

Themen

Öffentlicher Sektor

Steuerfreiheiten auf vielen Ebenen nutzen

Aktuelle Handlungsoptionen für die Steueroptimierung



Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Mit umsichtiger Gestaltung lassen sich viele Steuerbefreiungen nutzen. So hat der Gesetzgeber mit der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand für Fälle der interkommunalen Zusammenarbeit über die Regelungen in § 2b Abs. 3 UStG die Voraussetzungen für eine weiterhin geltende Nichtumsatzsteuerbarkeit schaffen wollen. Die konkrete Auslegung dieser Neuregelung ist aber in vielen Punkten noch ungeklärt. Vor diesem Hintergrund empfehlen wir im Top-Thema dieser Ausgabe der PKF Themen ÖS, im Rahmen der Umsetzung des § 2b UStG bzw. der Prüfung der Anwendung der umsatzsteuerbefreiten Kostenteilungsgemeinschaften bei interkommunalen Kooperationen ein besonderes Augenmerk auf die Regelungen zur Entgeltvereinbarung und Kostenerstattung zu legen. Vor allem im Falle der erstmaligen Begründung einer interkommunalen Zusammenarbeit zwischen jPÖR bzw. einer Kostenteilungsgemeinschaft sollten die Vereinbarungen zur Kostenregelung mit Bedacht gefasst werden.

Der auf S. 6 nachfolgende Beitrag weist aus steuerlicher Sicht auf neue Anwendungsgrundsätze der Finanzverwaltung hin, mit denen die Möglichkeit der Rücklagenbildung bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) in Form von Regiebetrieben gelockert wurden. Eine Rücklagenbildung ist nach dem neuen BMF-Schreiben vom 28.1.2019 anzuerkennen, soweit anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass der handelsrechtliche Gewinn durch Stehenlassen dem Regiebetrieb als Eigenkapital zur Verfügung stehen soll. Damit im Ergebnis keine Kapitalertragsteuer auf Rücklagen bei Regiebetrieben anfällt, raten wir zwecks Vermeidung von Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung gleichwohl, künftig möglichst einen – wie auch immer gearteten – Beschluss über die Rücklagenbildung für den BgA bzw. Regiebetrieb herbeizuführen.

Um Steuerfreiheit geht es auch im folgenden Beitrag: Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Stromsteuergesetz (StromStG) ist der Strom aus erneuerbaren Energieträgern steuer-

befreit, wenn dieser aus einem ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeisten Netz oder einer entsprechenden Leitung entnommen wird. Die bisherige Anwendungspraxis dieser Steuerbefreiungsnorm dürfte nach neuer Rechtsprechung allerdings nicht mehr zu halten sein – mehr dazu lesen Sie ab S. 9.

Handlungsbedarf besteht auch hinsichtlich der ab S. 11 thematisierten Pensionsrückstellungen und bezüglich der ab S. 12 behandelten EEG-Umlagen. Die Pensionsrückstellungen sind in ein Spannungsfeld zwischen kommunaler Rechnungslegung und Gebührenrecht geraten. Hierzu empfiehlt sich die Änderung der Bewertung unter Ausklammerung der NKF-Grundsätze. Erstattungen von EEG-Umlagen sind nicht als staatliche Beihilfen zu werten – dieses Ergebnis einer aktuellen rechtsverbindlichen EuGH-Entscheidung hat weitreichende Konsequenzen sowohl für die Rückerstattung ehemals abgeführter Beträge als auch die Ausgestaltung zukünftiger Förderatbestände. Es betrifft Unternehmen, die Strom aus erneuerbaren Energiequellen und aus Grubengas erzeugen, stromintensive Unternehmen des produzierenden Gewerbes u.a.

Ein weiteres Thema ist ab S. 14 die Vergabe von Wasserkonzessionsverträgen: Trotz fehlender gesetzlicher Regelung besteht insoweit natürlich kein rechtsfreier Raum. Hier empfiehlt es sich für die vergebenden Kommunen dringend, sich an den Regelungen der §§ 46 ff. EnWG für die Konzessionsvergabeverfahren im Strom- und Gasbereich zu orientieren und auch das förmliche Vergaberecht der §§ 97 ff. GWB zumindest mitzudenken – und dabei die sich aus der bislang noch fehlenden gesetzlichen Kodifizierung ergebenden Freiräume gut zu nutzen. Dabei unterstützen wir gerne.

Neben einer informativen Lektüre auch schöne Aussichten auf einen bald anstehenden Sommerurlaub wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF



TOP-Thema

Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bei interkommunaler Zusammenarbeit

Inhalt

Top-Thema

Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bei interkommunaler Zusammenarbeit – Kostenerstattung im Falle von Kooperationen bzw. Kostenteilungsgemeinschaften 4

Steuerrecht

Keine Kapitalertragsteuer auf Rücklagen bei Regiebetrieben – Neue Anwendungsgrundsätze der Finanzverwaltung 6

Stromsteuerbefreiung: „Grünes Netz“ vor dem Aus – BFH grenzt Versorgungsnetz-Begriff ab 9

Rechnungswesen

Pensionsrückstellungen im Spannungsfeld zwischen kommunaler Rechnungslegung und Gebührenrecht – Änderung der Bewertung unter Ausklammerung der NKF-Grundsätze 11

Versorgungswirtschaft

Erneuerbare Energien Gesetz (EEG): Bedeutende EuGH-Entscheidung – EEG-Umlagen 2012 keine staatlichen Beihilfen 12

Vergaberecht

Verfahrensbezogene und materielle Anforderungen an die Vergabe von Wasserkonzessionsverträgen – Kein rechtsfreier Raum trotz fehlender gesetzlicher Regelung 14

Kurz notiert

Abzugsfähigkeit von Auskunftgebühren 17
 Kapitalertragsteuer bei kommunaler Eigengesellschaft . 18
 Prüfung des Antrags auf Zuwendungen im Eisenbahnverkehr 18
 Antragstellung auf Besondere Ausgleichsregelung nach dem EEG 2017 19
 Aktualisierter IDW-Prüfungshinweis für Stromabrechnungen 19

Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bei interkommunaler Zusammenarbeit

Kostenerstattung im Falle von Kooperationen bzw. Kostenteilungsgemeinschaften

Im Rahmen der Neuregelung der Umsatzsteuerbesteuerung der öffentlichen Hand hat der Gesetzgeber für die Zusammenarbeit zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) mit den Regelungen in § 2b Abs. 3 UStG die Voraussetzungen für eine weiterhin geltende Nichtumsatzsteuerbarkeit der Zusammenarbeit schaffen wollen. Die konkrete Auslegung des § 2b Abs. 3 UStG ist aber in vielen Punkten noch ungeklärt. Daher sollte auch die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung von Kostenteilungsgemeinschaften i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL bzw. § 4 Nr. 49 UStG-E in Betracht gezogen werden.

1. Regelung der Nichtumsatzsteuerbarkeit gem. § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG

Die Regelung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG bestimmt, dass zu einer Umsatzsteuerbarkeit führende größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere dann nicht vorliegen, wenn die Zusammenarbeit von jPöR durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Das wird regelmäßig der Fall sein, wenn **kumulativ** die Leistungen

- a) auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
- b) dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
- c) ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und wenn
- d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere jPöR erbringt.

