

## INHALT

Zukunftsweisende Klärschlamm-trocknung startet im Sommer in Siegen	1
Klärschlammkooperation Ostwestfalen-Lippe - ein interkommunales Projekt	2
Verluste aus der Vermietung eines Blockheizkraftwerks nicht sicher steuerlich nutzbar	3
... und sie bewegt sich doch: Entschiedene Fragen und offene Probleme in der Diskussion um § 2b UStG	4
Neues zu Tätigkeitsabschlüssen: Was will die BNetzA? Oder: Der Traum von der gläsernen Netzgesellschaft	5
Umsatzsteuerschuldnerschaft bei Übertragung von Gas- und Elektrizitäts-zertifikaten seit 01.01.2020	6
Steuerliche und EU-beihilferechtliche Aspekte von Maßnahmen und Gestaltungen aufgrund der Corona-Krise	8
Doch keine beihilferechtliche Prüfung des steuerlichen Querverbands durch den EuGH - Rücknahme des BFH-Verfahrens	9
Nur wer seine Möglichkeiten kennt, kann sie nutzen: Kommunalkonzerne in der finanziellen Corona-Bewältigung	10
Gute und schlechte Nachrichten - BMF äußert sich zum Tracking Stock	11
Organschaft auch bei nichtunternehmerischem Bereich	12

## Zukunftsweisende Klärschlamm-trocknung startet im Sommer in Siegen

Klärschlamm ist ein Abfallprodukt der kommunalen und industriellen Abwasserreinigung. Positiv betrachtet, handelt es sich um ein Gemisch aus Nährstoffen, das früher gern in der Landwirtschaft als Dünger verwendet wurde. Diese Nutzung ist seit Verschärfung der Düngemittelverordnung jedoch nicht mehr möglich, denn der Klärschlamm ist regelmäßig durch Medikamentenrückstände, Schwermetalle und Mikroplastik belastet.

Laut Destatis wurden 2018 rund 74 % der Klärschlämme aus kommunalen Kläranlagen verbrannt und die Asche wurde deponiert. Doch die Kapazitäten der Verbrennungsanlagen und die Lagermöglichkeiten der Klärwerke sind begrenzt, sodass der Preis für die

Entsorgung von Klärschlamm von ca. 60 €/t im Jahr 2016 auf aktuell bis zu 170 €/t angestiegen ist.

„In unseren Klärwerken fallen jährlich etwa 8.500 t Klärschlamm mit ca. 70 % Wasseranteil an“, erläutert Christof Quandel, kaufmännischer Betriebsleiter des Entsorgungsbetriebs der Stadt Siegen (ESi), „diese breiähnliche Masse wird nun seit Jahren mit Lastwagen zur Wirbelschichtfeuerungsanlage im 80 km entfernten Werdohl-Elverlingsen transportiert. Frühzeitig hat ESi im Sinne seiner Gebührenzahler nach kostengünstigeren Alternativen gesucht und dann vor drei Jahren den Bau einer eigenen Klärschlamm-trocknungsanlage beschlossen. Diese Anlage geht nun in diesem Sommer in Betrieb. Der wirtschaftliche Vorteil durch Klärschlamm-trocknung liegt in der Preisspanne zwischen den Entsorgungskosten für Klärschlamm mit 70 % Wassergehalt und den Entsorgungskosten für das getrocknete Klärschlammgranulat mit nur noch 5 bis 10 % Wasseranteil. Nebenbei findet auch der ‚Wassertourismus‘ ein Ende und ESi erspart sich pro Jahr die Transportkosten für mindestens 5.100 t bzw. 200 Sattelzugladungen Wasser.“



**Die neue Bandtrocknungsanlage des ESi (rechts) mit Abgasreinigungsanlage (links)**

Stephan Roth, der technische Betriebsleiter des ESi, ergänzt: „Wir starten mit einer Betriebserlaubnis für 14.400 t Klärschlamm pro Jahr. Damit können wir sogar unseren Nachbarkommunen noch Kapazitäten anbieten. Das Interesse ist sehr groß.“

**Fortsetzung auf Seite 2**

## Fortsetzung von Seite 1

Ausgelegt ist unsere Anlage sogar auf 20.000 t Klärschlamm pro Jahr. Kostenlos ist die Trocknungsleistung natürlich nicht. Die Anlage hat einen Gesamtwert von über 10 Mio. €. Der Klärschlamm wird aus dem eigens errichteten Annahmehunker entnommen und auf Fließbändern zur Anlage transportiert. Die Trocknung erfolgt dann wie in einem riesigen Heißluftofen mit Förderbändern in mehreren Etagen. Der Wärmebedarf ist enorm. Deshalb setzen wir mehrere neue Gas-Blockheizkraftwerke ein, die das ohnehin in unserer Kläranlage entstehende Faulgas mit verbrennen können. Der in den Blockheizkraftwerken erzeugte Strom wird vollständig direkt nebenan in unserer Kläranlage verbraucht, sodass wir auch dort unabhängiger vom Strommarkt werden.“

Quandel fährt fort: „Als Entsorgungsbetrieb mit hoheitlichem Aufgabenbereich betritt ESi mit der Vermarktung der Klärschlamm-trocknung natürlich Neuland. Bereits in der Vorplanung wurden deshalb die rechtlichen Voraussetzungen geprüft und wir richteten uns darauf ein, fortan auch wirtschaftlich tätig zu sein, mit der Folge, dass unsere Entsorgungsleistungen für Dritte der Umsatzsteuer unterliegen würden. Die Komplexität dieser Thematik wurde uns zuerst bei der Ermittlung des richtigen Vorsteuerabzugs auf die Investitionskosten gewährt. Einmal im Thema, drängten sich durch die anstehende Scharfschaltung des § 2b UStG weitere Fragestellungen auf. Wir prüfen derzeit z. B., ob wir eine Ausnahmeregelung von der Umsatzsteuerpflicht in Anspruch nehmen können und sollten, indem wir unsere Leistung im

Wesentlichen nur anderen Kommunen anbieten und nur kostendeckend abrechnen. Mit Blick auf die zukünftig geltenden Vorgaben der Klärschlammverordnung zur Phosphorrückgewinnung wurden auch Überlegungen angestellt, ob unsere Klärschlamm-trocknung nicht ohnehin dem hoheitlichen Aufgabebereich zuordenbar wäre.“

In der Klärschlamm-trockenmasse sind im Bundesdurchschnitt etwa 3 % Phosphor enthalten. Phosphor ist ein wertvoller Rohstoff für die Düngemittelindustrie, die ihren Bedarf derzeit im Wesentlichen durch den

Import von Rohphosphor aus Nordafrika deckt. Die Klärschlammverordnung schreibt seit Oktober 2017 vor, dass Klärwerke mit mehr als 100.000 Einwohnerwerten ab 2029 und kleinere Klärwerke mit mehr als 50.000 Einwohnerwerten ab 2032 den Phosphor im Klärschlamm ab einem Gehalt von 20 g/kg Trockenmasse zurückgewinnen müssen. Alle bisher bekannten Verfahren zur Phosphorrückgewinnung befinden sich derzeit jedoch noch in der Entwicklung und wurden in Deutschland noch nicht großtechnisch umgesetzt (vgl. VDI-Nachrichten vom 13.03.2020).



**Neue Maschinenhalle für die Klärschlamm-trocknung des ESi in Siegen**

## Klärschlammkooperation Ostwestfalen-Lippe – ein interkommunales Projekt

57 Kommunen, Verbände und Gesellschaften aus den Regierungsbezirken Detmold und Arnsberg sowie Niedersachsen haben am 14.02.2020 in Detmold feierlich den Vertrag zur Gründung der Klärschlammkooperation Ostwestfalen-Lippe (OWL) unterzeichnet. Die zukünftigen Gesellschafter der Klärschlammverwertung OWL GmbH vertreten 78 Gemeinden, Städte, Kreise, Wasser- und Zweckverbände, bei denen jährlich ca. 186.000 t Klärschlamm (rund 44.000 t Trockensubstanz) anfallen.

