

## INHALT

Neue Chancen für Direktvergaben im ÖPNV	1
Vorsteuerabzug bei nicht kostendeckenden Entgelten: Wann ist eine Kommune umsatzsteuerlicher Unternehmer?	3
NRW: NKF-Beschleunigungsgesetz bis 2019 verlängert	3
Neues vom BMF zur Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personengesellschaft	4
Gläsernes Unternehmen	4
Unterschätztes Risiko: Steuerliche und beihilferechtliche Fallstricke beim Breitbandausbau durch Kommunen und Kreise	5
Keine steuerliche Begünstigung der Verluste für von Trägervereinen betriebene Freibäder	6
Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von weitergeleiteten öffentlichen Zuschüssen	6
Licht im Dunkel?! – Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe zum Querverbund mittels BHKW	7
FG Berlin-Brandenburg: Keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung des Wasserentnahmeentgelts	7
Saunaleistungen	8
BFH: Zulässigkeit der rückwirkenden Rechnungsberichtigung	8

## Neue Chancen für Direktvergaben im ÖPNV

Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes „Hörmann Reisen“ (EuGH, Urteil vom 27.10.2016, Rs. C-292/15) sowie das novellierte Vergaberecht eröffnen Aufgabenträgern erweiterte Möglichkeiten für Direktvergaben im ÖPNV. Im Bereich der Busse und Straßenbahnen dürften für sogenannte Inhouse-Vergaben wesentliche Streitpunkte geklärt sein. Kommunen können Verkehrsleistungen deutlich rechtssicherer an ihre Tochtergesellschaften vergeben. Weiterhin gilt jedoch für jede Direktvergabe, dass überhöhte Ausgleichszahlungen der öffentlichen Hand unzulässig sind.

Die Gesetzgeber machen öffentlichen Aufgabenträgern die Vergabe von Verkehrsleistungen nicht leicht. Neben den nationalen Vorschriften bestimmt insbesondere die EU-Verordnung 1370/2007 (VO 1370/2007) den Rechtsrahmen. Das genaue Verhältnis zwischen der VO 1370/2007 und den vergaberechtlichen Bestimmungen ist nicht immer klar abgrenzbar, weshalb die Gerichte in der Vergangenheit teils sogar entgegengesetzte Entscheidungen getroffen haben. Das novellierte Vergaberecht sowie die aktuelle Rechtsprechung könnten dem ein Ende setzen.

Vor jeder Direktvergabe muss ein öffentlicher Aufgabenträger in einem ersten Schritt prüfen, welchem Rechtsregime er unterliegt. Für öffentliche Dienstleistungsaufträge gelten für Verkehrsleistungen von Bussen und Straßenbahnen gemäß

Art. 5 Abs. 1 Satz 2 VO 1370/2007 die vergaberechtlichen Bestimmungen, in Deutschland insbesondere die des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB). Für sogenannte Dienstleistungskonzessionen ist hingegen ausschließlich die VO 1370/2007 einschlägig. Eine Dienstleistungskonzession liegt – vereinfacht ausgedrückt – dann vor, wenn das Verkehrsunternehmen das Betriebsrisiko übernimmt und den Unwägbarkeiten des Marktes tatsächlich ausgesetzt ist (vgl. § 105 Abs. 2 GWB). Nach der Rechtsprechung ist stets eine Gesamtbetrachtung erforderlich. Wenn beispielsweise der Aufgabenträger einen möglichen Rückgang der Fahrgelderlöse vollständig ausgleicht, liegt regelmäßig keine Dienstleistungskonzession vor, sondern ein öffentlicher Dienstleistungsauftrag.

Für eine Dienstleistungskonzession gelten die verschiedenen Direktvergabemöglichkeiten des Art. 5 VO 1370/2007. Bei kleinen Verkehrsleistungen kommt eine Bagatellvergabe gemäß Abs. 4 in Betracht, in Notfällen eine Direktvergabe nach Abs. 5. Insbesondere die Direktvergabe an einen sogenannten internen Betreiber stellt für die Praxis eine wichtige Handlungsoption dar (vgl. Abs. 2). Wesentliche Voraussetzung dafür ist, dass das beauftragte Verkehrsunternehmen einer öffentlichen Kontrolle unterliegt. Diese Kontrolle muss der Aufgabenträger nicht zwingend selbst ausüben. Ausreichend ist bereits, dass er Mitglied einer Gruppe von Aufgabenträgern ist, von denen einer eine

**Fortsetzung auf Seite 2**

solche Kontrolle ausüben kann. Außerdem darf an dem Verkehrsunternehmen sogar unmittelbar ein Privater beteiligt sein, soweit die öffentliche Kontrolle noch beherrschend ist. Das Tätigkeitsgebiet des Verkehrsunternehmens wird allerdings räumlich begrenzt auf das Zuständigkeitsgebiet des Aufgabenträgers bzw. der Gruppe von Aufgabenträgern. An Vergabeverfahren außerhalb des Zuständigkeitsgebietes darf das Verkehrsunternehmen nicht teilnehmen.



