

Inhalt

Gewinnausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto: Nur rechtzeitige Ausschüttungsbescheinigung erspart Kapitalertragsteuer	1
Hausanschlüsse und Reverse-Charge/§ 13b UStG	2
Effizientes Risikomanagement und Beteiligungscontrolling: Auf die Vernetzung kommt es an	3
Geplante Neuregelung in § 2b UStG: Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	3
Beihilfenrecht und Steuer, Geschäftsführerhaftung und Interne Kontrollsysteme (IKS): Grundsätze und neue Entwicklung des EU-Beihilfenrechts	4
BMF-Entwurf zu den Kriterien der Zusammenfassung von BgA mittels eines BHKW	4
Körperliche Inventur von Straßen	5
Eigenbetriebe: E-Bilanz ab 2015	5
BGH-Urteil zur Netzübernahme - Umfang des Übertragungsanspruchs und Bestätigung der Kaufering-Rechtsprechung	6
Keine Angst vor Finanzkennzahlen - so bestehen Sie den Finanztest	6
EMIR-Einführung: neue Anforderungen für Unternehmen aus Brüssel	7
Verpachtungs-„BgA“ steuerpflichtig und vorsteuerabzugsberechtigt? - Risiko!	7
Kapitalertragsteuer günstiger gestalten, vornehmlich bei Holding-Gesellschaften	8
NKF-Gesamtabschlussprüfung	8

Gewinnausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto: Nur rechtzeitige Ausschüttungsbescheinigung erspart Kapitalertragsteuer

Kapitalgesellschaften und Betriebe gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die hinsichtlich ihrer Besteuerung den Kapitalgesellschaften weitgehend gleichgestellt werden, müssen nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen am Ende eines Wirtschaftsjahres in einem gesonderten Konto (steuerliches Einlagekonto, ELK) ausweisen (§ 27 KStG). Anders als die Bezeichnung „Konto“ vermuten lässt, handelt es sich nicht um ein in der Buchführung geführtes Konto. Das ELK ist vielmehr als Hilfskonto zu verstehen und dient dazu, die steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen und die nicht steuerpflichtige Auskehrung von Einlagen zu separieren. Das ELK wird stets fortgeschrieben und um die Zu-/Abgänge innerhalb eines WJ erhöht/gemindert. Am Ende eines WJ wird das ELK durch gesonderten Bescheid festgestellt, dessen Überprüfung wichtig ist. Leistungen der BgA bzw. einer Eigen-gesellschaft an die Trägerkörperschaft (jPdÖR) bzw. den/die Anteilseigner, die den ausschüttbaren Gewinn am Ende des vorangegangenen WJ übersteigen, mindern das ELK (das entspricht einer Rückzahlung von Einlagen) und unterliegen nicht der Kapitalertragsteuer (KESt) (evtl. jedoch der Körperschaftsteuer, wenn die Gesellschaftsanteile in einem Betriebsvermögen des Gesellschafters gehalten werden).

Um nachzuweisen, dass die Ausschüttung aus dem ELK stammt und daher keine KESt fällig wird, ist der BgA bzw. die KapG verpflichtet, der jPdÖR bzw. dem oder den Gesellschafter(n) eine Bescheinigung (§ 27 Abs. 7 bzw. 3 KStG) auszustellen. Aus der Bescheinigung muss hervorgehen, in welcher Höhe Ausschüttungen aus dem ELK (KESt-frei)

stammen bzw. in welcher Höhe die Ausschüttungen steuerpflichtig sind. Ohne Bescheinigung muss das FA gesetzlich von ausschließlich steuerpflichtigen Einkünften gemäß § 20 Abs. 1 EStG bei der jPdÖR bzw. den Gesellschaftern ausgehen. Ein erhebliches praktisches Problem ist, dass die Bescheinigung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des Einlagekontos (diese erfolgt in der Regel zusammen mit dem eigentlichen Steuerbescheid) ausgestellt werden muss, anderenfalls wird eine Einlagenrückgewähr in Höhe von 0 € angenommen. Das bedeutet, dass nur aufgrund einer nicht rechtzeitig erteilten Bescheinigung eine Ausschüttung der KESt unterliegt, obwohl die Ausschüttung aus dem ELK hätte entnommen werden können (KESt-frei); selbst bei dauerdefizitären BgA/Gesellschaften, die offensichtlich nie einen bilanziellen positiven ausschüttbaren Gewinn haben, gilt das, da ihre nicht nach § 8 Abs. 7 KStG-begünstigten Verluste als Gewinnausschüttungen gelten, wenn auch als verdeckte.

Für alle Unternehmen ist das aber im Fall von verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) hoch problematisch, da insoweit die rechtzeitige Ausstellung der Bescheinigung praktisch unmöglich ist, wenn die vGA erst später durch eine Betriebsprüfung (BP) festgestellt wird. Zudem würde eine Bescheinigung zur Vorsorge für zweifelhafte Sachverhalte die Finanzverwaltung geradezu provozieren, eine vGA anzunehmen. Allerdings soll auch schon im Einzelfall eine sogenannte prophylaktische Bescheinigung bei der Finanzverwaltung eingegangen sein, mit einem geschätzten Betrag, im Hinblick darauf, dass die BP

vermutlich eine vGA annehmen könnte. Hier sind noch weitere steuerliche Klärungen erforderlich. Lediglich bei nicht begünstigten Dauerverlusten (z. B. bei Stadthallen, Stadtmarketing- oder Wirtschaftsförderungsbetrieben) ist die Höhe der vGA hinreichend bekannt, sodass eine entsprechende Bescheinigung über die Entnahme aus dem ELK ausgestellt werden kann und muss. Voraussetzung ist eine entsprechende Höhe des ELK zu Beginn des Jahres; eine Entnahme aus dem ELK ist nur möglich, soweit kein positiver Betrag beim ausschüttbaren Gewinn vorliegt.