Initiiert und unterstützt wurde die Initiative anlässlich der Novellierungen der Abfallklärschlammverordnung und der Düngever-

ordnung von der Bezirksregierung Detmold. Im Oktober 2018 vereinbarten der Abfallwirtschaftsverband Lippe, die Gesellschaft zur Entsorgung von Abfällen Kreis Gütersloh mbH, die Herforder Abwasser GmbH, der Abfallentsorgungsbetrieb des Kreises Minden-Lübbecke, der Umweltbetrieb der Stadt Bielefeld sowie die Stadt Gütersloh als Erstunterzeichner eine Vorvereinbarung zur interkommunalen Klärschlammkooperation in OWL. Gemeinsam werden die Möglichkeiten einer regionalen und wirtschaftlich vorteilhaften Lösung zur Klärschlammverwertung untersucht. Dieser Vereinbarung sind unmittelbar bzw. über die Bündelung der Kreise oder Kreisgesellschaften viele

weitere Städte und Gemeinden beigetreten. Die erste konstituierende Mitgliederversammlung fand am 10.12.2019 in Bielefeld statt. Die Kooperation hat für das komplexe Problem der zukünftigen Klärschlamm-entsorgung in sehr kurzer Zeit einen gemeinsamen Lösungsweg erarbeitet. Eckpfeiler der Kooperation sind dabei die konstruktive Zusammenarbeit an technischen und wirtschaftlichen Lösungen sowie die solidarische Tragung der Kosten für die Planungen.

In den Räten der Kooperationspartner wurde das Gesamtkonzept der Kooperation fast immer einstimmig beschlossen. Nun sind nahezu alle Kommunen der Region in der

**Fortsetzung auf Seite 3**

zukünftigen Klärschlammverwertung OWL GmbH zusammengeschlossen. An diesem Gemeinschaftsunternehmen werden nur diejenigen Städte und Gemeinden sowie Kreise und Verbände beteiligt, bei denen Klärschlamm anfällt bzw. denen die Entsorgung der Klärschlämme übertragen wurde. So wird sichergestellt, dass alle Beteiligten das gleiche Interesse (günstige und nachhaltige Entsorgung) im Unternehmen haben. Die Höhe der Beteiligung richtet sich nach der Menge des anfallenden Klärschlammes. Alle Kooperationspartner konnten individuell festlegen, mit welchen Mengen sie zu welchem Zeitpunkt einsteigen. Viele Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Kooperationspartner haben sich in verschiedenen Unterarbeitskreisen und im federführenden Arbeitskreis beteiligt. Die Anforderungen und das Projekt wurden immer wieder an die neuen Erkenntnisse aus Technik, Recht und Markt sowie an die Wünsche der Kommunen angepasst, sodass

ein stimmiges Konzept die Grundlage für einen umfassenden Kooperationsvertrag darstellt. Das Konzept sieht eine langfristige Entsorgungssicherheit, Solidarität, Nachhaltigkeit und Wirtschaftlichkeit vor. Die Kooperation soll keine Gewinne erwirtschaften und so die Abwassergebühren in OWL niedrig halten. In diesem Sinn soll auch die weitere Arbeit vertrauensvoll auf viele Schultern verteilt werden, um das Ziel der sicheren, nachhaltigen und wirtschaftlichen Entsorgung von Klärschlamm gemeinsam zu erreichen.

Die Kooperation wird nun mit der europaweiten Suche nach einem strategischen Partner beginnen. Der strategische Partner muss über ein geeignetes Grundstück für die Errichtung einer Klärschlammverbrennungsanlage verfügen oder eine solche Anlage schon haben, die von der Kooperation dann genutzt werden kann. Die gemeinsame Entsorgung beginnt 2024, zu diesem Zeit-

punkt werden voraussichtlich ca. 156.000 t Klärschlamm über den strategischen Partner entsorgt. Ab 2029 sind alle Kooperationspartner an der Klärschlammlieferung beteiligt. Die gemeinsame Entsorgung erfolgt mindestens bis Ende 2043. Um den Gemeinschaftsunternehmen und damit den Bürgerinnen und Bürgern eine angemessene Mitsprachemöglichkeit zu sichern, wird sich die Kooperation an der Gesellschaft zur Verbrennung der Klärschlämme beteiligen. Das kann auch eine Finanzierungsverantwortung mit sich bringen; dafür ist die Kooperation entsprechend gerüstet.

Rechtlich wurde das Projekt von RA Dr. Till Elgeti von Hoppenberg Rechtsanwälte Partnerschaft mbB begleitet. Weitere Auskünfte kann Dr. Ute Röder als Vorsitzende des Arbeitskreises der Klärschlammkooperation OWL und Fachbereichsleiterin Umwelt und Energie im Kreis Lippe geben.

## Verluste aus der Vermietung eines Blockheizkraftwerks nicht sicher steuerlich nutzbar

Mit Urteil vom 26.02.2019, das im Februar dieses Jahres veröffentlicht wurde, hat das Finanzgericht (FG) Düsseldorf die Berücksichtigung von Verlusten aus der Vermietung eines Blockheizkraftwerks (BHKW) abgelehnt. Die Entscheidung beruht darauf, dass das FG im vorgelegten Sachverhalt die Absicht des Klägers, tatsächlich einen Einkünfteüberschuss zu erzielen, verneint hat.

### Ausgangslage

Bereits im Jahr 2002 wurde das zu diesem Zeitpunkt nicht funktionsfähige BHKW vom Kläger erworben. Der Voreigentümer führte zu diesem Zeitpunkt bereits entsprechende Schadenersatzprozesse, die jedoch noch nicht abgeschlossen waren. Bei der Übertragung des BHKW wurden auch die Ansprüche auf einen etwaigen Schadenersatz vom Kläger erworben. Da das BHKW zwar selbst nicht funktionsfähig war, aber als Übernahmestation für Fremdstrom genutzt werden konnte, war das BHKW mit Grundstück vermietet. Der Mieter beauftragte im Jahr 2009 einen Gutachter, der letztlich zu dem Ergebnis kam, dass das BHKW nicht mehr in Gang gesetzt werden könne. Der Kläger machte daraufhin in seiner Steuererklärung eine Teilwertabschreibung in Höhe von 1,8 Mio. € geltend.

### Fehlender Nachweis der Überschusserzielungsabsicht

Das FG hat den daraus resultierenden Verlust steuerlich nicht zum Abzug zugelassen. Der Hauptgrund für diese Entscheidung lag darin, dass vom Kläger während des gesamten Verfahrens nicht dargelegt werden konnte, inwiefern bei Erwerb des BHKW die Absicht vorlag, auf Dauer nachhaltig Überschüsse zu erzielen. Der Kläger hatte lediglich vorgetragen, dass er mit den von ihm erwarteten Schadenersatzzahlungen das BHKW umzurüsten gedenke, um es mit kostengünstigen regenerativen Energien aus der Entgasung von Tankschiffen betreiben zu können. Diesen Vortrag konnte das FG für den streitbefangenen Veranlagungszeitraum nicht berücksichtigen, da die geplanten Veränderungen im maßgeblichen Veranlagungszeitraum noch nicht objektiv erkennbar angelegt waren. Zudem wurde vom Kläger während des Verfahrens kein Mietvertrag vorgelegt. Bei der vom FG selbst entworfenen Ertragsprognose ergab sich dementsprechend kein Totalüberschuss, sodass die Verluste letztlich nicht anerkannt wurden. Es stellt sich die Frage, warum der Kläger bei diesem Sachverhalt das BHKW mit den Schadenersatzansprüchen überhaupt erworben hat. Aus dem Urteilstext kann abgeleitet werden,

dass eine Verbindung zwischen Kläger und ursprünglichem Erwerber des BHKW bestand und eine Gestaltung zur nachträglichen steuerlichen Optimierung gesucht wurde.

### Trotz Urteil: Endgültiger Ausgang des Verfahrens noch offen

Das FG hat gegen sein Urteil keine Revision zugelassen. Die Nichtzulassungsbeschwerde führte dazu, dass der Bundesfinanzhof (BFH) das Urteil aufgehoben und die Sache aus verfahrensrechtlichen Gründen an das FG zurückverwiesen hat. Aus der Begründung des Beschlusses des BFH vom 04.11.2019 geht hervor, dass das FG dem Antrag des Klägers auf Terminverlegung der mündlichen Verhandlung aufgrund vorgelegener krankheitsbedingter Verhandlungsunfähigkeit hätte Folge leisten müssen.



## ... und sie bewegt sich doch: entschiedene Fragen und offene Probleme in der Diskussion um § 2b UStG

Wer sich bereits intensiv mit den Neuregelungen beschäftigt und als juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdÖR) sein Leistungsportfolio eingehend analysiert hat, wird oft festgestellt haben, dass eine ganze Reihe von Zweifelsfragen hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Leistungen auftritt, die es in der täglichen Praxis zu lösen gilt. Insbesondere die kommunalen Spitzenverbände haben zahlreiche Praxis-sachverhalte an das Bundesministerium der Finanzen (BMF) adressiert. Der Deutsche Landkreistag, der Deutsche Städte- und Gemeindebund und der Verband kommunaler Unternehmen haben bereits im Oktober des vergangenen Jahres in einer Art Prioritätenliste dem BMF zahlreiche offene Anwenderfragen mit der Bitte um Klärung zugeleitet. Die Finanzverwaltung hat dazu in mehreren BMF-Schreiben Stellung genommen. Verschiedene Fragen wurden beantwortet, zahlreiche andere Fragen befinden sich noch in der Diskussion.