2. Auslegung des Kriteriums Kostenerstattung bei interkommunaler Kooperation

In diesem Zusammenhang stellt sich u.a. die Frage, wie das Kriterium „ausschließlich gegen Kostenerstattung“ auszulegen ist. Die Gesetzesbegründung enthält hierzu keine Erläuterung. Die Finanzverwaltung hat sich in dem Anwendungsschreiben vom 16.12.2016 dahingehend geäußert, dass die Zusammenarbeit nicht zu Finanz-

transfers zwischen den beteiligten jPöR führen darf, die über eine (ggf. anteilige) Kostenerstattung hinausgehen. Die leistungserbringende jPöR darf nur kostendeckend kalkulieren. Bei einer gewinnorientierten Kalkulation erbringt die jPöR ihre Leistungen unter vergleichbaren Bedingungen wie ein privater Unternehmer. Jede sachgerechte Ermittlung der Kosten – ggf. auch durch Ansatz von Pauschalkostensätzen (wie z.B. für Personal) – ist anzuerkennen.

Hinweis: In die Berechnung der Kostenerstattung können die fixen und variablen Kosten einbezogen werden. Zu den Fixkosten gehören z.B. auch Mieten oder Abschreibungen des Anlagevermögens. Nicht einzubeziehen sind z.B. die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals und Rücklagen.

3. Bestimmung der Entgelte

Die leistende jPöR erhält für ihre Leistungen im Rahmen einer interkommunalen Zusammenarbeit regelmäßig ein Entgelt. Es ist in der Praxis nicht unüblich, dass sich das Entgelt dabei nach dem Kommunalabgabengesetz (KAG) oder den preisrechtlichen Vorschriften bei öffentlichen Aufträgen (Leitsätzen für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten - Anlage zur VO PR 30/53) bemisst bzw. daran orientiert.

Nach § 6 des KAG Nordrhein-Westfalen sollen die Benutzungsgebühren die voraussichtlichen Kosten der Einrichtung oder Anlagen nicht übersteigen. Zu den Kosten gehört auch eine angemessene Verzinsung des aufgewandten Kapitals. Nach den preisrechtlichen Vorschriften bei öffentlichen Aufträgen ist bei der Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten ein kalkulatorischer Gewinn anzusetzen.

Bei Vereinbarung eines Entgelts nach den Regelungen des KAG oder nach den preisrechtlichen Vorschriften bei öffentlichen Aufträgen kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzverwaltung die o.g. Voraussetzung „ausschließlich gegen Kostenerstattung“ verneint und die Nichtumsatzsteuerbarkeit der interkommunalen Zusam-



menarbeit – auch in Fällen der „klassischen“ hoheitlichen Tätigkeiten – in Frage stellt.

Beispiel: Eine Stadt übernimmt das Abwasser von Nachbargemeinden und führt es seinem Klärwerk zwecks Reinigung zu. Hierfür zahlt die Nachbargemeinde ein Entgelt in Höhe der nach KAG ermittelten Kosten.

Zwischenergebnis: Aufgrund der offenen Anwendungs- und Auslegungsfragen zum § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG sollte auch die nachfolgend in Abschn. 4 thematisierte Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung für Kostenteilungsgemeinschaften i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL bzw. § 4 Nr. 29 UStG-E geprüft werden. Fraglich ist, ob die Vereinbarung eines Entgelts nach den Regelungen des KAG oder nach den preisrechtlichen Vorschriften bei öffentlichen Aufträgen ein Ausschlusskriterium darstellen könnte.

4. Kostenteilungsgemeinschaft gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL bzw. § 4 Nr. 29 UStG-E

Über die Umsatzsteuerbefreiung für Kostenteilungsgemeinschaften und den Handlungsdruck des deutschen

Gesetzgebers hatten wir in der letzten Ausgabe der PKF Themen ÖS informiert. Mittlerweile liegen zur richtlinienkonformen Umsetzung der EuGH-Entscheidung vom 21.9.2017 in das nationale Recht ein Gesetzentwurf eines neuen § 4 Nr. 29 UStG und eine Gesetzgebungsvorlage vor. Nach der Neufassung sollen steuerfrei sein:

*„... Sonstige Leistungen von selbständigen, im Inland ansässigen Zusammenschlüssen von Personen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende nichtunternehmerische Tätigkeit oder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, die nach Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 von der Steuer befreit ist, gegenüber ihren im Inland ansässigen Mitgliedern, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeiten verwendet werden und der Zusammenschluss von seinen Mitgliedern **lediglich die genaue Erstattung** des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern (kann), vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt.“*

Nach der Gesetzesbegründung liegt eine genaue Erstattung der anfallenden Kosten vor, wenn der Personenzusammenschluss seinen Mitgliedern die Leistung zu

Selbstkosten anbietet bzw. ihm nur die tatsächlich anfallenden Kosten erstattet werden und das jeweilige Mitglied seinen entsprechenden Anteil an den Gesamtkosten trägt. Ein pauschaler Kostenaufschlag soll danach schädlich sein. Weiterhin soll das Kriterium der genauen Kostenerstattung nicht erfüllt sein, wenn die vereinbarte Kostenverteilung bzw. Kostenerstattung in einem krassen Missverhältnis zur jeweiligen Inanspruchnahme der sonstigen Leistungen steht.

Im Ergebnis könnte auch bei Kostenteilungsgemeinschaften i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL bzw. § 4 Nr. 49 UStG-E im Falle der Vereinbarung eines Entgelts nach Grundsätzen des KAG oder nach preisrechtlichen Vorschriften bei öffentlichen Aufträgen das Erfordernis der genauen Kostenerstattung nicht erfüllt sein.

Empfehlung

Im Rahmen der Umsetzung des § 2b UStG bzw. der Prüfung der Anwendung der umsatzsteuerbefreiten Kostenteilungsgemeinschaften sollte bei interkommunalen Kooperationen ein besonderes Augenmerk auf die Regelungen zur Entgeltvereinbarung und Kostenerstattung gelegt werden. Die Vereinbarung ist ggf. bei Bedarf anzupassen. Vor allem im Falle der erstmaligen Begründung einer interkommunalen Zusammenarbeit zwischen jPÖR bzw. einer Kostenteilungsgemeinschaft sollten die Vereinbarungen zur Kostenregelung mit Bedacht gefasst werden.

STEUERRECHT

Keine Kapitalertragsteuer auf Rücklagen bei Regiebetrieben

Neue Anwendungsgrundsätze der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat sich mit einem aktualisierten Anwendungsschreiben zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zu den BFH-Entscheidungen vom 30.1.2018 positioniert und die Möglichkeit der Rücklagenbildung bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) in Form von Regiebetrieben gelockert. Eine Rücklagenbildung ist nach dem neuen BMF-Schreiben vom 28.1.2019 anzuerkennen, soweit anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass der handelsrechtliche Gewinn durch Stehenlassen dem Regiebetrieb als Eigenkapital zur Verfügung stehen soll.

1. Bisherige Sachlage

Die bisherige Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 9.1.2015) stand nicht im Einklang mit der jüngst ergangenen Rechtsprechung. So ist die Finanzverwaltung zuletzt von engeren Voraussetzungen für die Rücklagenbildung bei Regiebetrieben ausgegangen, wonach – im Gegensatz zu den Regelungen für Eigenbetriebe – das Stehenlassen von Gewinnen im Eigenkapital nicht generell als steuerlich wirksame Rücklagenbildung anerkannt wurde. Vielmehr hat die Finanzverwaltung eine Rück-

lagenbildung bei Regiebetrieben nur dann anerkannt, wenn Mittel für bestimmte Vorhaben – z.B. Anschaffung von Anlagevermögen – angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen.