Ein erhebliches weiteres praktisches Problem ist auch, dass nachträgliche Änderungen der Bescheinigung meist nicht möglich sind (§ 27 Abs. 5

KStG) (ausgenommen in seltenen Fällen bei zu hoher Bescheinigung), und zwar auch dann nicht, wenn der Feststellungsbescheid des ELK unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist und sich ggf. nochmals ändert.

Hinsichtlich der Bescheinigung bei vGA ist die Finanzverwaltung vielfach großzügig verfahren, indem sie die Übergangsregel in § 34 Abs. 6 S. 5 KStG, nach der in den Fällen, in denen bis zum 18. 6. 2008 nach anderen als den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 KStG gehandelt wurde, allgemein bis Ende 2011 fortgeführt hat.

Haben BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit vor dem 31. 12. 2013 zu erstellende Bescheinigungen nicht ausgestellt, da nach h. M. eine Eigen-

bescheinigung eine überzogen sinngemäße Anwendung des § 27 KStG darstellte, behandelte die Finanzverwaltung das ebenfalls großzügig. Bescheinigungen von BgA an ihre Trägerkörperschaften, die nach dem 31. 12. 2013 auszustellen sind, müssen hingegen unbedingt erfolgen, da ansonsten steuerpflichtige Einkünfte bei der Trägerkörperschaft angenommen werden. Das trifft aktuell also auch bereits den Verlust des Wirtschaftsjahres 2013 (Hinweis auf OFD Karlsruhe, VfG. v. 20. 12. 2013; BMF-Schreiben v. 10. 10. 2013 an den Deutschen Städtetag).

Hausanschlüsse und Reverse-Charge/§ 13b UStG

Mit dem sogenannten Kroatien-Gesetz ist mit Wirkung zum 1. 10. 2014 eine Neufassung des § 13b UStG betreffend die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen erfolgt.

Damit ist im Wesentlichen wieder der Zustand hergestellt worden, der vor dem 14. 2. 2014 galt, also vor dem Zeitpunkt, als die Finanzverwaltung die entsprechende BFH-Rechtsprechung übernommen hatte. Damit kommt es für den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger - wie vor dem 14. 2. 2014 - nicht mehr darauf an, ob der Leistungsempfänger die empfangene Bauleistung unmittelbar für eine eigene Bauleistung einsetzt. Anstelle dessen wird wieder darauf abgestellt, ob der Leistungsempfänger nachhaltig solche Leistungen ausführt. Das setzt voraus, dass der leistungsempfangende Unternehmer mehr als 10 % seiner weltweit ausgeführten Leistungen als Bauleistungen im Sinne der Regelung erbringt. Auch im Rahmen der Neuregelung ist weiterhin davon auszugehen, dass Hausanschlussleistungen als solche Bauleistungen zu beurteilen sind. Im Rahmen der vorangegangenen Rechtsänderung hatte der VKU in einer Stellungnahme gegenüber dem BMF gefordert, die Herstellung von Hausanschlüssen - als Teilaspekt der Energie- bzw. Wasserlieferung - aus dem Anwendungsbereich des § 13b UStG herauszunehmen. Das hat das BMF mit Schreiben an den VKU vom 1. 8. 2014 abgelehnt, wobei er auf die Begründung des VKU nicht eingegangen ist. Beim Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen ist es dementsprechend nicht empfehlenswert,

von einer Behandlung der Hausanschlussleistungen als Bauleistungen abzuweichen. Der Wechsel der Steuerschuldnerschaft betrifft Versorgungsunternehmen, wenn sie selbst mehr als 10 % ihrer ausgeführten Leistungen als Bauleistungen erbringen (in diesem Fall haben sie die empfangenen Bauleistungen zu versteuern) oder wenn einzelne Bauleistungen gegenüber anderen (nachhaltig) bauleistenden Unternehmern erbracht werden (in diesem Fall wird der Leistungsempfänger steuerpflichtig).

Da die Rechtsfolge - der Wechsel der Steuerschuldnerschaft - Rechtssicherheit erfordert, hat der Gesetzgeber ein Bescheinigungsverfahren vorgesehen. Mit BMF-Schreiben vom 26. 8. 2014 wurde ein Vordruckmuster für eine Bescheinigung veröffentlicht, die die Finanzverwaltung den Unternehmern erteilt, die die genannte 10-%-Grenze überschreiten. Die Finanzverwaltung stellt hierbei auf die Verhältnisse des Vorjahres ab. Wird dem leistenden Unternehmer eine solche im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung vorgelegt, kann er davon ausgehen, dass sein Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt. Die Bescheinigung gilt entsprechend dem Wortlaut des Gesetzes auch dann, wenn unter Zugrundelegung objektiver Kriterien der Leistungsempfänger nicht nachhaltig Bauleistungen erbringt (Voraussetzung ist, dass dadurch keine Steuerausfälle entstehen). Die Vorlage der Bescheinigung hat jedoch nur deklaratorische Wirkung, sodass es auch ohne die Vorlage einer ausgestellten Bescheinigung zu einem Wechsel

der Steuerschuldnerschaft kommt, wenn die Voraussetzungen hierfür erfüllt werden.