In seinem Schreiben vom 20.02.2020 hat das BMF noch einmal die Grundregeln für die umsatzsteuerliche Einordnung der durch die jPdÖR erbrachten Leistungen zusammengefasst:

1. Privatrechtliche Verträge führen unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG zur Steuerbarkeit der Leistungen. Das gilt auch bei Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen Handlungsrahmens wie eines Anschluss- und Benutzungszwangs, wenn die Leistungen privatwirtschaftlich ausgestaltet sind (BMF vom 29.11.2019).
2. Bei der Erbringung einer Leistung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ist grundsätzlich zu prüfen, ob die fehlende Steuerbarkeit der Leistungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen gegenüber privaten Dritten führt.

Ein großer Anwendungsbereich, bei dem es zahlreiche Anwendungsfragen gibt, ist die Zusammenarbeit zwischen verschiedenen jPdÖR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, insbesondere die interkommunale Zusammenarbeit. Häufig arbeiten mehrere Kommunen untereinander zusammen oder mehrere Kommunen bedienen sich der Leistungen eines (kommunalen) Zweckverbands (horizontale Zusammenarbeit). In vielen Fällen kommt es auch zum Leistungsaustausch zwischen einer oder mehreren (Träger-) Kommune(n) und Anstalten des öffentlichen Rechts (AöR) (vertikale Zusammenarbeit).



Nach altem Recht profitierten die jPdÖR in diesen Fällen bisher von der Rechtsfigur der Beistandsregelungen im Sinne der Körperschaftsteuer (KSt). Ergebnis war, dass der Leistungsaustausch zwischen Hoheitsbetrieben als nicht umsatzsteuerbar galt. Da die Frage der Umsatzsteuerbarkeit nach neuem Recht nicht mehr an der KSt anknüpft, kommt der Rechtsfigur der Beistandsleistungen umsatzsteuerlich keine Bedeutung mehr zu. Damit rückt einzig die zentrale Frage in den Vordergrund, ob die Tätigkeiten im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zulasten privater Dritter führen.

Bisher war davon auszugehen, dass größere Wettbewerbsverzerrungen dann nicht vorliegen, wenn die Leistungen nur von jPdÖR erbracht werden dürfen oder die vier Voraussetzungen der Nr. 2 des § 2b Abs. 3 UStG kumuliert vorliegen. Selbst das reicht der Finanzverwaltung aber nicht mehr aus, vielmehr wird nun zusätzlich eine gesonderte Wettbewerbsprüfung gefordert (BMF vom 14.11.2019). Begründet wird diese verschärfte Sichtweise mit der erforderlichen unionsrechtskonformen Anwendung des § 2b UStG. Das BMF betont dabei, dass sogenannte verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten keine spezifisch öffentlichen Interessen erfüllen, da sie ohne Weiteres auch von privaten Unternehmern erbracht werden können. Im Rahmen der gesonderten Wettbewerbsprüfung scheiden diese Leistungen auf jeden Fall aus der Nichtsteuerbarkeit aus. Hierzu zählen demnach Verträge, die auf die Gebäudereinigung, Grünpflegearbeiten, Neubau- und Sanierungsmaßnahmen

an Straßen und Gebäuden sowie auf unterstützende IT-Dienstleistungen beschränkt sind. Aus Sicht des BMF sei z. B. bei interkommunalen Rechenzentren regelmäßig von einer Unternehmereigenschaft auszugehen, soweit diese Dienstleistungen gleichartig auch im Wettbewerb von privaten Dritten erbracht werden können (BMF vom 20.02.2020). Es lässt sich trefflich darüber streiten, ob die Tätigkeit der kommunalen Rechenzentren heutzutage nicht oft weit über unterstützende IT-Dienstleistungen hinausgehen und tatsächlich ein (potenzieller) Wettbewerb zu privaten Rechenzentren vorliegt.

Wenn diese Leistungen demnach steuerbar wären, könnte eine Umsatzsteuerbelastung noch durch einen Befreiungstatbestand verhindert werden. Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität wurde – laut Gesetzesbegründung – der Steuerbefreiungstatbestand des § 4 Nr. 29 UStG für sogenannte Kostenteilungsgemeinschaften zum 01.01.2020 grundsätzlich auch auf interkommunale Kooperationen ausgeweitet. Inwieweit durch diese Neuregelung das umsatzsteuerrechtliche Problem der interkommunalen Zusammenarbeit gelöst werden kann, muss durch individuelle Einzelfallprüfung beurteilt werden.

Für die vertikale Zusammenarbeit zwischen der AöR und ihrer Trägerkommune erscheint die Anwendung des § 4 Nr. 29 UStG problematisch. Sie wird oft mit dem Argument abgelehnt, dass es bei dieser Form der Zusammenarbeit schon am Merkmal der notwendigen Kostenteilung fehle, denn es würden nur Aufgaben von einer jPdÖR auf eine andere

**Fortsetzung auf Seite 5**

jPdöR verlagert. Ob das angekündigte, die Gesetzesänderung begleitende BMF-Schreiben dazu mehr Klarheit bringen wird, bleibt abzuwarten.

Zu den AöR hatten die kommunalen Spitzenverbände selbst einen Vorschlag zur Handhabung der umsatzsteuerlichen Behandlung gemacht. Nach diesem Vorschlag sollte bei Leistungsbeziehungen zwischen der AöR und ihrer Trägerkommune die Wettbewerbsrelevanz ausgeschlossen sein und damit keine unternehmerische Tätigkeit vorliegen. Dieser Überlegung hat das BMF mit Schreiben vom 15.01.2020 jedoch eine klare Absage erteilt: Die Übernahme oder die Übertragung einer Aufgabe oder eines Aufgabenbündels an eine andere jPdöR gegen Entgelt stelle einen Leistungsaustausch dar, der nicht entgegen dem Willen

des Gesetzgebers pauschal der Umsatzbesteuerung entzogen werden könne. Vielmehr sind für jede einzelne AöR die Anwendungsvoraussetzungen des § 2b UStG separat zu prüfen. Das stelle auch keine unverhältnismäßige Benachteiligung der jPdöR dar. Eine pauschale Nichtsteuerbarkeit der Leistungen zwischen AöR und Trägerkommune wird es daher nicht geben.

Auch für noch ungeklärte Praxissachverhalte, beispielsweise die umsatzsteuerliche Behandlung von gemeinsamen Einrichtungen zur Beihilfe-, Besoldungs- und Gehaltsabrechnung, Konzessionsabgaben, Friedhofsgebühren oder hoheitliche Hilfsgeschäfte, hat das BMF weitere Stellungnahmen angekündigt. Wann diese in Zeiten der Corona-Pandemie vorliegen werden, kann derzeit nicht abgesehen werden. Allerdings werden

sowohl die Kommunen als auch das BMF noch zwei zusätzliche Jahre Zeit haben, Unklarheiten des § 2b UStG zu diskutieren.

Mit Verabschiedung des Corona-Steuerhilfegesetzes wird die bisherige Übergangsregelung zu § 2b UStG durch § 27 Abs. 22 UStG aufgrund vordringlicherer Arbeiten der jPdöR, insbesondere der Kommunen, zur Bewältigung der COVID-19-Pandemie bis zum 31.12.2022 verlängert.

## Neues zu Tätigkeitsabschlüssen: Was will die BNetzA? Oder: Der Traum von der gläsernen Netzgesellschaft

Bereits Ende 2019 haben die Beschlusskammern 8 und 9 der Bundesnetzagentur (BNetzA) die Vorgaben von zusätzlichen Bestimmungen für die Erstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen und Tätigkeitsabschlüssen gegenüber vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen und rechtlich selbstständigen Netzbetreibern beschlossen.

Zunächst sind diese Vorgaben nur für Unternehmen im unmittelbaren Zuständigkeitsbereich der BNetzA sowie in den Ländern Berlin, Brandenburg, Bremen und Schleswig-Holstein über die Organleihe

der BNetzA verbindlich. Jedoch haben zwischenzeitlich nahezu alle Landesregulierungsbehörden/-kammern entsprechende Entwurfsfassungen der Festlegungsbeschlüsse veröffentlicht.