Bei einem öffentlichen Dienstleistungsauftrag darf ein Aufgabenträger hingegen eine Verkehrsleistung nach den Vorgaben des § 108 GWB als Inhouse-Vergabe vergeben. Die Anforderungen an eine solche Inhouse-Vergabe nach § 108 GWB unterscheiden sich deutlich von den Vorgaben des Art. 5 Abs. 2 VO 1370/2007. Die öffentliche Kontrolle verlangt § 108 Abs. 1 GWB in ähnlicher Weise, allerdings muss der Aufgabenträger selbst an dem Verkehrsunternehmen beteiligt sein (unmittelbar oder

zumindest mittelbar). Eine direkte private Beteiligung an dem Verkehrsunternehmen ist regelmäßig nicht erlaubt. Als drittes Kriterium muss das Verkehrsunternehmen zu mindestens 80 Prozent seiner Tätigkeiten Aufgaben durchführen, mit denen es vom Aufgabenträger betraut wurde.

Bis zur Novellierung des Vergaberechts zum 18.04.2016 kam erschwerend hinzu, dass große Teile der nationalen Rechtsprechung

zusätzlich zu den genannten Kriterien für Inhouse-Vergaben die Einhaltung der Vorgaben des Art. 5 Abs. 2 VO 1370/2007 forderten. Da die vergaberechtlichen Inhouse-Vergaben zu dem Zeitpunkt noch nicht im GWB geregelt waren und die damalige Rechtsprechung Inhouse-Vergaben nicht als öffentliche Aufträge qualifizierte, war dies durchaus vertretbar. Die Befreiung von Art. 5 Abs. 2 bis 6 VO 1370/2007 gilt nämlich nach ihrem Wortlaut nur für öffentliche Dienstleistungsaufträge. Der neue § 108 GWB

geht davon aus, dass bei Inhouse-Vergaben ein öffentlicher Auftrag vorliegt, der als Ausnahme vom Vergaberecht befreit ist. Damit ist der Rechtsprechung, die neben den Vorgaben des GWB die Einhaltung des Art. 5 Abs. 2 VO 1370/2007 verlangte, der Boden entzogen. Dies lässt sich ebenso aus der EuGH-Entscheidung „Hörmann Reisen“ herleiten.

In der Praxis stehen Aufgabenträgern damit weitere Spielräume zu: Durch die Konzeption des Verkehrsvertrags kann der Aufgabenträger auf die Qualifizierung als Dienstleistungskonzession oder Dienstleistungsauftrag einen bestimmten Einfluss nehmen, indem er Risiken übernimmt oder dem Verkehrsunternehmen überträgt. Vor allem in Grenzfällen kann der Aufgabenträger die vertraglichen Regelungen treffen, die ihm eine Inhouse-Vergabe nach § 108 GWB ermöglichen. Das kann beispielsweise relevant sein, wenn das Verkehrsunternehmen in geringem Umfang überregional tätig ist. Während Art. 5 Abs. 2 VO 1370/2007 dies streng untersagt, verlangt § 108 Abs. 1 Nr. 2 GWB lediglich eine wesentliche Tätigkeit für den Aufgabenträger von mindestens 80 Prozent.

Aber Vorsicht: Dienstleistungsaufträge nach dem GWB sind nur von der Anwendbarkeit des Art. 5 Abs. 2 bis 6 VO 1370/2007 befreit, wie sich eindringlich aus der EuGH-Entscheidung „Hörmann Reisen“ ergibt. Die weiteren Vorgaben der VO 1370/2007, wie etwa das (beihilferechtliche) Verbot von übermäßigen Ausgleichszahlungen an das Verkehrsunternehmen, gelten für alle Leistungen im ÖPNV. Eine Direktvergabe nach der VO 1370/2007 ohne Einhaltung ihres Anhangs mit den konkreten Berechnungsvorgaben für Ausgleichsleistungen wäre rechtswidrig. Ein vermeidbares Risiko, welches kein Aufgabenträger eingehen sollte.

Dr. Jens Biemann \*

\* Unser Gastautor ist Rechtsanwalt in der auf Öffentliches Wirtschaftsrecht und Vergaberecht spezialisierten Anwaltskanzlei HAAK + PARTNER

## Vorsteuerabzug bei nicht kostendeckenden Entgelten: Wann ist eine Kommune umsatzsteuerlicher Unternehmer?

Im Bundesfinanzhof (BFH) herrscht offensichtlich Uneinigkeit über die Beurteilung der Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) in Fällen von Leistungen gegen geringes Entgelt. Die Frage ist entscheidend für den Vorsteuerabzug. Ein geringes Entgelt in diesem Sinne liegt jedenfalls bei fehlender Kostendeckung vor. Aber auch ein scheinbar kostendeckendes Entgelt kann als gering zu qualifizieren sein: nämlich dann, wenn das Entgelt zumindest teilweise durch von der leistenden jPöR gezahlte Zuschüsse finanziert wird.