Nach dem Gesetzeswortlaut nicht eindeutig erkennbar ist, was passiert, wenn der leistungsempfangende Unternehmer die Voraussetzungen der nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen zwar erfüllt, aber die vorgesehene Bescheinigung nicht beantragt. Dem Gesetzeswortlaut folgend könnte die Bescheinigung die einzige Möglichkeit darstellen, die mit Ausstellung zur Steuerschuldnerschaft des leistungsempfangenden Unternehmers führen kann. Es empfiehlt sich dementsprechend für die betroffenen Unternehmen, eine solche Bescheinigung ausstellen zu lassen und diese auch zu verwenden.

Im Gesetzgebungsverfahren hatte der Bundesrat die Auffassung vertreten, dass die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen auch für Unternehmen gelten sollte, die nachhaltig eigene Grundstücke veräußern, die sie vorher bebaut haben, sogenannte Bauträger. Dieser Vorschlag ist nicht ins Gesetz aufgenommen worden, weil man bei Einbeziehung dieser Unternehmer eine größere Gefahr der Nichtbesteuerung der empfangenen Bauleistungen gesehen hat, im Vergleich zu der Konstellation, dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer direkt abführt. Hintergrund ist der fehlende Vorsteuerabzug dieser Unternehmer, wenn die bebauten Grundstücke später umsatzsteuerfrei veräußert werden.

Effizientes Risikomanagement und Beteiligungscontrolling: Auf die Vernetzung kommt es an

Die angespannte Finanzlage und der stetige Komplexitätszuwachs kommunaler Aufgabenträger erfordern immer dringender effiziente Instrumente und Maßnahmen zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit.

In der Wirtschaft spielen in diesem Kontext Interne Kontrollsysteme (IKS) eine besondere Rolle, da sie auf die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie die Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften (Compliance) ausgerichtet sind. Internen Kontrollsystemen ist mithin eine Frühwarn- wie auch eine Steuerungsfunktion immanent.

Sinn und Zweck eines kommunalen Beteiligungscontrollings ist die Koordination, Unterstützung und Steuerung der kommunalen Beteiligungsgesellschaften sowie der Zielvorgaben für einzelne kommunale Gesellschaften. Vor diesem Hintergrund eignen sich funktionierende interne Kontrollsysteme sowohl zur Steuerung und Optimierung der Beteiligungen als auch als Instrument zur Risikofrüherkennung.

Gesetzliche Regelungen zur Ausgestaltung eines IKS existieren in Deutschland weder für gewerbliche noch für kommunale Unternehmen und Ein-

richtungen. Zur Implementierung, Ausgestaltung und Fortentwicklung eines dynamischen IKS bietet das Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) seit 1992 ein für jedwede Organisation anwendbares Rahmenwerk zur Gestaltung eines Risikomanagementsystems auf Basis Interner Kontrollsysteme. In 2013 erfolgte durch das COSO eine umfassende Fort- und Weiterentwicklung dieses Rahmenwerkes, das ab 15. 12. 2014 das bisherige Rahmenwerk ablösen wird.

COSO definiert Interne Kontrolle als einen Prozess, der durch Überwachungs- und Leitungsorgane, das Management und andere Mitarbeiter einer Organisation ausgeführt wird, um hinreichende Sicherheit bezüglich des Erreichens der folgenden Zielkategorien zu leisten:

- Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit/Effizienz der Tätigkeit (des Unternehmens/der Organisation),
- ordnungsmäßige Berichterstattung und
- Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften (Compliance).

Kommunales Beteiligungscontrolling ist eine in höchstem Maß verantwortungsvolle und zugleich anspruchsvolle Aufgabe, da die verfügbaren Ressourcen der öffentlichen Hand zum Wohl aller

Bürgerinnen und Bürger optimal einzusetzen und zu nutzen sind. Die akademische Idee des IKS hat bis heute ständig wachsend an Bedeutung gewonnen und ist auch aus kommunalen Unternehmen und Organisationen nicht mehr wegzudenken. Es bleibt jedoch aus vielen Erfahrungen der Eindruck, dass IKS, Beteiligungscontrolling und Risikomanagement in der kommunalen Familie zwar auch zu Schlagworten geworden sind, dass aber insbesondere die Fortentwicklung sowie die effiziente Nutzung vorhandener IKS häufig noch unterbleiben. So beobachtet man häufig in praxi, dass die vorgenannten Systeme als Insellösungen nebeneinander existieren, d. h. nicht oder unzureichend miteinander verzahnt sind, mit der Folge erheblicher Effektivitäts- und Effizienzverluste. Insellösungen sind daher durch ganzheitliche Lösungsansätze zu substituieren. Vor dem Hintergrund der sich permanent verschärfenden Rahmenbedingungen für Kommunen und ihre Beteiligungen sind modern ausgestaltete und tatsächlich gelebte IKS daher ein absolutes „Must-have“.

Gern unterstützen wir Sie mit unseren Erfahrungen bei der Konzeption, Implementierung und Vernetzung von Risikomanagementsystemen.