Die Vorgaben der BNetzA gelten für Bilanzstichtage ab dem 30.09.2020, die Entwurfsfassungen der Festlegungsbeschlüsse der Landesregulierungsbehörden nennen schon allein aus verfahrenstechnischen Gründen Bilanzstichtage ab dem 31.12.2020. Das ergibt sich bereits aus § 6b Abs. 6 Satz 3 EnWG, der regelt, dass solche Festlegungen spätestens sechs Monate vor

dem Bilanzstichtag des jeweiligen Kalenderjahres ergehen müssen. Insofern ist damit zu rechnen, dass eine Vielzahl von endgültigen Festlegungen noch vor dem 30.06.2020 ergehen wird.

### Wesentliche Inhalte der Festlegungen

Der Themenkomplex der energiewirtschaftlichen Dienstleistungen ist in der Regulierungspraxis kein Novum. Allerdings wurde die Verpflichtung zur Erstellung von Tätigkeitsabschlüssen durch die Festlegung nun auch auf Unternehmen erweitert, die mit einem vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen verbunden sind und unmittelbar oder mittelbar solche Dienstleistungen für dieses erbringen. Durch den auch hier geltenden EU-rechtlichen Begriff der verbundenen Unternehmen reicht in der Regel eine Beteiligung von 25 % aus, um solche Dienstleister zu verpflichten, diese Dienstleistungen dem jeweiligen Tätigkeitsbereich „Stromverteilung“ oder „Gasverteilung“ in einem entsprechenden Tätigkeitsabschluss zuzuordnen.

Leider hat es die BNetzA erneut versäumt (oder bewusst unterlassen?), den Begriff der energiespezifischen Dienstleistungen genauer zu definieren, und hält weiter an einer weiten Auslegung fest, die in der Praxis regelmäßig zu erheblichen Abgrenzungsproblemen führt. Dem Ziel der gläsernen Netzgesellschaft kommt die BNetzA ein Stück näher.



Denn durch diese Erweiterung der Verpflichtung zur Aufstellung von Tätigkeitsabschlüssen unterliegen die Kosten der Dienstleistungen und deren Zuordnung nun auch und anders als im Fall der Dienstleisterbögen im Rahmen der Kostenprüfung einer jährlichen externen Prüfung. Konterkariert wird diese neu gewonnene Transparenz der BNetzA jedoch durch den unverbindlichen Hinweis, dass sonstige (nicht energiespezifische) Dienstleistungen in den Tätigkeitsabschluss „Verteilung“ des Dienstleisters mit einbezogen werden dürfen.

Dennoch ist absehbar, dass der Themenkomplex der energiespezifischen Dienstleistungen und der Nachweis der Angemessenheit der damit verbundenen Kosten im Sinne des § 4 Abs. 5a Satz 5 StromNEV bzw. GasNEV in Zukunft einen noch größeren Stellwert einnehmen werden.

Darüber hinaus enthält die Festlegung erweiterte Angabepflichten, die sich sowohl auf die Gliederung der Bilanz und GuV als auch auf ergänzende Angaben zum Tätigkeitsabschluss beziehen. Es ist eine Übersicht aller verbundenen Unternehmen zu erstellen, die Dienstleistungen erbringen oder verpachtend im Bereich der Netzinfrastrukturen tätig sind. Gefordert werden ergänzende Angaben zu Schuldbeitritten sowie Schuldübernahmen einschließlich einer betragsmäßigen Angabe von Leistung und Gegenleistung. Die als Anlage zum Beschluss veröffentlichten Muster zu Bilanz und GuV umfassen insbesondere eine Vielzahl von Davon-Vermerken im Bereich der Umsatzer-

löse bzw. Netzentgelte, z. B. für Umlagepositionen, vorgelagerte Netzkosten sowie die korrespondierenden Forderungen und Verbindlichkeiten. Grundsätzlich hat der Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten künftig vor Saldierung zu erfolgen. Die Verpflichtung des Ausweises von Kapitalausgleichsposten sowie gegebenenfalls vorhandener Verbindlichkeiten aus Gewinnabführungsverträgen zielt auf die konsequente Umsetzung der entsprechenden BGH-Urteile mit der möglichen Konsequenz einer entsprechenden Berücksichtigung als Abzugskapital ab. Für Unternehmen, die bisher den Ausweis des Kapitalausgleichsposten verdeckt im zugeordneten Eigenkapital oder (saldiert) in den Forderungen bzw. Verbindlichkeiten vorgenommen haben, dürfte die Festlegung eine hohe Relevanz für künftige Kostenprüfungen haben. Des Weiteren enthält die Festlegung Vorgaben zum Anlagenpiegel sowie zum Rückstellungsspiegel, der um Angaben zu den betroffenen GuV-Positionen zu ergänzen ist.

Adressaten der Festlegung sind die betroffenen Unternehmen selbst. Diese werden verpflichtet, den Prüfungsauftrag an den Wirtschaftsprüfer um die entsprechenden Prüfungsschwerpunkte zu erweitern. Im Gegensatz zum Tätigkeitsabschluss selbst sind die ergänzenden Angaben der Festlegung jedoch nicht mit dem Jahresabschluss zu veröffentlichen, sondern Bestandteil des Prüfungsberichts oder einer gesonderten Anlage. Vorjahreswerte müssen bei erstmaliger Umsetzung der Festlegung nicht nach den neuen Vorgaben ausgewiesen werden.

## Ausblick

Es bleibt abzuwarten, ob alle Landesregulierungsbehörden bis zum 30.06.2020 endgültige Festlegungen veröffentlichen werden. Die Regulierungskammer NRW hat das Festlegungsverfahren einstweilen ruhend gestellt, um die Entscheidungen des OLG Düsseldorf zu den gerichtlichen Beschwerden gegen die Festlegungen der BNetzA abzuwarten. Jedoch beabsichtigt die Regulierungskammer NRW im Fall des gerichtlichen Bestands der Festlegung, diese gegebenenfalls rückwirkend in Kraft zu setzen. Eine ähnliche Praxis dürfte in Abhängigkeit der Anzahl und des Inhalts der Stellungnahmen zu den Entwurfsfassungen der Festlegungsbeschlüssen auch aus den anderen Bundesländern zu erwarten sein. Die neuen Anforderungen bringen sowohl für den Ersteller als auch für den Prüfer teils erheblichen Mehraufwand mit sich.

Entsprechend empfehlen wir betroffenen Unternehmen, sich ungeachtet der gerichtlichen Entscheidungen zum Festlegungsverfahren frühzeitig mit den neuen Anforderungen aus den Festlegungen auseinanderzusetzen. Auch vor dem Hintergrund der anstehenden Kostenprüfungen mit den Basisjahren 2020 und 2021 gilt es, die sich aus den Festlegungen ergebenden Chancen und Optimierungspotenziale effizient zu nutzen und insbesondere Dienstleistungs- und Pachtbeziehungen auf den Prüfstand zu stellen.

## Umsatzsteuerschuldnerschaft bei Übertragung von Gas- und Elektrizitätszertifikaten seit 01.01.2020

In manchen Fällen wird die grundsätzlich dem leistenden Unternehmer obliegende Umsatzsteuerschuld auf den leistungsempfangenden Unternehmer übertragen. Das ist häufig in solchen Fällen vorgesehen, in denen es einfacher erscheint, dass das Finanzamt die Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger erhält – z. B. durch Verrechnung mit einem möglichen Vorsteuererstattungsanspruch.

Es ist in Deutschland schon seit Jahren geregelt, dass die Umsätze aus der Veräußerung von Treibhausgasemissionen dem sogenannten Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b UStG unterliegen und die Umsatz-

steuerschuldnerschaft somit dem Leistungsempfänger obliegt, sofern dieser umsatzsteuerlicher Unternehmer ist.

Die Übertragung von Gas- und Elektrizitätszertifikaten führt seit 01.01.2020 zur selben Rechtsfolge, wiederum vorausgesetzt, der Leistungsempfänger ist ein umsatzsteuerlicher Unternehmer. Durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 wurde § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG entsprechend geändert.

Zu den betroffenen Elektrizitätszertifikaten gehören insbesondere die Herkunftsnachweise nach § 79 EEG und die Regionalnachweise nach § 79a EEG.

## Zeitlicher Geltungsbereich

Grundsätzlich sind die neuen Regelungen für alle Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 ausgeführt werden. Zur konkreten zeitlichen Zuordnung der Leistungen und zur Behandlung von Anzahlungen ist am 23.03.2020 ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) mit verschiedenen Übergangsregelungen ergangen.