Im bereits veröffentlichten Urteil vom 15.12.2016 hat der V. Senat des BFH zum Fall einer Kommune Stellung bezogen, bei der diese ein Sportzentrum errichtet hatte, das nach Abschluss der Bauarbeiten gegen ein geringes Nutzungsentgelt an eine Tochter-GmbH überlassen wurde. Außerdem erhielt die Tochter-GmbH fortlaufend Zuschüsse zur Deckung der Verluste aus dem Betrieb der Anlagen. Aus der Errichtung des Sportzentrums machte die Kommune Vorsteuern geltend. Nachdem das Finanzgericht (FG) den Vorsteuerabzug zwischenzeitlich anerkannt hatte, stellt der BFH diesen wieder in Zweifel, weil er die Unternehmereigenschaft als nicht gegeben ansah. Zur Entscheidungsfindung orientiert sich der BFH an einem zeitlich nach dem FG-Urteil ergangenen EuGH-Urteil (Gemeente Borsele, 12.05.2016). Hiernach fehlt es an der erforderlichen Unternehmereigenschaft, wenn keine wirtschaftliche Betätigung vorliegt. Diese wiederum wurde vom EuGH als nicht gegeben angesehen, wenn die Einnahmen nur 3 % der Kosten decken.

Diese Ungleichmäßigkeit zwischen den eigenen Kosten (aus denen die Vorsteuerbeträge gezogen werden sollen) und dem aus der Nutzungsüberlassung erzielten Entgelt (z. B. Pacht) sah der BFH auch im zu beurteilenden Fall, wobei er es vermied, einen konkreten

Grenzwert zu benennen. Die Zurückverweisung der Sache an das FG beinhaltet die Frage, ob eine solche Ungleichmäßigkeit gegeben ist und ob das Nutzungsentgelt bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit den fortlaufenden Zuschüssen zu saldieren sei. In letzterem Fall wäre laut BFH gar keine entgeltliche Tätigkeit gegeben, da der Zuschuss das Nutzungsentgelt überwog.

Demgegenüber beurteilt der XI. Senat des BFH einen vergleichbaren Fall hinsichtlich der Unternehmereigenschaft und damit einem möglichen Vorsteuerabzug anders. In diesem Fall erstellte eine jPöR eine Mehrzweckhalle und überließ diese auf privatrechtlicher Grundlage gegen Entgelt an Vereine. Aus den Herstellungskosten für die Mehrzweckhalle wurden erhebliche Vorsteuern geltend gemacht. Das Entgelt wurde von der Finanzverwaltung als sehr niedrig angesehen. Auf Grund dieses Ungleichgewichts ging die Finanzverwaltung davon aus, dass die Gefahr einer Steuerumgehung vorliegt und wollte die Vorsteuerbeträge nicht zum Abzug zulassen.

Das zuerst zuständige FG Baden-Württemberg hatte mit Urteil vom 13.03.2015 den Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten für die Mehrzweckhalle als berechtigt angesehen. Dabei stellte das FG darauf ab, dass ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung gezahlt wurde und es nicht darauf ankomme, ob das Entgelt dem Wert der Leistung entspricht. Maßgebend für diese Einschätzung war einerseits, dass bei einem Betrieb gewerblicher Art (BgA), der nach altem Recht Grundlage für eine umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit einer jPöR ist, eine Gewinnerzielungsabsicht kein Tatbestandsmerkmal ist. Andererseits wurde darauf abgestellt, dass auch das Umsatzsteuergesetz für die Anerkennung eines Leistungsaustauschs nur von einer Einnahmenerzielung ausgeht. Die Frage, ob eine Nutzungsüberlassung gegen ein kosten-

deckendes oder marktübliches Entgelt erfolgt, sah das FG als nicht entscheidungserheblich an.

Das beim BFH anhängige Revisionsverfahren soll hinsichtlich der steuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts ebenfalls in die vom FG aufgezeigte Richtung gehen. Auch der BFH soll nach unseren bisherigen Informationen keine steuerschädliche Verbindung zwischen einem hohen Vorsteuerabzug und einem geringen Entgelt sehen. Darüber hinaus soll sich der XI. Senat in einem ergangenen Gerichtsbescheid bereits dahingehend geäußert haben, dass es sich auch dann um eine umsatzsteuerlich relevante Nutzungsüberlassung handelt, wenn vom Verpächter ein Zuschuss an den Pächter bezahlt wird, der das Nutzungsentgelt übersteigt. Der XI. Senat soll sich bisher ausdrücklich gegen eine Saldierung der Zahlungsströme ausgesprochen haben. Damit ergäbe sich die Möglichkeit, den beantragten Vorsteuerabzug geltend zu machen. Nach eigenen Informationen des BFH ist für dieses Revisionsverfahren am 28.06.2017 die mündliche Verhandlung vorgesehen. Die möglicherweise dem Urteil des V. Senats diametral entgegenstehende Entscheidung ist mit Spannung zu erwarten.

Die Verfahren beschäftigen sich beide mit der alten Rechtslage, nach der Unternehmereigenschaft grundsätzlich nur im Rahmen eines BgA gegeben ist. Die Entscheidungen haben jedoch auch Bedeutung für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand nach dem neuen § 2b UStG, da es um den Unternehmerbegriff im Allgemeinen geht.