Geplante Neuregelung in § 2b UStG: Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

In diversen Urteilen hat der BFH die Regelung zur Unternehmereigenschaft der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR) richtlinienkonform ausgelegt, da die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung gegenwärtig nicht den EU-Richtlinien entspricht. Die Unternehmereigenschaft der jPdÖR sei immer dann anzunehmen, wenn Tätigkeiten auf privatrechtlicher Grundlage (Vertrag) ausgeführt werden und die Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Das soll auch für Beistandsleistungen gelten. Der Gesetzgeber hat nun auf die Richtlinienwidrigkeit reagiert und eine Neuregelung der Unternehmereigenschaft von jPdÖR vorgeschlagen.

Danach gelten jPdÖR nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Das soll nur dann nicht gelten, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Eine größere Wettbewerbsverzerrung sei anzunehmen, wenn aus der jeweiligen Tätigkeit im Kalenderjahr voraussichtlich mehr als 17.500 €

umgesetzt werden oder wenn vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterlägen.

Sofern eine Leistung von einer jPdÖR an eine andere jPdÖR ausgeführt wird (Beistandsleistung), sollen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen, wenn die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Ein solches Interesse soll vorliegen, wenn

- a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
- b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
- c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
- d) der Leistende im Wesentlichen für andere juristische Personen des öffentlichen Rechts tätig wird.

Handelt die juristische Person aufgrund eines privatrechtlichen Vertrags, soll § 2b UStG-E keine Anwendung finden. Es gelten vielmehr die allgemeinen Regeln zur Unternehmereigenschaft. Die neue Vorschrift soll lediglich Ausnahmenvorschrift zu den allgemeinen Vorschriften für jPdÖR darstellen, soweit die jPdÖR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (z. B. öffentlich-rechtlicher Vertrag, Verwaltungsakt) handelt.

Nach dem Entwurf sollen die hoheitlichen Beistandsleistungen zwischen zwei jPdÖR entsprechend der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung weiterhin nicht steuerbar sein. Ausweislich der Gesetzesbegründung sei regelmäßig davon auszugehen, dass die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt ist und die entsprechenden Tätigkeiten der leistenden jPdÖR nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen, wenn alle in den Buchstaben a) bis d) des Abs. 3 des § 2b UStG-E genannten Kriterien erfüllt sind.

Beihilfenrecht und Steuer, Geschäftsführer-Haftung und Interne Kontrollsysteme (IKS): Grundsätze und neue Entwicklung des EU-Beihilfenrechts

Die Rückgewährung beihilferechtswidrig empfangener Leistungen kann den Fortbestand des betroffenen kommunalen Betriebs bedrohen und dadurch die Wahrnehmung der Aufgaben der Daseinsvorsorge durch die Kommune deutlich erschweren.

Beihilfen, die durch eine selektive Begünstigung bestimmter Unternehmen den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, sind nach Art. 107 Abs. 1 AEUV mit dem Binnenmarkt unvereinbar und damit verboten. Relevante staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen umfassen nicht nur Subventionen im engen Sinn, sondern auch andere wettbewerbsverzerrende Begünstigungen, wie z. B. Kapitalzuführungen, staatliche Garantien, günstige Kredite oder Aufträge, Zahlungsaufschübe sowie Steuererleichterungen.

Alle beabsichtigten Beihilfen sind bei der Europäischen Kommission anzumelden. Bis zur Positiventscheidung der Kommission über die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt darf die Beihilfe nicht gewährt werden (Art. 108 Abs. 3 AEUV). Bei Missachtung des Durchführungsverbots kann die Kommission die Rückzahlung der wettbewerbswidrig empfangenen Beihilfen nebst Zinsen verlangen. Außerdem hat der Gesetzesverstoß die Nichtigkeit der betroffenen Verträge zur Folge (§ 134 BGB). Nachträgliche Rückforderungen können Schadensersatzansprüche des Unternehmens gegen seine Geschäftsführung und Aufsichtsräte nach sich ziehen. Es gehört zu den Pflichten eines Geschäftsführers, die gesetzlichen Vorgaben zu beachten und Schäden der Gesellschaft zu vermeiden. Nach der Rechtsprechung des EuGH umfassen die kaufmännischen Sorgfaltspflichten auch die Kenntnis und Einhaltung des EU-Beihilfenrechts. Auch die Aufsichtsräte haben vor der Erteilung ihrer Zustimmung zu

einem Geschäft des Unternehmens eigenverantwortlich die Konformität mit dem Beihilfenrecht zu überprüfen und die dafür notwendigen Informationen einzuholen. Die Prüfungspflichten erstrecken sich auch auf die beihilfenrechtliche Vergangenheit des Unternehmens. Auf keinen Fall kann aus der Tatsache der Beihilfengewährung durch die zuständige Stelle auf ihre beihilfenrechtliche Rechtmäßigkeit geschlossen werden.

Leistungen der Kommunen an die öffentlichen Unternehmen der Daseinsvorsorge sind unabhängig davon zu überprüfen, ob das geförderte Unternehmen in privater Rechtsform (z. B. GmbH) oder als Eigen- oder Regiebetrieb besteht. Eine beihilfenrechtliche Problematik kann insbesondere bei kommunalen Unternehmen auftreten, die dauerdefizitär sind oder dem Non-Profit-Bereich angehören, wie z. B. ÖPNV, Schwimmbäder, Krankenhäuser, Stadtentwicklung, Wirtschaftsförderung und Tourismus.