Fortsetzung auf Seite 7



Maßgebend für die Zuordnung einer Leistung ist der Leistungszeitpunkt. Damit unterliegt eine Leistung den umsatzsteuerrechtlichen Regelungen, die im Moment der Leistungsausführung Gültigkeit haben. Wenn der leistende Unternehmer Anzahlungen vor Leistungsausführung erhalten hat, spielt das für die umsatzsteuerliche Beurteilung der anzuwendenden Regelungen keine Rolle. Vor dem 01.01.2020 erhaltene Anzahlungen für infrage stehende Leistungen ab 2020 werden nach der ab 01.01.2020 geltenden Regelung behandelt.

#### Rechnungstellung

Da die betreffenden Leistungen nunmehr dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, ändert sich nicht nur die Umsatzsteuerschuldnerschaft. Es muss auch darauf geachtet werden, dass die Rechnungsstellung nur mit dem Nettobetrag ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis erfolgt und dass ein Hinweis in der Rechnung auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger enthalten ist.

Das BMF-Schreiben enthält beispielhaft verschiedene Fallgestaltungen und Nichtbeanstandungsregelungen:

1. Schlussrechnungen über nach dem 31.12.2019 erbrachte Leistungen bei Abschlagszahlungen vor dem 01.01.2020

Normalerweise wären die Anzahlungsrechnungen zu berichtigen. Es gibt aber eine Nichtbeanstandungsregelung, nach der der leistende Unternehmer die Anzahlungsrechnungen nicht berichtigt und in den Schlussrechnungen nur der um das vereinbarte Entgelt geminderte Betrag angegeben wird. Die Vorgehensweise muss zutreffend in der Voranmeldung erfasst werden.

2. Berichtigung von vor dem 01.01.2020 erstellten und bezahlten Rechnungen über Anzahlungen, wenn die Berichtigung nicht bis zum 31.12.2020 erfolgt ist

Wären Anzahlungsrechnungen zu berichtigen und ist das vor dem 01.01.2020 nicht geschehen, erfolgt eine Berichtigung nur insoweit, als der überzahlte Betrag zurückgezahlt wird. Der Leistungsempfänger wird bei Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung nur insoweit zum Steuerschuldner, wie ein zusätzliches Entgelt gezahlt wird.

3. Berichtigung von vor dem 01.01.2020 erstellten Rechnungen über Anzahlungen, wenn die Zahlungen nach dem 31.12.2019 erfolgen

Der Leistungsempfänger ist erst mit Zahlungsfluss Steuerschuldner für die ihm gegenüber erbrachten Leistungen. Wenn in den Anzahlungsrechnungen die Umsatzsteuer offen ausgewiesen wurde, sind diese zu berichtigen.

4. Abrechnungen nach dem 31.12.2019 über Leistungen, die vor dem 01.01.2020 erbracht worden sind

Der leistende Unternehmer bleibt Schuldner der Umsatzsteuer und die Rechnungen sind mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer zu erstellen.

Darüber hinaus gibt es eine allgemein gültige Übergangsregelung für Leistungen, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 01.04.2020 ausgeführt wurden. Hiernach ist es beim leistenden Unternehmer und beim Leistungsempfänger nicht zu beanstanden, wenn die Vertragspartner einvernehmlich noch von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ausgehen und der Umsatz vom leistenden Unternehmer folgerichtig in zutreffender Höhe versteuert wird.

#### Fazit

Mit den Ausführungen der Finanzverwaltung sind viele Fallgestaltungen klar geregelt und praxisnah gelöst worden. Die Vorgaben und Nichtbeanstandungsregelungen entsprechen den Regelungen, die auch in anderen Fällen der Erweiterung der Reverse-Charge-Systematik zur Anwendung gekommen sind. Weitergehende steuerrechtliche Probleme können analog zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Veräußerung von Treibhausgasemissionen gelöst werden.

# Steuerliche und EU-beihilferechtliche Aspekte von Maßnahmen und Gestaltungen aufgrund der Corona-Krise

Die Corona-Krise bedeutet nicht nur für Unternehmen der Privatwirtschaft eine große Herausforderung, sondern in gleichem Maß auch für die öffentliche Hand und ihre kommunalen Betriebe. Die Beschränkungen des öffentlichen Lebens – wenn auch in weiten Teilen schon wieder etwas gelockert – sind vielfältig und reichen von der Schließung von Spielplätzen über den eingeschränkten Aufenthalt in Parks bis zur Schließung von Schulen, Kindergärten, Stadtbüchereien, Museen, Theatern, Hallenbädern und Gaststätten, darunter auch kommunale Tourismusbetriebe. Die öffentliche Daseinsvorsorge kam die vergangenen zwei Monate nahezu zum Erliegen. Dadurch sind Einnahmen für die private und kommunale Wirtschaft vollständig weggebrochen. Zu hoffen bleibt in den kommenden Wochen, dass zumindest die regionale Tourismusbranche einen deutlichen Auftrieb erfährt. Diese Situation hat erhebliche Auswirkungen auf die kommunale Haushaltslage und wird auch in der nächsten Zeit die Städte und Gemeinden sowie ihre Wirtschaftsbetriebe vor große Herausforderungen stellen. Daraus werden sich in rechtlicher und steuerlicher Hinsicht Folgen – auch noch nach der Corona-Krise – ergeben, denen angemessen und lösungsorientiert begegnet werden muss.

Durch die deutlich reduzierten Einnahmen der Wirtschaftsbetriebe sinken sowohl die anteilig den Gemeinden zustehenden Einkommensteuer- als auch die Gewerbesteuererträge. Hierbei stellen sich Fragen etwaiger Gegenmaßnahmen, um die wirtschaftliche Lage innerhalb einer Kommune wieder in Fahrt zu bringen. Überlegungen, den Hebesatz für die Gewerbesteuer zu verringern oder entsprechende Beihilfen an Unternehmen einer Gemeinde zu gewähren, können hierfür in Erwägung gezogen und (steuer-)rechtlich beurteilt werden.

## Steuerlicher Querverbund

Diejenigen öffentlichen Unternehmen, die ihren Betrieb schließen oder auf einen sogenannten Sparbetrieb herunterfahren, müssen sich insbesondere mit den steuerlichen Konsequenzen auseinandersetzen, um steuerlichen Risiken entgegenzuwirken. Eine große Gefahr besteht immer dann, wenn beispielsweise ein Schwimmbadbetrieb das Hallenbad schließen musste und/oder die Entscheidung trifft, das Freibad in dieser Saison aufgrund der besonderen Hygiene- und Schutzmaßnahmen gar nicht erst zu öffnen. Das hat steuerliche Auswirkungen, wenn der Schwimmbadbetrieb, egal, ob

Hallen- oder Freibad, in einen steuerlichen Querverbund mit einem städtischen Stadtwerk eingebunden ist. Hierbei gilt es, ganz besonders darauf zu achten, dass die steuerrechtlichen Voraussetzungen der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung erhalten bleiben bzw. hierfür eine individuelle Gestaltung praxistauglich umgesetzt wird. Eine generelle Schließung eines im Querverbund befindlichen Hallenbads verbunden mit dem kompletten Abschalten des eingesetzten BHKW hat immer Auswirkungen auf den kommunalen Querverbund und dessen Vorteil einer Verrechnung von Bäderverlusten mit Gewinnen aus der Versorgungssparte. Es würde sich in jedem Fall anbieten, das BHKW in einem sogenannten Sparbetrieb zu fahren.

## Fördermaßnahmen und Verlostausgleichszahlungen – EU-beihilferechtliche Aspekte

Der Bund hat einen rechtlichen Rahmen für die Bewilligung von staatlichen Beihilfen im Zuge der Corona-Krise geschaffen und einige Förderinstrumente durch die EU-Kommission genehmigen lassen. Nach dem befristeten Rahmen der EU-Kommission vom 19.03.2020 können zur Bekämpfung der Störungen des Wirtschaftslebens der EU durch die Corona-Pandemie folgende fünf Formen von staatlichen Beihilfen genehmigt werden:

- Direkte Zuschüsse, rückzahlbare Vorschüsse oder selektive Steuervorteile: Die Mitgliedstaaten können Regelungen zur Deckung des Liquiditätsbedarfs von einzelnen Unternehmen einführen. Pro Unternehmen dürfen bis zu 800.000 € gewährt werden.
- Staatliche Garantien für Bankdarlehen an Unternehmen, die zur Deckung des unmittelbaren Betriebs- und Investitionsmittelbedarfs beitragen sollen.
- Vergünstigte öffentliche Darlehen an Unternehmen, die die Unternehmen bei der Deckung ihres unmittelbaren Betriebs- und Investitionsmittelbedarfs unterstützen sollen.
- Zusicherungen für bestehende Darlehenskapazitäten bei Banken. Der befristete Rahmen stellt dazu klar, dass solche Fördermaßnahmen als direkte Beihilfen zugunsten der Bankkunden und nicht zugunsten der Banken selbst betrachtet werden. Weiterhin erläutert der befristete Rahmen genauer, wie etwaige Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Banken dabei auf ein Minimum beschränkt werden können.