Die nach den vorliegenden Informationen entgegenlaufenden Auffassungen zeigen, dass jPöR bei Vorhaben mit hohem Investitionsvolumen weiter ein verstärktes Augenmerk auf die steuerliche Planung der späteren Nutzung legen sollten, um den Vorsteuerabzug zu optimieren.

## NRW: NKF-Beschleunigungsgesetz bis 2019 verlängert

Mit dem zehnten Gesetz zur Änderung der gesetzlichen Befristungen im Zuständigkeitsbereich des Ministeriums für Inneres und Kommunales sowie zur Änderung weiterer Gesetze vom 07.04.2017 reagierte der Gesetzgeber auf die Anregung der Arbeitsgemeinschaft der Kommunalen Spitzenverbände NRW, die eine Erweiterung des

Zeitraums für die Vereinfachungsregelung anstrebten, und änderte das Gesetz zur Beschleunigung der Aufstellung kommunaler Gesamtabschlüsse und zur Änderung kommunalrechtlicher Vorschriften. Die Kommunen können nun die Anzeige des Gesamtabchlusses für das Haushaltsjahr 2015 und

die beigefügten (ungeprüften) Gesamtabschlüsse für die Haushaltsjahre 2011-2014, in der vom Bürgermeister nach § 116 Abs. 5 i.V.m. § 95 Abs. 2 der GO NRW bestätigten Entwurfsfassung, nicht mehr bis zum 30.06.2017, sondern bis zum 30.06.2019 abgeben.

## Neues vom BMF zur Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personengesellschaft

Wie auch andere Wirtschaftsteilnehmer üben juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) wirtschaftliche Aktivitäten über Personengesellschaften aus. Allerdings sind die steuerlichen Fragestellungen vielfältiger. Insbesondere ist die Behandlung von Personengesellschaften bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht oder bei Ausübung hoheitlicher Tätigkeiten fraglich. Nicht zuletzt durch das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25.03.2016 zu den Grundsätzen der Besteuerung der öffentlichen Hand bei Beteiligungen an Personengesellschaften sah sich die Finanzverwaltung zum Handeln gezwungen. In seinem Urteil hatte der BFH entschieden, dass eine Beteiligung einer jPöR an einer Personengesellschaft, die als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist, immer auch einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) darstellt. Daraufhin wurde mit Datum vom 08.02.2016 seitens des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) ein Nichtanwendungserlass für die Veranlagungszeiträume bis 2008 herausgegeben, da das BFH-Urteil nicht den bisher gültigen Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 entspricht (wir berichteten dazu in Public Sector aktuell, Sommer 2016). In Vorbereitung eines ausführlicheren BMF-

Schreibens haben die Finanzbehörden des Bundes und der Länder in einem Positionspapier vom 19.12.2016 nun erstmals zum erwähnten BFH-Urteil Stellung genommen.

Nach Auffassung des BFH umfasst der BgA „Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft“ regelmäßig sämtliche Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft, da die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG grundsätzlich als erfüllt gelten. Demnach liegt auch dann ein BgA vor, wenn die Tätigkeit der Personengesellschaft, würde sie unmittelbar von der jPöR ausgeübt, bei dieser als hoheitlich einzustufen wäre.

Nach dem nunmehr vorliegenden Positionspapier folgt die Finanzverwaltung den BFH-Grundsätzen nicht. Es soll jede Tätigkeit der Personengesellschaft gesondert beurteilt werden. Dies bedeutet, dass der steuerliche Grundsatz, nach dem eine Personengesellschaft nur einheitlich als gewerblich oder nicht gewerblich qualifiziert werden kann, missachtet wird. Auch die sogenannte „Abfärbe- oder Geprägetheorie“, die unter bestimmten Umständen Gewerblichkeit auch dann annimmt, wenn keine oder nur eine untergeordnete gewerbliche Tätigkeit

ausgeübt wird, hält die Finanzverwaltung in diesem Kontext für nicht anwendbar. Außerdem sieht das Positionspapier vor, dass jede Tätigkeit der Personengesellschaft auch dann gesondert hinsichtlich des Vorliegens eines BgA geprüft werden soll, wenn die Personengesellschaft insgesamt nicht mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird.

Das Positionspapier gibt die vorläufige Haltung der Finanzverwaltung wieder. Das angekündigte klarstellende BMF-Schreiben bleibt abzuwarten. Es ist aber schon heute erkennbar, dass die Finanzverwaltung bemüht ist, ihre bisherige Auffassung möglichst weitreichend aufrecht zu erhalten.