Vom Beihilfeverbot sind aus Vereinfachungsgründen Beihilfen von geringer wirtschaftlicher Bedeutung ausgenommen (sogenannte De minimis-Beihilfen). Bei Unternehmen, denen durch einen Rechts- oder Verwaltungsakt die Aufgabe einer Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) übertragen wurde, sind Zuwendungen bis zu 500.000 € verteilt auf 3 Jahre zugelassen. Bei übrigen Wirtschaftsunternehmen liegt die maximale Grenze bei 200.000 €. Ausgleichszahlungen der Kommunen an die Unternehmen der DAWI-Tätigkeiten können aufgrund des Freistellungsbeschlusses der Europäischen Kommission beihilfekonform durch eine Betrauung ausgestaltet werden. Der Freistellungsbeschluss ist anwendbar, wenn die jährlichen Ausgleichszahlungen für die Erbringung von DAWI-Leistungen nicht mehr als 15 Mio. € betragen. Diese Neuerung

ist im Zuge der umfangreichen Reformen des EU-Beihilfenrechts durch das sogenannte Almunia-Paket eingeführt worden.

Am 1. 7. 2014 ist die überarbeitete Fassung der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) in Kraft getreten. Unter Beachtung von Schwellenwerten werden bestimmte von der Kommission als unproblematisch erachtete staatliche Förderungsmaßnahmen vom Beihilfenverbot freigestellt. Dadurch müssen sie nicht mehr bei der Europäischen Kommission gemeldet und durch diese genehmigt werden. Im Allgemeinen handelt es sich um staatliche Beihilfemaßnahmen, die einen spürbaren Beitrag zur Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit in Europa leisten. Als freistellungswürdig wurden solche Gruppen erachtet wie Regionalbeihilfen, Förderung der Infrastruktur, bestimmte Förderungsmaßnahmen der KMU, der Forschung und Entwicklung, der Ausbildungsplätze, Umweltschutzbeihilfen, Beihilfen für Kultur und Erhaltung des kulturellen Erbes und viele andere. Zur Minimierung der Risiken der Rückzahlung der rechtswidrig gewährten Leistungen ist die Einrichtung eines Internen Kontrollsystems (IKS), das auch beihilfenrechtliche Aspekte berücksichtigt, empfehlenswert. Ein solches IKS umfasst alle von der Unternehmensleitung festgelegten Grundsätze und Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, die Einhaltung der gesetzlichen Regelungen – auch solche des Beihilfenrechts – abzusichern, die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung sicherzustellen sowie die Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit zu gewährleisten. Ein wirksames IKS minimiert die Haftungsrisiken der Geschäftsleitung und der Aufsichtsräte kommunaler Unternehmen und ist zur Kontrolle beihilfenrelevanter Sachverhalte besonders geeignet.

BMF-Entwurf zu den Kriterien der Zusammenfassung von BgA mittels eines BHKW

§ 4 Abs. 6 KStG ermöglicht eine Verlustverrechnung zwischen einzelnen Betrieben gewerblicher Art (BgA) bei Erfüllung besonderer Zusammenfassungsvoraussetzungen. So kommt nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG eine Zusammenfassung in Betracht, wenn zwischen den einzelnen BgA nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht. In der Praxis wurde von dieser Vorschrift, insbesondere bei der Zusammenfassung eines gewinnbringenden Energieversorgungsbetriebs

und einer defizitären Einrichtung mit hohem Energiebedarf (z. B. Schwimmbad, Stadthalle), mittels eines BHKW Gebrauch gemacht.

Eine bundeseinheitliche Abstimmung der Kriterien zur Zusammenfassung von BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG ist vom BMF bereits 2012 eingeleitet worden. Nach den gleichlautenden Verfügungen der OFD Münster und Rheinland vom 23.12.2012 waren verbindliche Auskünfte der Finanzverwaltung zu den Sachverhalten der Zusammenfassung durch technisch-wirtschaftliche Verflechtung nicht mehr zu erteilen. Zu einem

ausgearbeiteten Thesenpapier des BMF vom 4. 11. 2013 hat die Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände Stellung bezogen und insbesondere Aspekte der technischen Realisierbarkeit der Anforderungen kritisiert. Der Entwurf des BMF-Schreibens zu den Zusammenfassungskriterien mittels BHKW ist am 24. 7. 2014 an die betroffenen kommunalen Verbände mit der Bitte um Stellungnahme zugeleitet worden. Nach der Auffassung des BMF eignet sich sowohl ein mobiles als auch ein stationäres BHKW zur Zusammenfassung eines Energieversorgungs-BgA

und einer Einrichtung mit Wärme- und Strombedarf. Bei einem mobilen BHKW sei zu beachten, dass mindestens 50 % der Wärmeleistung an den zusammengefassten Betrieb geliefert werden. Soweit das mobile BHKW nicht im Betrieb des Querverbands eingesetzt wird, sind die anfallenden Aufwendungen bei der Einkommensverrechnung nicht zu berücksichtigen. Als Energieversorgungs-BgA kommen nur Elektrizitätsversorgungsunternehmen sowie Netzbetreiber in Betracht.