Hinweis: Die Option zur Rücklagenbildung ist für körperschaftsteuerpflichtige BgA bedeutsam, die den Gewinn im Wege der Bilanzierung ermitteln oder unabhängig von der Gewinnermittlung Umsätze von mehr als 350.000 € im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 30.000 € im Wirtschaftsjahr erzielen. In Höhe der Rücklagenbildung liegt keine fiktive Gewinnausschüttung des BgA an die Trägerkörperschaft vor, die zu einer kapitalertragsteuerpflichtigen Leistung führen würde.

2. Grundsatz: Rücklagenbildung bei Regiebetrieben erfordert förmlichen Beschluss

In dem aktualisierten Schreiben der Finanzverwaltung sind daher ausschließlich Anpassungen im Zusammenhang mit der Dispositionsbefugnis einer Trägerkörperschaft bezüglich einer ausschüttungshindernden



Rücklagenbildung bei einem BgA in Form eines Regiebetriebs gemacht worden. Dabei greift insbesondere die Neufassung der Rdn. 35 des BMF-Schreibens vom 28.1.2019 hinsichtlich der Rücklagenbildung bei Regiebetrieben die Fortentwicklung der eingangs genannten BFH-Rechtsprechung (zur Kurzerläuterung s. Ausgabe 06/2018 der PKF Themen ÖS). Nach der Änderung ist die Rücklagenbildung anzuerkennen, soweit anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass der handelsrechtliche Gewinn durch Stehenlassen dem Regiebetrieb als Eigenkapital zur Verfügung stehen soll. Dabei wird nach Ansicht der Finanzverwaltung als objektiver Umstand insbesondere ein förmlicher Beschluss der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft anerkannt, der spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs des BgA gefasst sein muss.

3. Weitere Konstellationen einer zulässigen Rücklagenbildung

Als Zuführung zu den Rücklagen gilt jedes Stehenlassen von Gewinnen als Eigenkapital für Zwecke des BgA

unabhängig davon, ob dies in der Form der Zuführung zu den Gewinnrücklagen, als Gewinnvortrag oder unter einer anderen Position des Eigenkapitals vorgenommen wird. Eine zulässige Rücklagenbildung liegt auch ohne Beschluss des zuständigen Gremiums bei Mittelreservierungen vor, die aufgrund eines gewinnrealisierenden Vorgangs dem BgA zugeführt worden sind und bereits im laufenden Wirtschaftsjahr z.B. reinvestiert oder zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten verwendet worden sind. Soweit Dividenden im Zuge einer Kapitalerhöhung wieder in die ausschüttende Kapitalgesellschaft eingelegt werden, stellt dies ebenfalls weiterhin eine zulässige Rücklagenbildung dar. Des Weiteren ändert sich auch die Behandlung von bloßen Buchgewinnen, die sich beispielsweise bei einem Tausch von Wirtschaftsgütern des BgA ergeben, nicht. Sie stellen weiterhin keine verwendbaren Mittel dar, die geeignet wären, zu einem Zufluss bei der Trägerkörperschaft zu führen.

Hinweis: Soweit die neu gebildeten Rücklagen nach vorstehenden Grundsätzen aber unzulässig sind, ist grundsätzlich nach wie vor Kapitalertragsteuer zu erheben.

4. Ausschüttungsfiktion gem. Trennungsprinzip

Mit der Neufassung des Anwendungsschreibens zu § 20 Abs.1 Nr.10 EStG vom 28.1.2019 folgt die Finanzverwaltung in einer für die Besteuerungspraxis von BgA bedeutsamen Fragestellung den zielführenden Hinweisen der jüngsten BFH-Rechtsprechung vom 30.1.2018. Die Ausführungen machen ein grundlegendes Verständnis der Ausschüttungsfiktion nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG deutlich, welches den Basis-Gedanken des Trennungsprinzips unabhängig aufgreift und an die fiktive Verselbstständigung im einkommensteuerrechtlichen Sinne des rechtlich unselbstständigen BgA anknüpft, sodass die Finanzverwaltung grundsätzlich einen sachgerechten und für die Besteuerungspraxis im Normvollzug umsetzbaren Weg schafft.

Hinweis: In der Praxis hat die von der Finanzverwaltung geforderte Beschlussfassung für den BgA allerdings weiterreichende Änderungen zur Folge, denn ein solcher Beschluss wird für den BgA bzw. Regiebetrieb regelmäßig bei der Feststellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses bisher nicht gefasst.

5. Anwendungsregelungen

Nach Rdn. 70 des BMF-Schreibens vom 28.1.2019 sind die Grundsätze in allen offenen Fällen anzuwenden. Insofern die Rücklagen bei Regiebetrieben im Veranlagungszeitraum vor 2018 nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 9.1.2015 anerkannt worden sind, bedarf es keiner nachträglichen Beschlussfassung der Trägerkörperschaft. Es muss durch objektive Umstände weiterhin nachvollziehbar sein, dass die Mittel dem Regiebetrieb nach wie vor als Eigenmittel zur Verfügung stehen.

Für den Veranlagungszeitraum 2018 wird eine Rücklagenbildung erstmals dann anerkannt, wenn die zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft einen förmlichen Beschluss über die Rücklagenbildung bis spätestens zum 31.8.2019 gefasst haben. Alternativ ist das Stehenlassen von Gewinnen unter der Position Gewinnvortrag als Rücklagenzuführung anzuerkennen (vgl. Rdn.34 Satz 2 des BMF-Schreibens vom 28.1.2019), auch in diesem Fall ist aber ein Beschluss bis zum 31.8.2019 erforderlich. Der förmliche Beschluss muss dabei durch die zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft gefasst worden sein und darf nicht nur auf BgA-Ebene vorliegen.

Dabei handelt es sich regelmäßig um die jeweiligen Institutionen der Trägerkörperschaft, die auch für die Feststellung der Bilanz zuständig sind. Eine zulässige Rück-

lagenbildung liegt alternativ auch dann ohne Beschluss eines zuständigen Gremiums vor, wenn eine Mittelreservierung getätigt wurde. Dabei sollte diese für eine ernsthaft beabsichtigte und für Zwecke der Kapitalertragsteuer anzuerkennende Maßnahme getätigt werden, die sich idealerweise objektiv für einen Außenstehenden anhand von ergänzend heranzuziehenden Merkmalen verproben lässt.

6. Fazit: Beschlussfassungen nicht zwingend, aber empfehlenswert

Grundsätzlich ist die praktische Umsetzung bzw. Anwendung der gesonderten Beschlussfassung für Regiebetriebe aktuell noch offen. Denn ein formelles Verfahren für solche Beschlüsse sehen weder das Steuerrecht noch das Haushaltsrecht vor. Zur Vermeidung von Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung empfehlen wir gleichwohl, künftig möglichst einen – wie auch immer gearteten – Beschluss über die Rücklagenbildung für den BgA bzw. Regiebetrieb herbeizuführen.

Ferner gilt nach Auffassung des BFH, dass die steuerliche Rücklagenzuführung ausdrücklich nicht den formalen Ausweis als handelsbilanzielle Rücklage oder eine haushaltsrechtlich bindende Mittelreservierung auf Ebene der Trägerkörperschaft voraussetzt. Für Zwecke des Nachweises gegenüber der Finanzverwaltung dürfte es gleichwohl jedenfalls günstig sein, wenn die steuerliche Rücklagenbildung zumindest mit der handelsrechtlichen Ergebnisverwendung abstimbar ist.