## Gläsernes Unternehmen

Der Bundesgerichtshof (BGH) hat mit Urteil vom 16.03.2017 das in Public Sector aktuell (Sommer 2016) besprochene Berufungsurteil des OLG Hamm bestätigt, nach welchem der presserechtliche Auskunftsanspruch aus § 4 Landespressegesetz NRW unter bestimmten Voraussetzungen auch gegenüber Unternehmen der öffentlichen Hand in privater Rechtsform (wie kommunalen Eigengesellschaften oder landeseigenen Gesellschaften) geltend gemacht werden kann. Gemäß § 4 Abs. 1 Landespressegesetz NRW sind „Behörden“ verpflichtet, den Vertretern der Presse die der Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgabe dienenden Auskünfte zu erteilen. Ein solcher Anspruch ist gemäß § 4 Abs. 2 Landespressegesetz NRW u. a. dann ausgeschlossen, wenn durch die Auskunftserteilung ein überwiegendes öffentliches oder schutzwürdiges privates Interesse verletzt würde oder wenn Vorschriften der Geheimhaltung entgegenstehen. Nach Auffassung des BGH erfasst der presserechtliche Begriff der „Behörde“ auch juristische Personen des Privatrechts, die von der öffent-

lichen Hand beherrscht und zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben, etwa im Bereich der Daseinsvorsorge, eingesetzt werden. Eine Beherrschung in diesem Sinne ist nach der Auffassung des BGH in der Regel anzunehmen, wenn mehr als die Hälfte der Anteile der privatrechtlichen juristischen Person im Eigentum der öffentlichen Hand stehen. Ansonsten könnte die öffentliche Hand für „geheimhaltungswert“ befundene Bereiche in privatrechtliche Gesellschaften ausgliedern und Presseanfragen auf diese Weise unschwer abwehren. In dem entschiedenen Fall bejahte der BGH ein relevantes Informationsinteresse, weil und soweit der Kläger als Journalist dem Verdacht der illegalen Wahlkampffinanzierung nachging. Zugleich konnte sich das beklagte Unternehmen nicht mit Erfolg auf ein Auskunftsverweigerungsrecht berufen, da dem ausreichend substantiiert vorgetragenen Informationsinteresse des Klägers ein größeres Gewicht als den von der Beklagtenseite geltend gemachten Geheimhaltungsinteressen an mit Dritten verein-

barten Vertragskonditionen (Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse) zuerkannt wurde. Da die Urteilsgründe bislang nicht veröffentlicht worden sind, sind die konkreten Auswirkungen des BGH-Urteils auf die betroffenen Unternehmen derzeit noch nicht abschließend beurteilbar. Pressevertreter deuten das BGH-Urteil als Stärkung des Investigativjournalismus im Sinne der Begründung von weitgehenden Auskunftsansprüchen gegenüber (teil-)staatlichen bzw. (teil-)kommunalen Unternehmen. Möglicherweise ergeben sich aus dem BGH-Urteil entsprechende Auskunftsansprüche aber nur bei sachlicher Rechtfertigung durch Fragestellungen von besonderer politischer oder sonstiger Bedeutung, zumal sie jeweils im Einzelfall von der unter Umständen schwierigen Abwägung der gegenläufigen Interessen abhängen dürften. Wir empfehlen betroffenen Mandanten, die sich mit einem solchen Auskunftsanspruch konfrontiert sehen, zurückhaltend zu agieren und rechtlichen Rat einzuholen.

## Unterschätztes Risiko: Steuerliche und beihilferechtliche Fallstricke beim Breitbandausbau durch Kommunen und Kreise

Der Ausbau der Breitbandnetze für ein leistungsfähiges Internet stellt seit einiger Zeit eine bedeutende Herausforderung dar - nicht nur für klassische Telekommunikationsunternehmen (Tk-Unternehmen), sondern auch für Kommunen und Kreise. Schnelles Internet ist heute eine entscheidende Standortfrage. Damit bietet sich zugleich die Chance, in ein neues Geschäftsfeld zu investieren. Jedoch werden die lukrativen Gebiete bereits von den privatwirtschaftlichen Tk-Unternehmen versorgt. Die öffentliche Hand wird diejenigen Regionen versorgen müssen, welche nur wenig oder gar nicht ertragreich sein dürften.

Von Anfang an waren verschiedene steuerliche Fragen offen, die teils immer noch nicht endgültig geklärt sind. Außerdem entstehen durch Gesetzesänderungen und neuere Rechtsprechung laufend weitere Fragen. Aber auch beihilferechtlich ist die Thematik zu würdigen. Nachfolgend daher einige Hinweise zu den Problemkreisen.

Die steuerlichen Fragen variieren in Abhängigkeit der gewählten Organisationsstruktur der Breitbandinfrastrukturmaßnahmen. Seitens der öffentlichen Hand werden vor allem das „Betreibermodell“ oder das „Zuschussmodell“ gewählt. Beim Zuschussmodell lässt eine Gebietskörperschaft durch einen - teils regionalen - Versorger die Breitbandnetze in ihrem Gebiet aufrüsten und zahlt dafür einen einmaligen Zuschuss zur Deckung der Wirtschaftlichkeitslücke in Bezug auf einen bestimmten Zeitraum. Beim Betreibermodell errichtet die juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) eigene passive Breitbandstrukturen oder rüstet eine solche auf und vermarktet diese in Kooperation mit einem privatwirtschaftlichen Partner (Betreiber) auf Grundlage eines längerfristigen Überlassungsvertrags. Nach Ablauf des Vertrages gehört das Netz der jPöR und kann weitere Einnahmen generieren. Dementsprechend unterscheidet auch die Richtlinie des Bundes zur Förderung des Breitbandausbaus die Zuschussmittel für 1. „Wirtschaftlichkeitslückenförderung“, 2. „Betreibermodell“ und 3. „Beratungsleistungen“. Die Bundesförderung wird ergänzt durch Förderprogramme der Bundesländer. Weitere Förderungen sind nach Auskünften des Bundes und der Breitbandkompetenzzentren der Länder eventuell möglich.