Präzisiert wurde die Voraussetzung der Wichtigkeit der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung, die bei den zusammengefassten Betrieben getrennt zu beurteilen sei. So liege bei der zu versorgenden Einrichtung, z. B. bei einem Bad, eine Verflechtung von einigem Gewicht vor, wenn mindestens 80 % der durch ein BHKW erzeugten Wärme an das Bad abgegeben werden. Andererseits dürfe der erzeugte Strom nicht vollständig in dem Bäderbetrieb verbraucht werden. Bei

einem Energieversorgungs-BgA sei das Merkmal der gewichtigen Verflechtung daher erst dann zu bejahen, wenn die vom BHKW erzeugte Strommenge den Strombedarf des Bades um mindestens 20 % übersteige. Die Höhe der Steuerersparnis ist bei dem Kriterium der Wichtigkeit außer Acht zu lassen. Die Wirtschaftlichkeit des BHKW müsse mittels VDI-Gutachten nachgewiesen werden. Hierbei können Zahlungen Dritter, wie z. B. Erlöse nach dem EEG, oder Entlastungen bei der Stromsteuer Berücksichtigung finden. In zeitlicher Hinsicht wird die Zusammenfassung erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inbetriebnahme des BHKW anerkannt.

Die Auslegung der Zusammenfassungskriterien der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung wird von der Finanzverwaltung aufgrund des technischen Fortschritts der vergangenen Jahre neu überarbeitet. Im Grunde geht es um die Verhinderung des steuerlichen Querverbands mittels neu-

artiger kleiner BHKW, die zur Energieversorgung privater Haushalte entwickelt wurden und beispielsweise in Einfamilienhäusern zum Einsatz kommen.

Der neue BMF-Entwurf bildet nach der Auffassung des Finanzministeriums NRW eine ausreichende Grundlage für die Erteilung verbindlicher Auskünfte zu den Sachverhalten des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG. Die notwendige Planungssicherheit der kommunalen Betriebe bei der Begründung eines steuerlichen Verbands durch technisch-wirtschaftliche Verflechtung wird somit wieder ermöglicht. Die Verfügungen vom 23.12.2012 der OFD Münster und Rheinland wurden mit dem Schreiben des Finanzministeriums NRW vom 24.7.2014 für gegenstandslos erklärt. Die endgültige Fassung des BMF-Schreibens unter Einbeziehung der Stellungnahmen der kommunalen Spitzenverbände ist für Winter 2014 zu erwarten.

Körperliche Inventur von Straßen

Eine Besonderheit des NKF-Verfahrens in NRW ist die Verpflichtung zur körperlichen Folgeinventur gemäß § 28 Abs. 1 S. 3 GemHVO alle fünf Jahre (vor NKFWG bis Haushaltsjahr 2012: drei Jahre). Während in fast allen anderen Bundesländern die körperliche Bestandsaufnahme auf das Vorratsvermögen beschränkt ist und im Anlagevermögen eine Buchinventur durchgeführt wird, bedeutet diese Regelung in NRW einen deutlich erhöhten finanziellen und zeitlichen Aufwand.

Da das Infrastrukturvermögen eine bedeutsame Bilanzposition darstellt, ist die Durchführung von Folgeinventuren von großer Bedeutung. Zusätzlich ergeben sich besondere Fragestellungen: Während bei vielen anderen Anlagegütern die Inventur nur die Frage klärt, ob das Anlagegut noch vorhanden ist, geht es bei der Inventur der Straßen auch um ihren Zustand. So könnte ein stärkerer Winter mit Frostaufbrüchen zu der Überlegung von außerplanmäßigen Abschreibungen führen. Ob diese finanziellen Belastungen zusätzlich geleistet werden können, darf bezweifelt werden.

Insgesamt wird bei dem Thema „Straßen unter NKF-Sicht“ deutlich, dass sich ein einheitliches buchhalterisches Vorgehen erst in der Zukunft ergeben wird. Es kann schon jetzt auf die anstehende 6. Handreichung des Innenministeriums NRW verwiesen werden, die sich mit der Aufteilung der Straßen in Gruppen beschäftigen und voraussichtlich im Dezember 2014 erscheinen wird.

Bei Folgeinventuren wird auch zu berücksichtigen sein, wie die Gebietskörperschaft nach der Eröffnungsbilanz mit ihrem Infrastrukturvermögen umgegangen ist: Soweit intensive Unterhaltungs-

arbeiten betrieben und dokumentiert wurden, wird der Zustand der Straßen bekannt und dokumentiert sein und die Inventur wird eher zur Formsache. Wurde jedoch das Infrastrukturvermögen nur nach Mindeststandards zur Einhaltung der Verkehrssicherungspflicht unterhalten und hat sich der Zustand der Straßen dadurch verschlechtert, kann die körperliche Bestandsaufnahme Überraschungen bereithalten. In diesem Fall kommt nämlich unter Umständen eine Teilwertabschreibung auf die Kommune zu, die in der Regel nicht eingeplant sein dürfte.

Das NKF sieht weiterhin zwei Vereinfachungen im Rahmen der körperlichen Inventur vor: die permanente Inventur, die auf eine körperliche Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag verzichtet und trotzdem sicherstellt, dass alle Vermögensgegenstände im Lauf der vorgegebenen fünf Jahre inventarisiert werden. Da die Beschaffenheit von Straßen ohnehin unterjährig überprüft wird, entsteht kein erheblicher Mehraufwand bei der Durchführung der Inventur.

In Gegensatz dazu handelt es sich bei der Stichprobeninventur um eine mathematisch-statistische Methode. Hierfür werden zunächst die Straßenarten in verschiedene Sparten bzw. Schichten eingeteilt und dann nach ihrem Zustand beurteilt.

Unter Berücksichtigung dieser Vereinfachungsverfahren ist die körperliche Inventuraufnahme der Straßen nicht ganz so aufwendig, wie zunächst angenommen, das Problem ggf. notwendiger Teilwertabschreibungen löst es allerdings nicht. Aus diesem Grund sei ein besonderes Augenmerk auf den Zustand der Straßen gelegt!