Ausblick

Es ist des Weiteren davon auszugehen, dass sich die Gerichte mittelfristig erneut mit der Rücklagenbildung bei Regiebetrieben beschäftigen werden, denn eine gesonderte Beschlussfassung für Regiebetriebe wird vom BFH in der Rechtsprechung vom 30.1.2018 für die Rücklagenbildung nicht ausdrücklich vorausgesetzt, sondern diente im Urteilsfall lediglich als Beleg für die „Nachvollziehbarkeit und Überprüfbarkeit“ des Verbleibs der Mittel „anhand objektiver Umstände“. Dies lässt Raum für andere Dokumentationsmethoden. Insofern sollte der Gremienbeschluss auch zukünftig nicht die einzige Möglichkeit für eine zulässige Rücklagenbildung darstellen.



Stromsteuerbefreiung: „Grünes Netz“ vor dem Aus

BFH grenzt Versorgungsnetz-Begriff ab

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Stromsteuergesetz (StromStG) ist der Strom aus erneuerbaren Energieträgern steuerbefreit, wenn dieser aus einem ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeisten Netz oder einer entsprechenden Leitung entnommen wird. Die bisherige Anwendungspraxis dieser Steuerbefreiungsnorm dürfte nach neuer Rechtsprechung nicht mehr zu halten sein.

1. Anwendungsbereich der Steuerbefreiung

Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG betrifft eine Vielzahl von Entsorgungs- und Abwasserbetrieben, welche im Rahmen des Entsorgungsprozesses entstandenes Klär-, Deponie- oder Biogas einer Verwendung zuführen und hierbei regelmäßig über eigene Blockheizkraftwerke den Strom und die Wärme für die eigenen Klär- oder Entsorgungsanlagen erzeugen („Grünes Netz“). Nach dieser Vorschrift war

es bisher grundsätzlich möglich, die Stromsteuerbefreiung unabhängig von der Nennleistung der Energieerzeugungsanlage und damit auch für Anlagen mit über zwei Megawatt (MW) Leistung anzuwenden. Obwohl im Gesetz nur von einem „Netz“ und damit von keiner spezifischen Anforderung gesprochen wurde, bestand viele Jahre Einigkeit, dass hierunter auch eine Kundenanlage [i.S. des § 3 Nr. 24 Energiewirtschaftsgesetz (EnWG)] zu sehen ist.

2. Neue Rechtsprechung stellt bisherige Anwendungspraxis in Frage

Aufgrund der in einem Urteil des BFH vom 24.2.2016 (Az.: VII R 7/15) aufgestellten Grundsätze, wonach es nur *ein* „Versorgungsnetz“ geben kann, ist die Rechtmäßigkeit der bisherigen Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG als äußerst fraglich anzusehen.

Der BFH hat in seinem vorgenannten Urteil entschieden, dass nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG vom Bestehen eines einzigen Versorgungsnetzes auszugehen ist, denn nach dieser Vorschrift entsteht die Steuer durch Entnahme von Strom aus *dem* Versorgungsnetz und nicht aus *einem* Versorgungsnetz.

Hinweis: Differenzierungen nach einzelnen Teilen des Versorgungsnetzes oder nach mit einer Stromleitung verbundenen Betriebsstätten sieht das StromStG nicht vor.

Ein Verständnis des in § 5 StromStG genannten Versorgungsnetzes, nach dem ein solches nur dann vorliegt, wenn Strom von einem Versorger Letztverbrauchern oder anderen Versorgern geleistet wird, ist nach der BFH-Entscheidung als zu eng anzusehen.

3. Negativabgrenzung aus Regelung für Eigenerzeuger

Eine Negativabgrenzung des Begriffs des Versorgungsnetzes lässt sich aus der Bestimmung für Eigenerzeuger ableiten. Nach § 5 Abs. 1 Satz 2 StromStG entsteht die Steuer bei Eigenerzeugern nach § 2 Nr. 2 StromStG vorbehaltlich Satz 1 mit der Entnahme von Strom zum Selbstverbrauch. Demnach geht der Gesetzgeber offensichtlich davon aus, dass Eigenerzeuger kein Versorgungsnetz unterhalten. Allerdings gilt der für den Fall der Eigenerzeugung normierte Steuerentstehungsbestand aufgrund des Vorbehalts nicht für Eigenerzeuger, die zugleich Versorger sind. Sofern diese Versorger Strom zum Selbstverbrauch benötigen, entnehmen sie diesen dem Versorgungsnetz, so dass die Steuer nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG entsteht. Ebenso wie diese Unternehmen können auch Versorger ohne Eigenerzeugung dem Versorgungsnetz Strom zum Selbstverbrauch entnehmen.

4. Weitere Abgrenzungsaspekte

Unterhält der Versorger mehrere Betriebsstätten mit entsprechenden Verbrauchsstellen, gehören sämtliche Leitungen und Umspannvorrichtungen zum Versorgungsnetz, und zwar unabhängig davon, ob in den Betriebsstätten Strom von Dritten oder vom Versorger selbst entnommen wird. Auch die Leitungen auf dem Gelände eines Versorgers gehören nach der einschlägigen Kommentarliteratur zum Versorgungsnetz. Entscheidend für die Annahme eines Versorgungsnetzes ist somit, dass ein Leitungsnetz nicht wie bei Eigenerzeugern ausschließlich dem Eigenverbrauch dienen muss. Letzteres kann bei einem Versorger, der Strom nicht nur

verbraucht, sondern auch aufgrund vertraglicher Beziehungen leistet (§ 2 Nr. 1 StromStG), regelmäßig ausgeschlossen werden.

5. Versorger als Letztverbraucher?

Ein Versorger, der Strom dem Versorgungsnetz zum Selbstverbrauch entnimmt, wird damit auch nicht zum Letztverbraucher. Vielmehr schließen sich die Begriffe Versorger und Letztverbraucher aus, denn der Versorger kann grundsätzlich nicht mit sich selbst kontrahieren und an sich selbst leisten.

Lediglich in den in § 1a StromStVO geregelten Fällen können Versorger aufgrund einer gesetzlichen Fiktion als Letztverbraucher angesehen werden. Ein solcher Ausnahmefall liegt im Streitfall jedoch nicht vor, so dass in Bezug auf die Umspann- und Leitungsverluste eine Steuerentstehung nur nach § 5 Abs. 1 Satz 1 2. Alternative StromStG in Betracht kommt, dessen Voraussetzungen jedoch nicht erfüllt sind.

6. Fazit

Da nach der bisher zu dieser Vorschrift vorliegenden Kommentierung davon ausgegangen werden konnte, dass für die Anwendung dieser Steuerbefreiungsvorschrift keine „strengen“ Anforderungen an die Definition des örtlichen „Stromnetzes“ zu setzen sind, schob der BFH dieser Betrachtung einen Riegel vor.

Empfehlung

Die Zollverwaltung greift diese Fälle mittlerweile auf, was insbesondere bei Stromerzeugungsanlagen (mit mehr als 2 MW Leistung) zu einer nachträglichen Steuerentstehung in größerem Umfang führen dürfte. Aus unserer Sicht sind grundsätzlich ein proaktiver Umgang und die frühzeitige Diskussion mit der örtlichen Zollverwaltung zu empfehlen, da in diesem Zusammenhang eine ordnungsgemäße „Tax-Compliance“ sicherzustellen ist. Eine tiefgehende Auseinandersetzung mit diesem Themenkreis empfiehlt sich auch vor dem Hintergrund, dass voraussichtlich schon zum 1.7.2019 die Steuerbefreiungsvorschriften des Stromsteuergesetzes wiederum eine grundlegende Reformierung erfahren werden.