Zur umsatzsteuerlichen Beurteilung hat die Finanzverwaltung in einer Verfügung der OFD Frankfurt/M v. 21.02.2017 festgestellt, dass jPöR bei Überlassung von Leerrohren ohne Glasfaserkabel an Netzbetreiber lediglich eine vermögensverwaltende Tätigkeit entfalten und somit nicht unternehmerisch i. S. d. § 2 Abs. 3 UStG tätig werden. Ein Vorsteuerabzug ist damit nicht möglich. Dagegen wird ein Verpachtungs-Betrieb gewerblicher Art (BgA) mit der Folge einer unternehmerischen Tätigkeit begründet, wenn die jPöR die gesamte passive Netzinfrastruktur (Leerrohre mit Glasfaserkabel sowie weiterer technischer Komponenten) an den Netzbetreiber überlässt. Hier besteht grundsätzlich die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs. Diese Aussagen gelten nur, wenn aufgrund der Optionsausübung die Übergangsregelung greift und der neue § 2b UStG noch nicht anzuwenden ist. Unter § 2b UStG müssen die Sachverhalte dagegen völlig neu geprüft werden.

Die Zuwendungen des Bundes an die jeweiligen jPöR im Rahmen der Wirtschaftlichkeits-

lückenförderung, des Betreibermodells und der Förderung externer Planungs- und Beratungsleistungen sind echte, nicht steuerbare Zuschüsse. Das kann auch für von einer jPöR an den Netzbetreiber weitergereichte Investitionszuschüsse zur Schließung einer Wirtschaftlichkeitslücke gelten; sie können jedoch im Einzelfall auch umsatzsteuerbar sein. Dagegen unterliegen die beim Betreibermodell von der jPöR für die Errichtung von passiven Infrastrukturen an Bauunternehmen geleisteten Zahlungen der Umsatzsteuer, da hier ein konkreter Leistungsaustausch gegeben ist.

Der durch Verpachtung der Infrastruktur an ein Tk-Unternehmen begründete BgA dürfte regelmäßig dauerdefizitär sein, weil das Tk-Unternehmen kaum bereit sein wird, ein kostendeckendes Entgelt zu zahlen. In Höhe dieser Verluste liegt wohl eine verdeckte Gewinnausschüttung aus dem BgA vor, weil dieser Verlust im Interesse der jPöR am Breitbandausbau übernommen wird. Da diese Verluste nach gegenwärtiger Auffassung der Finanzverwaltung nicht nach



**Fortsetzung auf Seite 6**

§ 8 Abs. 7 KStG begünstigt sind, besteht die Gefahr, dass Kapitalertragsteuer ausgelöst wird. Diese Belastung mit Kapitalertragsteuer kann nur vermieden werden, wenn ein steuerliches Einlagekonto vorhanden ist und genutzt werden kann. Praktisch bedeutsam ist hier die rechtzeitige Erstellung der notwendigen Bescheinigung. Ob die Dynamik und der Umfang des Netzausbaus durch jPöR die Finanzverwaltung künftig zu einer Einstufung der entsprechenden Verluste als Verluste aus einer nach § 8 Abs. 7 KStG begünstigten Tätigkeit veranlassen wird, ist zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht absehbar. Die bloße

Vermietung von Leerrohren führt – wie oben geschildert – nicht zu einem BgA. Daher besteht in diesen Fällen keine Gefahr einer eventuellen Kapitalertragsteuerpflicht.

Last but not least sind auch beihilferechtliche Risiken zu beachten. Für die EU-Kommission ist die entgeltliche Bereitstellung von Breitbandanschlüssen für Endkunden eine wirtschaftliche Tätigkeit. In vielen geografischen Gebieten besteht Wettbewerb zwischen den Netzen verschiedener Betreiber. Die Vereinnahmung von

Zuschüssen ist dementsprechend als Beihilfe anzusehen. Beihilfezahlungen sind auf Seiten des Empfängenden immer an bestimmte Voraussetzungen geknüpft. Sind diese nicht erfüllt, droht eine Rückzahlungsverpflichtung der zu Unrecht empfangenen Beihilfe. So hat z. B. das Verwaltungsgericht Freiburg entschieden, dass ein beklagter Wettbewerber die schon vereinnahmte Beihilfe zurückzahlen musste, weil er nicht den erforderlichen Nachweis einer fehlenden oder unzureichenden Breitbandgrundversorgung erbringen konnte.

## Keine steuerliche Begünstigung der Verluste für von Trägervereinen betriebene Freibäder

Mit Urteil vom 16.11.2016 hat der Bundesfinanzhof (BFH) zur Frage einer steuerlichen Begünstigung dauerdefizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand Stellung bezogen. Grundsätzlich ist es der öffentlichen Hand möglich, sogenannte begünstigte Dauerverlustgeschäfte ohne den Nachteil einer drohenden Kapitalertragsteuerpflicht zu betreiben. Solche Dauerverlustgeschäfte liegen insbesondere vor, wenn aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt erfolgt.