Eigenbetriebe: E-Bilanz ab 2015

Nach Erscheinen von „Public Sector“ im Juni 2014 mit unseren Erläuterungen zu diesem Thema hat das Bundesfinanzministerium (BMF v. 13. 6. 2014) präzisiert, was zur E-Bilanz zu übermitteln ist, wenn ein Eigenbetrieb (EB) sowohl nicht steuerbare Bereiche (z. B. Abfall- oder Abwasserentsorgung) als auch steuerpflichtige Betriebe gewerblicher Art (BgA) enthält (z. B. DSD oder Frischwasser):

- Sofern der EB lediglich eine Bilanz ausschließlich für den BgA übermitteln will, besteht die Option, sowohl Bilanz und G+V als auch nur G+V für den BgA nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln.
- Sollte der EB nur eine Gesamtbilanz sowie eine Gesamt-G+V aufgestellt und den Gewinn des BgA in einer (außerbilanziellen) Nebenrechnung (NR) ermittelt haben, ist das Ergebnis (nur Gewinn oder Verlust = 1 Zahl) der NR zu übermitteln. In der dazugehörigen Erläuterungsposition (Fußnote) ist die NR darzustellen.

Das ist für EB die entsprechende Anwendung der Regelungen des BMF v. 13. 6. 2014 für steuerbegünstigte Körperschaften, auch abgestimmt mit dem BMF.

BGH-Urteil zur Netzübernahme - Umfang des Übertragungsanspruchs und Bestätigung der Kaufering-Rechtsprechung

Mit Urteil vom 3. 6. 2014 (AZ. EnVR 10/13) hat der Bundesgerichtshof (BGH) viele Streitfragen bei Netzübernahmen entschieden.

Nachdem sich der bisherige Nutzungsberechtigte und das neue Energieversorgungsunternehmen weder über den Kaufpreis noch über den Umfang der zu übertragenden Anlagen einigen konnten, hatte die Bundesnetzagentur (BNetzA) eine Missbrauchsverfügung gegen den bisherigen Nutzungsberechtigten erlassen. Hierin wurde dieser unter anderem dazu verpflichtet, die strittigen Mittelspannungsleitungen gegen Zahlung einer wirtschaftlich angemessenen Vergütung zu überlassen. Aufgrund der gegen diesen Beschluss eingelegten Beschwerde hat das Oberlandesgericht Düsseldorf (OLG) den Beschluss der BNetzA aufgehoben. Hiergegen richtete sich das Verfahren vor dem Bundesgerichtshof (BGH).

Hierzu vertritt der BGH die Auffassung, dass der Regulierungsbehörde bei der Frage, ob und ggf. welche Maßnahmen sie zur Einhaltung der sich aus dem Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) ergebenden Verpflichtungen ergreift, nach § 65 Abs. 2 EnWG ein weites Ermessen zusteht. Die Verfolgung von Verstößen gegen Vorschriften des Energiewirtschaftsgesetzes liegt grundsätzlich im öffentlichen Interesse.

Ergänzend hierzu hat der BGH zu den folgenden wesentlichen Punkten Stellung genommen:

Anspruch auf Übertragung des Eigentums

Nach dem EnWG in der Fassung von 2005 war es strittig, ob ein Anspruch auf Eigentumsübertragung oder nur ein reiner Überlassungsanspruch, z. B. in Form einer Verpachtung, besteht. Erst im Jahr 2011 stellte der Gesetzgeber klar, dass ein Anspruch auf Übertragung des Eigentums an den Netzanlagen besteht. Mit seiner aktuellen Entscheidung hat der BGH festgelegt, dass der bisher Nutzungsberechtigte auch bereits nach § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG 2005 verpflichtet ist, seine für den Betrieb der Netze der allgemeinen Versorgung im Gemeindegebiet notwendigen Verteilungsanlagen dem neuen Energieversorgungsunternehmen gegen Zahlung einer wirtschaftlich angemessenen Vergütung zu übereignen.

Umfang des Übertragungsanspruchs

Auch der Umfang des Übertragungsanspruchs war häufig Grund für Streitigkeiten, insbesondere bei gemischt genutzten Anlagen. Der BGH hat nun entschieden, dass der Übertragungsanspruch nach § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG 2005 auch gemischt ge-

nutzte Mittelspannungsleitungen umfasst, jedenfalls dann, wenn an diese (Groß-)Kunden als Letztverbraucher angeschlossen sind.

Vorbehaltskauf

Gleichzeitig hat der BGH zum Thema „Vorbehaltskauf“ klargestellt, dass der bisher Nutzungsberechtigte kein Leistungsverweigerungsrecht hat, wenn sich das neue Energieversorgungsunternehmen den ggf. auch überhöhten Preisvorstellungen des bisherigen Nutzungsberechtigten beuge, sich aber die gerichtliche Überprüfung der Angemessenheit des Kaufpreises vorbehält.

Bestimmung des Kaufpreises

Nach Auffassung des BGH sind auch unter dem aktuellen Energierecht die Grundsätze zur Bestimmung des Kaufpreises aus der **Kaufering-Entscheidung** aus dem Jahr 1999 (Az. KZR 12/97) anwendbar. Hiernach können sowohl der Ertragswert als auch der Sachzeitwert bei der Kaufpreisfindung zugrunde gelegt werden. Das gilt jedoch nur, soweit der Sachzeitwert den Ertragswert nicht unerheblich übersteigt.