Pensionsrückstellungen im Spannungsfeld zwischen kommunaler Rechnungslegung und Gebührenrecht

Änderung der Bewertung unter Ausklammerung der NKF-Grundsätze

Kommunen und Eigenbetriebe haben in Nordrhein-Westfalen (NRW) ihre Pensionsrückstellungen für Beamte nach den Regeln des NKF zu bewerten. Für Eigenbetriebe ergibt sich diese Rechtsfolge aus § 22 Abs. 2 Eigenbetriebsverordnung (EigVO), der die zunächst angeordnete Rechnungslegung nach HGB-Vorschriften für Pensionsrückstellungen abändert.

1. Drohende finanzielle Lücken

Nach Gebührenrecht hat die Kommune die Möglichkeit, jährliche Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen für die Beamten als Kosten in die Gebührenkalkulation einzustellen. Diese Vorsorgeleistungen sind als Gegenleistung für die Tätigkeit der Beamten im aktiven Dienst anzusehen (vgl. z.B. Brüning, in: Driehaus, Komm. z. KAG, § 6 Rdn. 168) und dürfen in den Jahren, in denen die Beamten aktiv tätig sind, in die Gebührenkalkulation eingestellt werden. Werden die Zuführungen in der Gebührenkalkulation – parallel zum Haushaltsrecht – auch nach NKF-Maßstäben bewertet, entsteht eine finanzielle Lücke, da die nach NKF (§ 37 VO über das Haushaltswesen der Kommunen im Land NRW (Kommunalhaushaltsverordnung Nordrhein-Westfalen – KomHVO NRW)) bewerteten Pensionsrückstellungen nicht ausreichend bemessen sind, um die tatsächlich nach Pensionierung des Beamten zu leistenden Versorgungsbezüge vollständig zu finanzieren. Eine Ursache liegt insbesondere in dem Kalkulationszinssatz von 5,0% sowie der Nicht-Berücksichtigung von Trendantizipationen in Form von künftigen Preis- und Kostensteigerungen.

Hinweis: Diese finanzielle Lücke tritt im kommunalen Abschluss nicht offen zutage, da gebildete Pensionsrückstellungen und tatsächliche Versorgungsverpflichtungen kaum jemals gegenübergestellt werden.

In der Praxis wird diese Lücke durch Haushaltsmittel geschlossen, ohne dass der hierzu tatsächlich erforderliche Betrag erkennbar ist. Für rein haushaltsrechtlich zu

finanzierende Kommunalaufgaben wirkt sich das in der Weise aus, dass eine Verschiebung dieser Aufwendungen in die Zukunft stattfindet. Soweit nicht rechtzeitig mit auskömmlichen Pensionsrückstellungen vorgesorgt wurde, entsteht der Aufwand am Ende, wenn die Pensionen ausgezahlt werden müssen.

2. Keine Nachholung der Gebührenerhebung

Zu diesem Zeitpunkt ist eine entsprechende Nachholung der im Grundsatz möglichen Gebührenerhebung nicht mehr zulässig. Das Prinzip der strikten Periodengerechtigkeit sorgt dafür, dass notwendige Aufwendungen stets nur dem Zeitabschnitt zugeordnet werden können, in dem sie auch adäquat verursacht werden. Dies ist das jeweilige Jahr der aktiven Tätigkeit des Beamten, dessen konkreter Versorgungsanspruch anteilig mit jedem Jahr seiner Tätigkeit quasi „erdient“ wird.

Hinweis: Eine Verschiebung der Aufwendungen weg von der Periode der Verursachung hin zu den Perioden der notwendigen Auszahlungen ist unzulässig, denn eine danach erlassene Gebührensatzung verstieße gegen das KAG.

3. Ausklammerung der NKF-Grundsätze bei der Bewertung der Rückstellungen

Kommunen und Eigenbetrieben ist angesichts dieser Problematik dringend zu raten, ihre Rückstellungsbeurteilung für Zwecke der Gebührenkalkulation nicht auf NKF-Grundsätze zu stützen.

Sie sind im Gebührenrecht grundsätzlich frei, wie sie die gebührenfähigen Kosten der Rückstellungsverpflichtungen für Pensionen ermitteln. Es besteht insbesondere keine Bindung an das Haushaltsrecht, da die Gebührenkalkulation vom Gesetzgeber in bewusster Abkehr von haushaltswirtschaftlichen Prinzipien konzipiert wurde (vgl. Schulte/Wiesemann, in: Driehaus, Komm. z. KAG, § 6 Rdn. 68).

Für Gebührenzwecke sollte daher eine von NKF abweichende, höhere Rückstellungsbewertung gewählt werden. Maßstab des Gebührenrechts sind hier allein die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten. Hierzu zählen auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), deren Ausprägungen ebenso der Rückstellungsbewertung nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) zugrunde liegen. Damit sind auch die Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen sowie die Anwendung eines vom NKF abweichenden Kalkulationszinssatzes bei den Pensionsrückstellungen innerhalb der Gebührenkalkulation möglich.

Empfehlung

Sofern eine solche Rückstellungsbewertung in der Gebührenkalkulation noch nicht angewendet wird, sollte eine Änderung der Bewertung im Rahmen der Gebührenkalkulation zeitnah geprüft werden, da eine Nachholung insoweit nicht mehr möglich ist.

VERSORGUNGSWIRTSCHAFT

Erneuerbare Energien Gesetz (EEG): Bedeutende EuGH-Entscheidung

EEG-Umlagen 2012 keine staatlichen Beihilfen

Nach einer aktuellen rechtsverbindlichen EuGH-Entscheidung sind Erstattungen von EEG-Umlagen nicht als staatliche Beihilfen zu werten. Das hat weitreichende Konsequenzen sowohl für die Rückerstattung ehemals abgeführter Beträge als auch die Ausgestaltung zukünftiger Fördertatbestände. Es betrifft Unternehmen, die Strom aus erneuerbaren Energiequellen und aus Grubengas erzeugen, stromintensive Unternehmen des produzierenden Gewerbes u.a.

1. Hintergrund und Entwicklung der Rechtslage

(1) Im Jahr 2012 führte Deutschland mit dem Gesetz über erneuerbare Energien (EEG 2012) eine Förderregelung zugunsten von Unternehmen ein, die Strom aus erneuerbaren Energiequellen und aus Grubengas erzeugen (EEG-Strom). Das EEG 2012 garantierte diesen Erzeugern einen höheren Preis als den Marktpreis – es galt vom 1.1.2012 bis zum 31.7.2014 und wurde dann durch das EEG 2014 ersetzt, das die Kommission mit Beschluss vom 23.7.2014 billigte. Zur Finanzierung der Fördermaßnahme sah es eine „EEG-Umlage“ zulasten der Versorger vor, die die Letztverbraucher belieferten; in der Praxis wurde die Umlage auf die Letztverbraucher abgewälzt und machte 20% bis 25% des Gesamtbetrags der Rechnung eines durchschnittlichen Letztverbrauchers aus. Bestimmte Unternehmen wie die stromintensiven Unter-

nehmen des produzierenden Gewerbes konnten jedoch in den Genuss einer Begrenzung dieser (abgewälzten) Umlage kommen, um ihre internationale Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten. Die EEG-Umlage war den überregionalen Übertragungsnetzbetreibern von Hoch- und Höchstspannungsnetzen (ÜNB) zu zahlen, die den EEG-Strom zu vermarkten hatten.

Hinweis: Konkret stellte die EEG-Umlage den etwaigen Differenzbetrag zwischen dem Preis, den die ÜNB auf dem Spotmarkt der Strombörse für den von ihnen in ihr Netz eingespeisten EEG-Strom erhielten, und der finanziellen Belastung dar, die ihnen durch die Rechtspflicht entstand, den EEG-Strom nach den gesetzlich festgelegten Tarifen zu vergüten. Diesen Differenzbetrag durften die ÜNB von den Versorgern verlangen, die die Letztverbraucher belieferten.