- Kurzfristige Exportkreditversicherungen: Der befristete Rahmen erleichtert es den Mitgliedstaaten nachzuweisen, dass bestimmte Länder nicht als Staaten mit marktfähigen Risiken betrachtet werden können. In diesem Fall können die Mitgliedstaaten bei Bedarf kurzfristige Exportkreditversicherungen anbieten.

Am 03.04.2020 hat die EU-Kommission eine Erweiterung beschlossen. Darin wurden insbesondere befristete staatliche Beihilfemaßnahmen als mit dem Binnenmarkt vereinbar eingestuft, die die Forschung und Entwicklung von Therapien und Produkten zur Bekämpfung von COVID-19 oder den Aus- und Aufbau von Einrichtungen zur Erprobung von Produkten und den Ausbau von Kapazitäten zur Bewältigung von COVID-19 betreffen. Diese Beihilfen dürfen (mit Ausnahme von bestimmten Verlustausgleichsgarantien) nicht mit anderen Investitionsbeihilfen für dieselben beihilfefähigen Kosten kombiniert werden. Die im bisherigen befristeten Rahmen als zulässig eingestuften Beihilfen können jedoch (abgesehen von einigen Ausnahmen) miteinander kombiniert werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Gesamtnennbetrag der Beihilfen muss unter der Obergrenze von insgesamt 800.000 € je Unternehmen (vor Abzug von Steuern und sonstigen Abgaben) bleiben.
- Unternehmen, die sich am 31.12.2019 bereits im Sinne der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung in Schwierigkeiten befanden, dürfen keine Beihilfen gewährt werden.

Im Einzelfall sind aufgrund der Corona-Krise insbesondere auch kommunale Unternehmen angehalten, ihre Beihilfen in Gestalt von Verlostausgleichszahlungen zu überprüfen. Diese könnten nicht mehr mit den jeweiligen Betrauungsregelungen übereinstimmen, sodass nötigenfalls eine Anpassung der Regelungen erforderlich sein könnte. Gleichzeitig bietet es sich aber auch an, etwaige Fördermöglichkeiten zu untersuchen, um als kommunales Unternehmen besser aufgestellt zu sein.

## Doch keine beihilferechtliche Prüfung des steuerlichen Querverbunds durch den EuGH – Rücknahme des BFH-Verfahrens

Die (Teil-)Finanzierung von kommunalen Hallen- und Freibädern und des ÖPNV sowie weiterer Daseinsvorsorgetätigkeiten war in großer Gefahr, als der Bundesfinanzhof (BFH) mit seinem Beschluss vom 13.03.2019 dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage vorlegte, ob die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten von kommunalen Betrieben (Querverbundverrechnung) mit dem europäischen Wettbewerbsrecht vereinbar ist. Auf dem Prüfstand stand die für den steuerlichen Querverbund zentrale Vorschrift des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG). Durch die Rücknahme des BFH-Verfahrens wurde dem EuGH die Prüfung entzogen, ob die gesamte Vorschrift des § 8 Abs. 7 KStG und damit der steuerliche Querverbund eine unzulässige Beihilfe begründet.

Die Versorgungswirtschaft konnte aufatmen, als der BFH mit Beschluss vom 29.01.2020 das Verfahren einstellte. Gleichzeitig war damit auch das EuGH-Verfahren beendet, da es keine Grundlage mehr für eine beihilferechtliche Prüfung seitens des EuGH gab. Der BFH veröffentlichte seinen Beschluss in der Pressemitteilung vom 06.02.2020. Was war passiert? Der Revisionskläger, ein Stadtwerk in Mecklenburg-Vorpommern, hatte das Verfahren zurückgenommen, nachdem das beklagte Finanzamt der Rücknahme zugestimmt hatte. In Fachkreisen wird davon ausgegangen, dass der Druck auf das Stadtwerk in Mecklenburg-Vorpommern zu groß wurde. Die örtliche und überörtliche Tagespresse berichtete umfänglich von dem Verfahren (vgl. FAZ v. 09.11.2019, Nr. 261, Seite 20: „Werden Bahnen und Bäder teurer?“, Tepfer, in: Kommunal.de vom 05.02.2020, „Steuerlicher Querverbund: Wird Schwimmen deutlich teurer?“, [www.kommunal.de/steuerlicher-querverbund-schwimmen-teurer](http://www.kommunal.de/steuerlicher-querverbund-schwimmen-teurer)).

Bundesweit erfuhr das BFH-Verfahren eine große Aufmerksamkeit in der breiten Öffentlichkeit und im Hintergrund arbeiteten möglicherweise die einschlägigen Verbände an einem Konzept. Vorerst scheint nunmehr der steuerliche Querverbund gerettet zu sein, da eine Überprüfung der Beihilfekonformität dieser Regelung vom EuGH nicht mehr erfolgen wird. Das Risiko, dass der EuGH irgendwann darüber entscheiden wird, bleibt aber nach wie vor bestehen. Im Kern geht es um die Frage, ob die Steuerbegünstigung für dauerdefizitäre Tätigkeiten kommunaler Eigengesellschaften gegen die Beihilferegelung der Europäischen Union verstößt. Zentrale Vorschrift ist § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG, wonach dauerhafte



Verluste von kommunalen Bädergesellschaften und ÖPNV-Gesellschaften steuerlich anerkannt werden. Diese dauerhaften Verluste gelten nicht als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) und die Rechtsfolgen der vGA werden nicht gezogen. Somit wird im Ergebnis die Steuerbelastung per Saldo um rund 30 % der Dauerverluste gesenkt, sodass höhere Gewinne an die Trägerkörperschaft ausgeschüttet werden können. Der BFH sieht darin einen selektiven Vorteil, weil andere Steuerpflichtige, die gleichfalls im Interesse ihrer Gesellschafter verlustbringende Tätigkeiten vornehmen, nicht in den Genuss der Steuerbegünstigung kommen. Sie hätten nicht den steuerlichen Vorteil, dass die Rechtsfolgen der vGA nicht gezogen werden. Im Vorlagebeschluss vom 13.03.2019 vertritt der BFH die Auffassung, dass die Steuerbegünstigung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG dem Grunde nach eine Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV begründet.

Besonders interessant war, dass das Vorabentscheidungsersuchen des BFH die gesamte Vorschrift des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG umfasste, wonach sowohl die streitgegenständlichen Bäder als auch die traditionell hohe Verluste erzielenden Verkehrsbetriebe sowie die sozialen und kulturellen Einrichtungen, beispielsweise Umwelt- und Bildungseinrichtungen, von einer etwaigen Beihilferechtswidrigkeit betroffen gewesen wären. Diese Gefahr ist noch nicht ganz beseitigt. Denn zum einen könnte der BFH in einem erneuten Fall durch Vorabentscheidungsersuche den EuGH zur Beihilfefrage anrufen und zum anderen könnte die

EU-Kommission von sich aus in einem eigenen Verfahren die Thematik des steuerlichen Querverbunds in Deutschland aufgreifen.

Sobald die EU-Kommission das Stadium des Vorprüfverfahrens verlassen und in das Hauptprüfverfahren eintreten würde, stellt sich insbesondere für den Jahresabschluss eines Stadtwerks die Frage einer situationsgerechten Risikoabbildung durch Bildung einer Rückstellung der durch § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG bzw. aufgrund des steuerlichen Querverbunds ersparten Unternehmenssteuern. Nach EU-Beihilferecht würde eine Rückforderung von Beihilfen für einen Zeitraum von zehn Jahren erfolgen. Die öffentlichrechtliche Verpflichtung im Sinne von § 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB ergäbe sich allein aus dem Umstand, dass die EU-Kommission eine Beihilfeprüfung vornimmt. Würde sie als Ergebnis des Hauptprüfverfahrens ein Beihilfeverbot aussprechen, hätte das jedenfalls für die Daseinsvorsorge erhebliche Auswirkungen, da damit eine über die vergangenen Jahrzehnte gewohnte und praktizierte Teilfinanzierung wegfiel und von der EU-Kommission in einem Verfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland einkassiert werden würde. Die öffentlichen Haushalte würden dadurch deutlich stärker belastet sein als zuvor.