Im zu beurteilenden Fall hat die Kommune über eine Eigengesellschaft – wie viele andere Kommunen in Deutschland auch – ein Freibad betrieben und hierfür von den Nutzern kein kostendeckendes Entgelt verlangen können bzw. verlangen wollen. Dementsprechend war der Freibadbetrieb dauerde-

fizitär und führte fortlaufend zu erheblichen Verlusten für die Kommune. Der BFH hat anerkannt, dass auch der Betrieb eines dauerdefizitären Freibads grundsätzlich als steuerlich begünstigtes Dauerverlustgeschäft angesehen werden kann. Im Urteilsfall hat die Kommune über die Eigengesellschaft das Freibad jedoch an einen eingetragenen Trägerverein verpachtet und diesem dabei eine Zusage für die Übernahme der entstehenden Verluste gemacht. Damit hatte die Kommune die dauerdefizitäre Tätigkeit des Freibadbetriebs weder selbst noch in einer kommunalen Eigengesellschaft (Kapitalgesellschaft mit Kommune als 100 %-ige Anteilseignerin) ausgeübt. Mit Verweis auf die gesetzliche Regelung sah der BFH damit keine Möglichkeit einer Begünstigung der entstehenden Verluste, da hierfür vom Gesetzgeber die vorstehend beschriebene Unmittelbarkeit der Betätigung gefordert wird. Über das Rechtsinstitut der verdeckten

Gewinnausschüttung ergibt sich durch die nicht begünstigte Verlustübernahme damit grundsätzlich eine Kapitalertragssteuerbelastung.

Spätestens seit diesem Urteil sind auch andere Gestaltungen, bei denen solche dauerdefizitären Tätigkeiten auf Dritte, d.h. nicht verbundene Steuersubjekte, gegen nicht kostendeckende Entgelte oder die Zusage der Verlustübernahme übertragen werden, steuerlich problematisch zu sehen.

Anzumerken sei, dass der BFH auf Grund dieser Entscheidungsbegründung nicht gezwungen war, über die grundsätzliche Bedeutung der gesetzlichen Regelungen zu entscheiden, so dass offenbleiben konnte, ob diese steuerliche Sonderregelung für dauerdefizitäre Tätigkeiten mit den europarechtlichen Beihilfevorschriften vereinbar ist.

## Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von weitergeleiteten öffentlichen Zuschüssen

Auch die zwischen den Wasserversorgern und der Finanzverwaltung lange umstrittene steuerrechtliche Behandlung von weitergeleiteten Zuschüssen wurde durch BFH-Urteil vom 10.08.2016 geklärt. Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Bei den weitergeleiteten Zuschüssen

handelt es sich um ein Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches zwischen dem Zweckverband und dessen Tochterfirma. Die Leistung unterliegt auch nicht dem ermäßigten Steuersatz, sondern dem Regelsteuersatz von 19 %, da es sich nicht um

eine Wasserlieferung handelt. Außerdem lag im Urteilsfall keine reine Innenleistung vor, weil keine umsatzsteuerliche Organisation möglich war, da es sich beim Zweckverband um keinen Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts handelte.

## Licht im Dunkel?! - Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe zum Querverbund mittels BHKW

Das Thema Blockheizkraftwerk (BHKW) hat sich in vielen Fällen durch das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) aus dem letzten Jahr (siehe Public Sector aktuell, Dezember 2016) entschärft, trotzdem ist eine Reihe von Fragen offen geblieben. Einen Teil davon beantwortet nun die Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe vom 27.03.2017.

Praxisrelevant ist regelmäßig die konkrete Anwendung der sogenannten „Mitschlepptheorie“, also vereinfacht gesagt die Frage, wie viele BHKW nötig sind, wenn mehrere Bäder in den Querverbund einbezogen werden sollen. Bislang ging man auf Basis des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 davon aus, dass für das Mitschleppen mehrerer (gleichartiger) Betriebe gewerblicher Art (BgA) durch einen BgA, der mit einem Versorger verflochten ist, die Gewichtigkeitskriterien

in Bezug auf den zusammengefassten BgA (also einschließlich der mitgeschleppten BgA) erfüllt sein müssen. Für die Einbeziehung von mehreren Bädern, von denen nur in einem Bad ein BHKW steht, würde dies etwa bedeuten, dass das BHKW 25 % des Wärmebedarfs aller Bäder (einschließlich der mitgeschleppten Bäder) zumindest theoretisch abdecken muss, was vielfach nicht zu erfüllen wäre. Das jüngere BMF-Schreiben vom Mai 2016 enthält hierzu jedoch die Formulierung, dass 25 % des Wärmebedarfs des Bades abgedeckt werden müssen, das an das BHKW angeschlossen ist. Diesem Wortlaut zufolge wäre es also möglich, beliebig viele Bäder mit nur einem BHKW, das 25 % des Wärmebedarfs des Bades abdeckt, im dem es steht, in den Querverbund aufzunehmen. In der Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe wird dies nun tatsächlich auch genau so dargestellt. Demnach enthält das neue

BMF-Schreiben aus Sicht der OFD Karlsruhe mit der eindeutigen Formulierung eine Öffnungsklausel gegenüber dem älteren Schreiben. Dies führt zu einer deutlichen Ausweitung der möglichen Mitschleppgestaltungen. Diese Auffassung wird zumindest in Baden-Württemberg, nach unserer Kenntnis aber auch in Schleswig-Holstein und Nordrhein-Westfalen so vertreten.