(2) Nachdem die EU-Kommission im November 2014 Maßnahmen nach dem EEG als Beihilfe deklariert hatte, wurde diese Sichtweise der EU-Kommission vom Gericht der Europäischen Union (EuG) in Luxemburg in der ersten Instanz im Mai 2016 bestätigt und eine Klage der Bundesregierung gegen die EU-Kommission abgewiesen. Daraufhin hatte die Bundesregierung wiederum Rechtsmittel eingelegt und vor dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) in zweiter Instanz geklagt.

2. Entscheidung des EuGH

Mit seinem Urteil vom 28.3.2019 hat nun der EuGH der Klage der Bundesrepublik Deutschland stattgegeben und den Beschluss der EU-Kommission für nichtig erklärt. Dieses Urteil des EuGH ist rechtlich bindend und hebt alle anderen Urteile auf, der Klageweg ist aus- bzw. abgeschlossen.

Der EuGH kommt zu dem Ergebnis, dass das vorinstanzliche Gericht die mit der EEG-Umlage erwirtschafteten Gelder 2016 zu Unrecht als staatliche Mittel angesehen hat. Infolgedessen fehle eine Voraussetzung für die Einstufung der Vorteile des EEG 2012 als „Beihilfen“.

Die EEG-Umlage kann demnach nicht einer Abgabe gleichgestellt werden, denn der Staat habe keine Verfügungsgewalt über die mit der EEG-Umlage erwirtschafteten Gelder gehabt und keine staatliche Kontrolle über die mit der Verwaltung dieser Gelder betrauten ÜNB ausgeübt. Damit bestätigt der EuGH seine Linie im Rahmen der PreussenElektra-Entscheidung aus dem Jahr 2001 (Az.: C-379/98).

3. Wirtschaftliche Bedeutung für die stromintensiven Unternehmen ...

Das Urteil hat große wirtschaftliche Bedeutung für die stromintensiven Unternehmen, denen gegenüber das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) aufgrund der Beihilfeentscheidung der EU-Kommission die Bescheide zur Begrenzung der EEG-Umlage teilweise zurückgenommen hat und die daraufhin nennenswerte Beträge erstatten mussten.

Empfehlung: Sofern Rechtsbehelfsverfahren gegen die Teilrücknahmebescheide des BAFA eingeleitet worden sind, können diese nun mit dem erwartbaren Ergebnis abgeschlossen werden, dass die betroffenen Unternehmen die gezahlten Beträge zurückerstattet erhalten.

... und die EEG-Förderung insgesamt

Zugleich dürfte sich das Urteil auch auf den Umgang mit der EEG-Förderung insgesamt und der Besonderen Ausgleichsregelung gravierend auswirken. So stellt sich etwa die Frage, wie weitere Umlagesysteme zur Förderung bestimmter Technologien und Branchen – wie etwa die Förderung von Strom nach dem KWKG – beihilferechtlich einzuordnen sind.

Ein weiterer nennenswerter Punkt, den das Urteil des EuGH berühren dürfte, ist die anstehende Überarbeitung der Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020. Diese verkörpern den Maßstab, an dem die EU-Kommission die Zulässigkeit von Beihilfen misst.

Ferner dürfte das Urteil des EuGH auch entscheidend die künftige Gestaltungsfreiheit der Mitgliedstaaten zur Förderung Erneuerbarer Energien in den Mitgliedstaaten beeinflussen. Solange das EEG als Beihilfe eingestuft wurde, bedurfte jede Änderung und Anpassung der Förderung der Genehmigung durch die EU-Kommission. Das zeitraubende Notifizierungsverfahren erschwerte mitunter den Gesetzgebungsprozess, wodurch sich notwendige Novellierungen verzögerten und Investitionen gehemmt wurden. Bei einem künftigen Wegfall dieser Hürden hat der Gesetzgeber die Möglichkeit, flexibler und schneller auf die Dynamiken des Energiemarkts zu reagieren.



Fazit und Ausblick

Festgehalten werden kann auf jeden Fall, dass das Urteil des EuGH den Mitgliedstaaten künftig ein größeres Maß an Freiheit für die Ausgestaltung von Systemen bringen dürfte, die im Einklang mit den Prinzipien des EEG 2012 stehen und damit ebenfalls nicht beihilfeerheblich sind, weil sie grundsätzlich nicht an die Leitlinien gebunden sind. Inwieweit sich diese Freiheit konkret bei Fragen der Ausschreibungen und der von der Kommission vorgeschriebenen Regel des Vorrangs technologie-neutraler Ausschreibungen abbilden wird, bleibt abzuwarten.

Verfahrensbezogene und materielle Anforderungen an die Vergabe von Wasserkonzessionsverträgen

Kein rechtsfreier Raum trotz fehlender gesetzlicher Regelung

Obwohl die spezifischen Regelungen des Energiewirtschaftsgesetzes für die Vergaben von Strom- und Gaskonzessionen ebensowenig für die Vergabe von Wasserkonzessionen einschlägig sind wie die Regelungen des förmlichen Vergaberechts, sind die Kommunen beim Abschluss ihrer Wasserkonzessionsverträge nicht frei. Sowohl bei den Verfahren zum Neuabschluss als auch bei der Vertragsgestaltung selbst müssen verschiedene Vorgaben zwingend beachtet werden. Dies haben zuletzt zwei Entscheidungen des OLG Düsseldorf für das durchzuführende Auswahlverfahren deutlich gemacht. Zudem hat die nordrhein-westfälische Landeskartellbehörde Anfang des Jahres die Vorgaben für die konkrete Ausgestaltung der Wasserkonzessionsverträge weiter konkretisiert.

1. Fehlende gesetzliche Regelung – Fluch und Segen zugleich?

Das Verfahren, das Kommunen bei der Vergabe von Strom- und Gaskonzessionsverträgen zu beachten haben, hat der Gesetzgeber in den §§ 46 ff. EnWG geregelt. Diese Normen gelten aber nicht für die Verfahren zur Vergabe von Wasserkonzessionsverträgen, auch nicht in analoger Anwendung. Auch die Regelungen des förmlichen Vergaberechts der §§ 97 ff. GWB – obwohl „eigentlich“ einschlägig – gelten für die Vergabe von Wasserkonzessionen nicht. Hier hat der Gesetzgeber selbst eine ausdrückliche Freistellung festgelegt (Bereichsausnahme des § 149 Nr. 9 GWB).



Und dennoch: nicht ausgewählte Unternehmen, die sich um die Wasserkonzessionen beworben haben, können einen Verstoß der Kommune gegen das Verbot der missbräuchlichen Ausnutzung einer marktbeherrschenden Stellung geltend machen und dann einen kartellrechtlichen Anspruch auf Unterlassung des beabsichtigten Vertragsschlusses gegen die Kommune erheben (§§ 33 Abs. 1, 19 Abs. 2 Nr. 1 GWB). Um dies zu vermeiden – zumindest aber, um einen solchen Unterlassungsanspruch abwehren zu können –, haben die Kommunen bei der Auswahlentscheidung verfahrensbezogene und materielle Anforderungen zu erfüllen, die sich letztlich an den allgemeinen Grundsätzen der Gleichbehandlung und Nichtdiskriminierung sowie der Transparenz und der Verhältnismäßigkeit messen lassen müssen.