# Nur wer seine Möglichkeiten kennt, kann sie nutzen: Kommunalkonzerne in der finanziellen Corona-Bewältigung

Die Maßnahmen zur Eindämmung der Corona-Pandemie wirken sich nicht nur auf die gewerbliche Wirtschaft und die privaten Haushalte aus, sondern aktuell und in der Folge auch auf die Finanzlage der Kommunalkonzerne und der öffentlichen Haushalte.

Im Rahmen der allgemeinen Corona-Schutzvorschriften mussten die Städte und Gemeinden ihre Einrichtungen für den Besuch der Öffentlichkeit schließen: Bäder und Sportstätten, Kitas und Jugendeinrichtungen, Theater und Konzerthäuser. Hinzu kamen die Beschaffung von Desinfektionsmitteln und Masken, die Einrichtung von Telearbeitsplätzen, die Erweiterung der Kapazitäten und die Anpassung an die aktuellen Gegebenheiten des öffentlichen Gesundheitsdienstes sowie anderer Bereiche der Daseinsvorsorge.

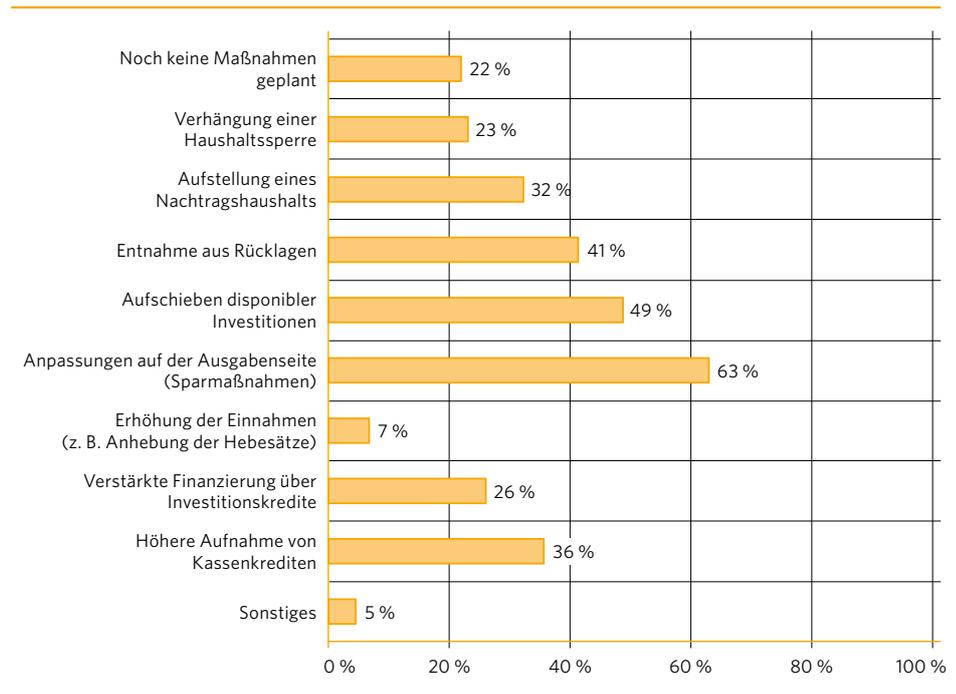
Diese Maßnahmen führten zu erhöhten Aufwendungen bei gleichzeitig direkten Einnahmeverlusten. Fixkosten zur Aufrechterhaltung des Betriebs konnten trotz der fehlenden Öffnung nicht reduziert werden. Im Bereich der Kultureinrichtungen bestehen zusätzlich Rückzahlungsverpflichtungen für bereits verkaufte Eintrittskarten ausgefallener Veranstaltungen.

Kommunale Versorger werden mit Absatzschwächen ihrer Gewerbe- und Industriekunden konfrontiert, was mittelbar – durch Ergebnis- und Dividendeneinbrüche – ebenfalls Auswirkungen auf die kommunalen Finanzlagen haben wird. Die Folgen von COVID-19 spiegeln sich auch in sinkenden Steuereinnahmen der Kommunen wieder: Mindestens 15 Mrd. € Steuerausfälle bei den Kommunen werden derzeit geschätzt – im Herbst 2020 wird es aktualisierte Steuerschätzungen geben.

Einnahmen aus Gebühren und Beiträgen gehen bereits jetzt zurück, was zusammen mit Stundungen und Erstattungen von Steuerzahlungen im Rahmen der Corona-Soforthilfemaßnahmen von Bund und Ländern die finanziellen Auswirkungen schon heute spürbar macht. Mildernd wirkt sich dabei lediglich aus, dass viele Städte und Gemeinden im abgelaufenen Jahr 2019 einen Finanzüberschuss verzeichnen konnten. Zur Bewältigung des Corona-Schadens werden die Kommunen daher zunächst mit einer Ausgabenkürzung reagieren. Soweit es

möglich ist, werden Investitionen verschoben und vorhandene Rücklagen verwendet. Zudem erwägen viele Kommunen die Aufnahme von Investitions- und Kassenkrediten.

Die folgende Abbildung einer Nachbefragung der KfW zum Thema „Corona“ zeigt die möglichen Maßnahmen auf, die von einigen Städten und Gemeinden beabsichtigt werden:



Quelle: KfW-Kommunalpanel 2020, Ergänzungsumfrage „Corona“, durchgeführt vom Difu im April 2020

Die politischen Maßnahmen zur Unterstützung der Wirtschaft und der Kommunen überholen sich nahezu täglich: Von EU-beihilfekonformen Unterstützungsprogrammen über die Bereitstellung von Finanzmitteln und/oder Krediten bis zur bilanziellen und haushalterischen Isolierung Corona-bedingter Finanzschäden gehen die Vorschläge und Maßnahmen. Zu unterscheiden ist somit zwischen liquiditätswirksamen und bilanziellen Problemen und Maßnahmen.

Im „Konzern Stadt“ werden auf allen Ebenen die Beteiligungswerte einer besonderen Betrachtung unterzogen werden müssen. Abschreibungen werden hier oft unabwendbar sein. Das wiederum kann zu Folgeproblemen mit den finanzierenden Kreditinstituten führen – sowohl bei Bestands- als auch bei Neufinanzierungen. Daher empfiehlt sich

eine frühzeitige Befassung insbesondere mit den folgenden Fragestellungen:

- Beteiligungsbewertungen und bilanzielle Auswirkungen auf die Kapitalausstattung
- Vorhandensein und Aufdeckung stiller Reserven im kommunalen Vermögen

- Trennung von nicht notwendigem Vermögen
- Fremdvergabe von Dienstleistungen, wenn dadurch der Abbau von Fixkosten möglich ist
- Zusammenlegung gleichartiger Einrichtungen zur Realisierung von Synergien

Diese Maßnahmenklaviatur ist nicht (unbedingt) neu – der Druck, sie intensiv zu nutzen und nicht bloß zu prüfen, dürfte angesichts der Dimensionen der Corona-Krise erheblich stärker als je zuvor sein.

## Gute und schlechte Nachrichten – BMF äußert sich zum Tracking Stock

Ein insbesondere bei Stadtwerken wichtiges und seit Jahren sehr umstrittenes Feld ist die Ausgestaltung von Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter im Rahmen einer Organschaft. Nachdem die Finanzverwaltung es über Jahre relativ großzügig zugelassen hat, den Minderheitsgesellschafter über variable Ausgleichsanteile (fast) so zu stellen, als gäbe es den Ergebnisabführungsvertrag nicht, hat der Bundesfinanzhof in zwei Urteilen in relativ kurzem Zeitabstand entschieden, dass in solchen Konstellationen das Kriterium der Abführung des ganzen Gewinns an den Organträger nicht erfüllt sei und die steuerlichen Folgen der Organschaft zu versagen wären.