Bei bestehenden Querverbänden führt dies aber nun leider nicht dazu, dass nachträglich ohne weiteres zusätzliche Bäder ohne BHKW in den alten Querverbund einbezogen werden können. Bei der oben dargestellten Mitschlepptheorie ist vielmehr die Reihenfolge der Zusammenfassungen von Bedeutung. Werden in einem ersten Schritt mehrere Bäder wegen Gleichartigkeit zusammengefasst, kann dieser Gesamt-BgA mit nur einem BHKW mit einem Stromversorger zusammengefasst werden, wenn 25 % des Wärmebedarfs des Bades abgedeckt werden, in dem das BHKW steht. Besteht jedoch schon ein Querverbund zwischen einem Bad und einem Stromversorger, soll nach der Auffassung der OFD Karlsruhe diesem zusammengefassten BgA nicht das Bad, sondern regelmäßig der Stromversorger das Gepräge geben. Daher können weitere Bäder mit diesem wegen fehlender Gleichartigkeit nicht zusammengefasst werden. Dies bedingt entweder weitere BHKW oder andere Gestaltungen.

Es bleibt abzuwarten, ob sich die Sichtweise der OFD Karlsruhe bundesweit durchsetzt, wobei der Wortlaut des aktuellen BMF-Schreibens und Informationen aus gut informierten Kreisen innerhalb der Finanzverwaltung eindeutig dafür sprechen.



## FG Berlin-Brandenburg: Keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung des Wasserentnahmeentgelts

Wasserversorgungsunternehmen sind nach Ansicht der Finanzverwaltung dazu verpflichtet, ihren Aufwand für die Berechtigung zur Wasserentnahme nach § 8 Nr. 1 Buchstabe f. GewStG i. H. v. insgesamt 6,25 % (25 % von 25 %) hinzuzurechnen.

Dieser Ansicht tritt das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg entgegen. In seinem Urteil vom 14.02.2017 entschied das Gericht zugunsten des Wasserversorgungsunternehmens, weil es sich bei dessen Aufwendungen nicht um Aufwendungen für eine zeitlich befristete Überlassung von Rechten handele.

Das Finanzgericht hat die Revision in seinem Urteil zugelassen. Wasserversorgungsunternehmen sollten sich gegebenenfalls für alle noch offenen Jahre auf dieses Urteil berufen und Verfahren wenn möglich ruhen lassen.

## Saunaleistungen

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Saunaleistungen ist seit dem 01.07.2015 problematisch. Denn ab diesem Zeitpunkt sind Saunaleistungen – anders als die sonstigen unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze – mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern. Denkbar sind hier drei Lösungs-

möglichkeiten, nämlich erstens die Besteuerung des Gesamtentgelts mit dem Regelsteuersatz, zweitens die Besteuerung insgesamt mit dem ermäßigten Steuersatz sowie drittens die Aufteilung des Gesamtentgelts in einen ermäßigt und einen nicht ermäßigt zu versteuernden Teil. Ein aktuelles Schreiben der Finanzverwaltung ordnet deshalb an:

- 1) Wird für den Saunabesuch ein gesondertes Entgelt erhoben, wird dieses mit dem Regelsteuersatz versteuert.
- 2) Liegt ein Gesamtentgelt für eine einheitliche Leistung vor, wird dieses mit dem Regelsteuersatz versteuert, es sei denn ...
- 3) ... die Saunaleistung ist von untergeordneter Bedeutung, wie z. B. eine kleine Dampfgrotte ohne Zugangskontrolle in einem Schwimmbad.

## BFH: Zulässigkeit der rückwirkenden Rechnungsberichtigung

Der Bundesfinanzhof (BFH) änderte seine bisherige Rechtsprechung mit Urteil vom 20.10.2016, nachdem der EuGH die Rückwirkung der Rechnungskorrektur anerkannt hat (Urteil vom 15.09.2016). Die vom Unternehmer berichtigte Rechnung wirkt nun rückwirkend „ex tunc“ von dem Zeitpunkt an, in dem die Rechnung erstmals ausgestellt wurde. Vorsteuererstattungen gelten damit rückwirkend als zulässig – und

nicht erst im Zeitpunkt der Rechnungskorrektur; Nachzahlungszinsen im Rahmen von Betriebsprüfungen entfallen. Dies setzt jedoch voraus, dass die ursprüngliche Rechnung Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält. Eine derartige Rechnung kann bis zum Schluss

der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht berichtigt werden. Betroffene können sich, sofern die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist und deren Steuerfestsetzung nach den Vorschriften der Abgabenordnung geändert werden kann, auf die Rechtsprechungsänderung beziehen, obwohl das Urteil noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurde.

### 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 „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.