2. Anforderungen an das Auswahlverfahren der Kommune

Was das konkret heißt, hat der zweite Kartellsenat des OLG Düsseldorf kürzlich in zwei Entscheidungen (vom 21.3.2018 (Az.: VI-2 U (Kart) 6/16) und vom 13.06.2018 (Az.: VI-2 U 7/16 (Kart) 7/16)) wie folgt vorgegeben:



(1) In verfahrensbezogener Hinsicht muss die Kommune das Verfahren zur Vergabe der Wasserkonzession so gestalten, dass die interessierten Unternehmen erkennen können, worauf es der Kommune für die Auswahlentscheidung ankommt. Rechtzeitig vor der Angebotsabgabe muss die Kommune den interessierten Unternehmen ihre Auswahlkriterien mitteilen. Nach der Wertung der Angebote soll die Kommune den nichtberücksichtigten Bietern ihre Auswahlentscheidung und die Begründung dafür mitteilen – und dann eine zweiwöchige Wartefrist vor dem Vertragsschluss mit dem ausgewählten Bieter einhalten.

(2) In materieller Hinsicht müssen die Kriterien, die die Kommune ihrer Auswahlentscheidung zugrunde legen will, nichtdiskriminierend, sachbezogen und nicht willkürlich sein. Die Kommune ist dennoch bei der Aufstellung und der Gewichtung ihrer Kriterien zur Auswahl des neuen Wasserkonzessionsvertragspartners deutlich freier als sie dies in den gesetzlich geregelten Verfahren zur Vergabe der Strom- und Gaskonzessionen nach den Vorgaben des EnWG ist – hier müssen sich die Auswahlkriterien der Kommune ja zwingend an den Zielen des § 1 EnWG orientieren. Im Verfahren zur Vergabe der Wasserkonzessionen besteht demgegenüber ein großer Ermessensspielraum der Kommunen bei der Aufstellung und Gewichtung ihrer Auswahlkriterien.

Empfehlung: Insgesamt gesehen sind die Kommunen (zumal die nordrhein-westfälischen Städte und Gemeinden) bei der Vergabe ihrer Wasserkonzessionen gut beraten, wenn sie ein strukturiertes, transparentes und diskriminierungsfreies Bieterverfahren durchführen, das den vom OLG Düsseldorf hergeleiteten Anforderungen genügt.

3. Ausnahmetatbestand: Inhouse-Vergabe

Soweit die Voraussetzungen nach den in § 108 GWB normierten Inhouse-Grundsätzen vorliegen, können die Kommunen allerdings ausnahmsweise auf die Durchführung eines solchen strukturierten Bieterverfahrens verzichten und „ihr“ Wasserversorgungsunternehmen unmittelbar beauftragen – auch wenn die Regelung des § 108 GWB selbst aufgrund der Bereichsausnahme des § 149 Nr. 9 GWB formal nicht anwendbar ist.

Liegen aber die von der Rechtsprechung in den letzten 20 Jahren entwickelten Kriterien einer Inhouse-Vergabe vor, sind also

» **das Kontrollkriterium** (die Kommune kann auf das Wasserversorgungsunternehmen Einfluss nehmen wie auf eine eigene Dienststelle)

- » **und das Wesentlichkeitskriterium** (das Wasserversorgungsunternehmen ist im Wesentlichen für die Konzessionsvergebende Kommune tätig)
- » **und das Beteiligungskriterium** (an dem Wasserversorgungsunternehmen ist kein privates Kapital beteiligt)

gegeben, kann die Kommune den Wasserkonzessionsvertrag ohne die vorherige Durchführung eines wettbewerblichen Auswahlverfahrens unmittelbar mit dem Wasserversorgungsunternehmen schließen.

4. Anforderungen der Landeskartellbehörde an die Wasserkonzessionsverträge (einschl. Auswahlverfahren und kartellrechtlicher Freistellung)

Unabhängig davon, ob dem Abschluss eines neuen Wasserkonzessionsvertrags ein solches strukturiertes Bieterverfahren vorausgegangen ist oder ob eine Inhouse-Vergabe erfolgt ist, muss der Vertrag bei der zuständigen Kartellbehörde „vollständig“ angemeldet werden (§ 31a GWB). Dabei prüfen einige Landeskartellbehörden zwischenzeitlich vertieft die konkreten Vertragsinhalte, manche auch das jeweilige Zustandekommen der Verträge, also inzident das Auswahlverfahren. Die aktuelle Rechtsauffassung beispielsweise des Ministeriums für Wirtschaft, Innovation, Digitalisierung und Energie des Landes Nordrhein-Westfalen als Landeskartellbehörde NRW lässt sich in wesentlichen Punkten wie folgt skizzieren:

- » Die Anmeldung der Wasserkonzessionsverträge gewährleistet der Landeskartellbehörde NRW die Missbrauchsaufsicht und verschafft ihr einen Überblick über die abgeschlossenen Verträge der Wasserwirtschaft sowie deren Inhalt.
- » Wird die Anmeldung unterlassen, ist der entsprechende Wasserkonzessionsvertrag nichtig.
- » Außerdem ist die fehlende Anmeldung ordnungswidrig und kann mit einem Bußgeld geahndet werden (§ 81 Abs. 2 Nr.1 bzw. § 81 Abs. 4 GWB).
- » Jeder Abschluss eines Wasserkonzessionsvertrags zwischen Kommunen und Wasserversorgungsunternehmen muss bei der Kartellbehörde angemeldet werden, unabhängig davon, ob es sich um die Vereinbarung ausschließlicher oder – ungewöhnlicherweise, aber gleichwohl möglich – nicht ausschließlicher Wegenutzungsrechte handelt.

- » Auch Wegenutzungsverträge zwischen einer Kommune und einem gemeindeeigenen Wasserversorgungsunternehmen sind der Kartellbehörde vorzulegen, und zwar unabhängig davon, ob

- das gemeindeeigene Wasserversorgungsunternehmen eine eigene Rechtspersönlichkeit hat (und der Wasserkonzessionsvertrag ggf. im Wege einer Inhouse-Vergabe geschlossen worden ist)
- oder nicht (z.B. bei einem Eigenbetrieb oder einer nicht rechtsfähigen Anstalt des öffentlichen Rechts als Wasserversorgungsunternehmen). Da in diesem Fall eine kartellrechtliche Prüfung entfällt, werden auch keine Gebühren fällig. Gleichwohl ist der Vertrag bei der Kartellbehörde vorzulegen.

- » Auch die Verlängerung, Beendigung oder Aufhebung eines Wasserkonzessionsvertrags ist der Landeskartellbehörde mitzuteilen.

Dies ergibt sich transparent aus den allgemein zugänglichen Internetseiten der Landeskartellbehörde NRW, dort insbesondere aus dem zuletzt im Januar 2019 aktualisierten Katalog der häufig gestellten „Fragen zu dem Verfahren, dem Abschluss und der Freistellung von Wasserkonzessionsverträgen“.

Hier sind vielfältige konkrete Hinweise zur Ausgestaltung des Auswahlverfahrens (u.a. Veröffentlichungspflichten und -organe, Binnenmarktrelevanz) und der konkreten Vertragsgestaltung (beispielsweise zur Vertragslaufzeit, max. 40 Jahre), zur Endschaftsklausel und zur Löschwasserversorgung enthalten.

Fazit

Bei der Vergabe von Wasserkonzessionsverträgen empfiehlt es sich für die vergebenden Kommunen dringend, sich an den Regelungen der §§ 46 ff. EnWG für die Konzessionsvergabeverfahren im Strom- und Gasbereich zu orientieren und auch das förmliche Vergaberecht der §§ 97 ff. GWB zumindest mitzudenken – und dabei die sich aus der bislang noch fehlenden gesetzlichen Kodifizierung ergebenden Freiräume gut zu nutzen. Dabei unterstützen wir gerne.