Ende 2018 hat der Gesetzgeber darauf durch Einführung von § 14 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) reagiert und die Zulässigkeit vorgenannter Gestaltungen gesetzlich festgeschrieben. Leider hat der gewählte Wortlaut der Vorschrift eine Reihe von Zweifelsfragen offengelassen, was insbesondere die gesetzlich definierte Höchstgrenze betrifft, nach der ein Minderheitsgesellschafter im Fall der tatsächlichen Zahlung eines variablen Anteils in Summe nicht mehr erhalten darf, als ihm in der fiktiven Situation ohne Ergebnisabführungsvertrag quotale Ausschüttung zustünde. Zudem ist das Zusammenspiel von § 304 AktG und § 14 Abs. 2 KStG unklar, denn in vielen Konstellationen wird der Mindestbetrag des § 304 AktG mit dem Höchstbetrag des § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG identisch sein, sodass (eigentlich) trotz Gesetzesänderung kein Raum für eine variable Komponente bliebe.

Die kommunalen Spitzenverbände hatten deshalb das Bundesministerium der Finanzen (BMF) gefragt, wie denn das Jahresergebnis zu bemessen sei, auf dessen maximale quotale Teilhabe sich die Zahlung an den Minderheitsgesellschafter beziehe. Das insbesondere deswegen, weil die Ergebnisabführung ja regelmäßig nicht oder nur teilweise um Steueraufwand, Rücklagendotierung oder Ähnliches gemindert sei.

Das BMF ist in dieser Frage den interpretierenden Vorschlägen der kommunalen Spitzenverbände in seiner Antwort vom 04.03.2020 weitestgehend gefolgt und hat klargestellt, dass folgende Positionen abzuziehen sind:

- Zuführung zu gesetzlichen Rücklagen
- Zuführung in andere Gewinnrücklagen
- ausschüttungsgesperrte Beträge
- fiktive Ertragsteuerbeträge, soweit nicht bereits durch Umlagen berücksichtigt

Hinzuzurechnen sind demnach umgekehrt:

- Auflösung von organschaftlich gebildeten Rücklagen im vorstehenden Sinn
- Ausgleichszahlungen an den außenstehenden Gesellschafter, soweit der Jahresüberschuss gemindert wurde
- Körperschaftsteuerbeträge auf solche Ausgleichszahlungen, wiederum soweit der Jahresüberschuss gemindert wurde

Vorstehende Klarstellungen schaffen aus unserer Sicht hinreichende Sicherheit, um Problemfälle in diesem Bereich zu identifizieren und gegebenenfalls Vereinbarungen anzupassen. Weniger erfreulich ist hingegen, dass das BMF deutlich und nun wohl (außergerichtlich) auch final geäußert hat, dass jede Art disquotaler Ergebnisteilhaben und somit auch disquotaler Gewinnverteilungsabreden unzulässig sind, sofern hierdurch der vorstehend definierte Höchstbetrag überschritten wird.

Problematisch ist das insbesondere in solchen Fällen, in denen der Minderheitsgesellschafter rechtlich mittelbar oder -

unmittelbar auch an Dauerverlusttätigkeiten beteiligt ist, die er allerdings aufgrund von Tracking-Stock-Gestaltungen, konsortialen Abreden oder anderen Maßnahmen wirtschaftlich nicht mittragen muss. Während sich hier die kommunalen Spitzenverbände und die in diesem Bereich tätige Gestaltungspraxis gewünscht hätten, dass das BMF entsprechende Modelle für zulässig erklärt oder zumindest für bestehende Strukturen einen Bestandsschutz ausspricht, besteht nun Klarheit, dass eine rechtliche Umgestaltung alsbald, spätestens aber bis zum Abschluss des Jahres 2021 unausweichlich ist, da in solchen Fällen der tatsächliche Gewinnanteil des Minderheitsgesellschafter praktisch immer seine quotale Teilhabe an der oben näher definierten Bemessungsgrundlage überschreitet. Das dürfte entweder ohnehin bestehenden Rekommunalisierungsüberlegungen weiteren Vorschub leisten oder es aber notwendig machen – etwa durch Spaltungen oder andere Umstrukturierungsmittel –, eine Struktur zu schaffen, in der der Minderheitsgesellschafter nicht nur wirtschaftlich, sondern auch rechtlich nicht mehr an Verlusttätigkeiten beteiligt ist.

Solche Strukturen bestehen in vielen Fällen bereits; wo das noch nicht der Fall ist, haben wir Vorschläge bereit, auf welchem Weg sie steuerneutral erreichbar sind. Die nötigen Schritte setzen aber immer die Einbeziehung politischer Gremien und nicht selten auch von Aufsichtsorganen voraus, sodass der zeitliche Handlungsrahmen hierfür keinesfalls überschätzt werden sollte.



## Organschaft auch bei nichtunternehmerischem Bereich

Eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht, wenn eine Tochtergesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen einer Muttergesellschaft (Organträgerin) eingegliedert ist. Alle Leistungen innerhalb des aus zwei oder mehreren Gesellschaften bestehenden Organkreises stellen nicht steuerbare Innenumsätze dar; Leistungen für Zwecke außerhalb des Unternehmens bleiben weiterhin steuerbar. Gerade bei der öffentlichen Hand kann die umsatzsteuerliche Organschaft ganz erhebliche Vorteile bieten – nämlich dann, wenn beim Leistungsempfänger kein Vorsteuerabzug möglich ist und die Ausgliederung von Aufgaben zu einer Belastung von Personalkosten mit Umsatzsteuer führen würde. Schwierigkeiten bereitet dabei häufig die Voraussetzung, dass die Eingliederung bei der Organträgerin im unternehmerischen Bereich stattfinden muss. Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) zeichnen sich aber in aller Regel dadurch aus, dass neben einem unternehmerischen Bereich auch ein nichtunternehmerischer (in der Regel hoheitlicher) Bereich unterhalten wird. Die Nutzung der Vorteile einer Organschaft wird für diese Bereiche bisher abgelehnt.

Das Finanzgericht Niedersachsen (FG) ist dem nun entgegengetreten. Im zugrunde liegenden Sachverhalt unterhielt die Organträgerin einen hoheitlichen und damit nichtunternehmerischen sowie einen unternehmerischen

Bereich. Ihre Organgesellschaft in Form einer GmbH erbrachte für beide Bereiche gegen Entgelt Reinigungsleistungen, die allesamt wegen der bestehenden Organschaft als nicht umsatzsteuerbare Innenumsätze behandelt wurden. Das Finanzamt versuchte daraufhin, durch Annahme unentgeltlicher Wertabgaben die Leistungen an den hoheitlichen Bereich umsatzsteuerbar und auch -pflichtig zu stellen. Im Ergebnis hätte das zu einer erheblichen Kostensteigerung bei der Reinigung geführt.

Dem folgte das FG nicht, sondern bestätigte zunächst, dass mit den Reinigungsleistungen an den hoheitlichen Bereich nicht steuerbare Innenumsätze im Rahmen einer Organschaft vorlagen. Die Organschaft beschränkt sich nicht nur auf den unternehmerischen Bereich. Die Nichtsteuerbarkeit der Umsätze der Organgesellschaft betrifft sowohl den nichtunternehmerischen als auch den unternehmerischen Bereich. Außerdem widerspricht das FG der Auffassung, dass die strittigen Reinigungsleistungen für Zwecke erbracht wurden, die außerhalb des Unternehmens liegen. Mangels unternehmensfremder Verwendung scheidet die unentgeltliche Wertabgabe in derartigen Fällen deshalb aus. Die Finanzverwaltung hat gegen das Urteil Revision eingelegt, sodass die Frage nun beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängig ist. Das Verfahren hat große Bedeutung für die öffentliche Hand. Folgt der BFH dieser Auffassung, ergibt sich eine stimmige Lösung, die Nachteile bei der Aus-

gliederung von Servicefunktionen an den hoheitlichen Bereich vermeidet. Auch für den Fiskus ergeben sich keine systematischen Nachteile: Gibt die Organgesellschaft vorsteuerbelastete Wirtschaftsgüter entgeltlich an den nichtwirtschaftlichen Bereich des Organträgers weiter, ist nach den allgemeinen Regelungen der Vorsteuerabzug aus der Eingangsleistung zu kürzen. Bei Personalkosten oder anderen Kosten ohne Vorsteuerbelastung kommt es dagegen nicht zu einer zusätzlichen Belastung mit Umsatzsteuer. Die Ausgliederung der Serviceleistungen stellt die jPdöR nicht schlechter.



### Impressum

#### Herausgeber

ATG Allgäuer Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

#### V.i.S.d.P.

Dr. Simone Jäck  
ATG Allgäuer Treuhand GmbH  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:  
valido marketing services GmbH

### Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Informationsbroschüren finden Sie unter unserer Internetadresse [www.atg.de](http://www.atg.de) in der Rubrik „Kanzlei/Publikationen“.

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.