Abzugsfähigkeit von Auskunftsgebühren

Die von der klagenden Kapitalgesellschaft entrichteten Gebühren für eine für Zwecke von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer eingeholte verbindliche Auskunft stellen nicht abziehbare Betriebsausgaben dar. Dies hat das FG Berlin-Brandenburg aktuell mit Urteil vom 14.2.2019 (Az.: 10 K 10235/16) entschieden; das ergebe sich aus dem Zusammenspiel von § 10 Nr. 2 KStG und § 3 Abs. 4 Nr. 7 AO, der die Auskunftsgebühren ausdrücklich zu steuerlichen Nebenleistungen erkläre.

Die Entscheidung scheint die erste zu der umstrittenen Frage der Abzugsfähigkeit von Auskunftsgebühren zu sein. Sie dürfte der gesetzgeberischen Absicht entsprechen. Es darf aber nicht übersehen werden, dass die Aufnahme der Gebühren gem. § 89 Abs. 3 AO in den Katalog steuerlicher Nebenleistungen des § 3 Abs. 4 AO nicht zwangsläufig bedeutet, dass diese Nebenleistungen auch auf die Steuer i.S. von § 10 Nr. 2 Halbs. 1 KStG „entfallen“, wie es Halbs. 2 der Norm fordert.

Das FG bemüht insoweit das Veranlassungsprinzip und gelangt damit zu einer immerhin nachvollziehbaren

Lösung. Weil die Nebenleistung hier – zumindest auch – für das Tätigwerden der Behörde gezahlt wird, könnte man auch zu anderen Auslegungsergebnissen gelangen. Dem trägt das FG Rechnung, indem es die Revision auch in Bezug auf diese Streitfrage zugelassen hat.

Außer Frage steht die Abzugsfähigkeit der Gebühren bei einer Auskunft zu Steuern, die § 10 Nr. 2 KStG nicht unterfallen. Bei Umstrukturierungen wird regelmäßig auch zur Grunderwerbsteuer ein Auskunftsverfahren geführt. Gebühren in diesem Zusammenhang teilen allenfalls das Schicksal der drohenden Grunderwerbsteuer. Sie sind also abzuziehen oder zu aktivieren. Letzteres bedeutet im Kern eine Verteilung der Gebühren auf die langen Nutzungsdauern von Gebäuden oder eine Nutzbarkeit der Anschaffungskosten erst bei Veräußerung. Darin liegt kein Abzugsverbot dem Grunde nach wie in § 10 Nr. 2 KStG.

Hinweis: Die Entscheidungsgrundsätze dürften auch bei natürlichen Personen und Personengesellschaften zur Anwendung kommen. § 10 Nr. 2 KStG und § 12 Nr. 3 EStG sind wortlautidentisch.



Kapitalertragsteuer bei kommunaler Eigen- gesellschaft

Bei einer Gebietskörperschaft, die mehrheitlich an einer Verlustkapitalgesellschaft beteiligt ist, entsteht keine Kapitalertragsteuer für verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), die sich aus einem begünstigten Dauerverlustgeschäft ergeben, wenn sie die Dauerverluste wirtschaftlich trägt. Der Ausschluss der Rechtsfolgen einer vGA gilt nicht nur für die begünstigte dauerdefizitäre Eigengesellschaft, sondern auch für die kapitalertragsteuerlichen Folgen beim (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilseigner.

Dies entschied der BFH mit Urteil vom 11.12.2018 (Az.: VIII R 44/15).

Hinweis: Das erst vor wenigen Tagen am 22.5.2019 veröffentlichte Urteil ist für die Praxis von großer Bedeutung; wir werden berichten. Für den vorstehend ab S. 6 enthaltenen Beitrag zur Rücklagenbildung bei Regiebetrieben ist diese BFH-Entscheidung nur am Rande relevant.



Prüfung des Antrags auf Zuwendungen im Eisen- bahnverkehr

Erstmals zum 30.6.2019 können Eisenbahnverkehrsunternehmen, die elektrisch angetriebene Schienenfahrzeuge einsetzen, nach der Richtlinie über die Förderung der Energieeffizienz des elektrischen Eisenbahnverkehrs einen Antrag auf Zuwendungen für Maßnahmen zur Verbesserung der Energieeffizienz und zur CO₂-Reduktion stellen. In diesem Zusammenhang sind bestimmte Angaben von einem Wirtschaftsprüfer zu prüfen. Hierzu hat der Energiefachausschuss des IDW nach Angaben vom 21.5.2019 den Prüfungshinweis IDW PH 9.970.80 unter dem Titel „Besonderheiten der Prüfung im Zusammenhang mit der Förderung der Energieeffizienz des elektrischen Eisenbahnverkehrs“ verabschiedet.

Zum Zeitpunkt der Verabschiedung des IDW PH waren in den beteiligten Behörden die Erörterungen einzelner Kriterien zum „Soll-Objekt“ noch nicht abgeschlossen (z.B. Begriff der Tonnenkilometer, Behandlung von Leistungen von Subunternehmern sowie die Förderfähigkeit von eigenen Personalkosten). Diese offenen Fragen sollen kurzfristig als FAQ (Fragen und Antworten) auf der Website der Bundesanstalt für Verwaltungsdienstleistungen (BAV) klargestellt werden.

Hinweis: Insoweit wird der Wirtschaftsprüfer die FAQ würdigen, die Entwicklungen beobachten und ggf. eigenverantwortlich die Prüfung an die FAQ anpassen müssen.

Antragstellung auf Besondere Ausgleichsregelung nach dem EEG 2017

Das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle hat das Merkblatt für stromkostenintensive Unternehmen 2019 sowie das Merkblatt für Schienenbahnen 2019 veröffentlicht. Etwa zeitgleich hatte der Energiefachausschuss (EFA) des IDW den Prüfungshinweis IDW PH 9.970.15 unter dem Titel „Besonderheiten der Prüfung eines Abschlusses für einen selbstständigen Unternehmensteil i.S. des § 64 Abs. 5 EEG 2017 für Zwecke der Antragstellung auf Besondere Ausgleichs-

regelung nach dem EEG 2017“ verabschiedet.

Hinweis: Die Besonderheiten dieser Prüfung waren bisher im IDW PH 9.970.10 (Besonderheiten der Prüfung im Zusammenhang mit der Antragstellung stromkostenintensiver Unternehmen auf Besondere Ausgleichsregelung nach dem EEG 2017) geregelt. Die Anpassung des dort enthaltenen Formulierungsvorschlags für einen Bestätigungsvermerk an die neue IDW PS 400er-Reihe stand noch aus.



Aktualisierter IDW-Prüfungshinweis für Stromabrechnungen

Der auf die Prüfung nach 19 Abs. 2 Satz 15 StromNEV und nach § 30 Abs. 1 Nr. 9 KWKG bezogene Prüfungshinweis IDW PH 9.970.30 wurde aufgrund einer Beihilfeentscheidung der EU-Kommission vom 28.5.2018 geändert, weil im Rahmen der Jahresabrechnung über entgangene Netzentgelterlöse für das Kalenderjahr 2018

über die in diesem Zusammenhang vereinnahmten Rückzahlungen für die Jahre 2012 und 2013 zu berichten ist.

Hinweis: IDW PH 9.970.33 wurde wegen des sog. Energiesammelgesetzes angepasst, wobei die Änderungen überschaubar sind.

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.