Keine Angst vor Finanzkennzahlen - so bestehen Sie den Finanztest

In vielen Kreditverträgen sind Finanzkennzahlen - neudeutsch: Covenants - vereinbart. Sie können die Zinskonditionen bestimmen; beim Überschreiten bestimmter Schwellen kann sich im Einzelfall auch ein Kündigungsrecht für die Banken ergeben. In jedem Fall sind die Kennzahlen regelmäßig nach einem im Kreditvertrag festgelegten Schema zu ermitteln. In der Regel geht es um die Eigenmittelquote und eine Kennzahl zur Schuldendienstfähigkeit, häufig der dynamische Effektivverschuldungsgrad (Cashflow zu Nettofinanzschulden).

Bereits bei Abschluss sollte man auf das jeweilige Berechnungsschema achten. Banken verwenden oft standardisierte Muster, die nicht immer für kommunale/öffentliche Unternehmen passen. So sollte darauf geachtet werden, dass auf der Passivseite ausgewiesene Zuschüsse für Investitionen entweder vollumfänglich (bei hoheitlich tätigen Betrieben) oder zu 70 % (bei steuerpflichtigen Unternehmen) als Eigenmittel angesetzt werden. Bei hoheitlich tätigen Betrieben werden die Zuschüsse über die Auflösungen vollständig zu Eigenkapital; bei steuerpflichtigen Unter-

nehmen werden die Auflösungen als Zugang zum Eigenkapital um je rund 15 % Körperschaft- und Gewerbesteuer gemindert.

Da die Prüfung der Einhaltung der Covenants stichtagsbezogen erfolgt, bestehen gute Möglichkeiten, durch sachverhaltsgestaltende Maßnahmen Einfluss auf das Bestehen oder Nichtbestehen des Finanztestes zu nehmen. So können zur Minderung der Nettofinanzschulden am Ermittlungsstichtag geplante Investitionen verschoben oder zeitlich flexible Transaktionen mit Zahlungsmittelzuflüssen vorgezogen werden.

Zur Verbesserung der Liquidität wird gerade von Versorgungsunternehmen das (echte) Factoring eingesetzt. Beim Factoring verkauft das Versorgungsunternehmen in der Regel Forderungen gegen Sondervertragskunden an einen Factor, meistens eine Bank. Neben der Liquiditätserhöhenden Wirkung tritt die ebenfalls gewünschte Verbesserung der Eigenkapitalquote durch eine Reduzierung der Bilanzsumme aber nur beim echten Factoring ein. Hierzu muss auch wirtschaftlich das Eigentum an der Forderung übergehen. Das heißt, realisiert der Factor einen höheren

Zahlungseingang als den Betrag, den er für den Erwerb der Forderung gezahlt hat, ist das sein Gewinn; im umgekehrten Fall erleidet er einen Verlust. Bisweilen werden Vereinbarungen getroffen, dass zunächst ein bestimmter Kaufpreis für die Forderungen gezahlt wird und nach Abwicklung aller verkauften Forderungen der Verkäufer einen Nachschlag erhält, wenn sich das Ausfallrisiko doch besser als zunächst unterstellt entwickelt hat. Bei solchen Gestaltungen ist Vorsicht geboten, damit sie nicht das Vorliegen eines echten Factorings verhindern. Die Vereinbarung einer Nachzahlung ist in aller Regel dann unschädlich, wenn der Zahlungsanspruch hierauf tatsächlich erst am Ende entsteht und daher wirtschaftlich wie eine Besserungsabrede zu sehen ist.

Wenn trotz aller Gestaltungsoptionen das vereinbarte Kennzahlenniveau nicht erreicht wird, wird man sich auf eine „Intensiv-Care-Spezialbehandlung“ durch die kreditgewährende Bank einstellen müssen, bevor es tatsächlich zu einer Kündigung kommt.

EMIR-Einführung: neue Anforderungen für Unternehmen aus Brüssel

Als Reaktion auf die Finanzkrise 2008 haben die Staats- und Regierungschefs der führenden Industrienationen im Rahmen des G20-Gipfels bereits im Jahr 2009 das Ziel beschlossen, den außerbörslichen Over-the-Counter-(OTC-)Handel mit Derivaten transparenter und sicherer zu machen. Im Einzelnen solle dies durch die Einführung einer Clearingpflicht, durch den Einsatz von Risikominimierungstechniken sowie durch Meldepflichten erfolgen. Daraufhin ist am 16. 2. 2012 die EU-Verordnung Nr. 648/2012 über OTC-Derivate, zentrale Gegenparteien und Transaktionsregister, die sogenannte EMIR-Verordnung, in Kraft getreten. Dabei hat EMIR nichts mit einem arabischen Herrscher zu tun; es handelt sich vielmehr um eine Abkürzung für **European Market Infrastructure Regulation**.

Welche Termingeschäfte unterliegen der Regulierung?

Der Regulierung unterliegen zum Einen alle Derivate, die nicht effektiv geliefert werden können und daher bar abgerechnet werden müssen, und zum Anderen solche Termingeschäfte, die auf Wunsch einer Vertragspartei bar abgerechnet werden können. Das sind insbesondere Termingeschäfte mit Bezug auf Wertpapiere, Zinsen, Währungen oder Indizes. Aber auch alle Termingeschäfte mit Bezug auf Waren, die zwar ausschließlich effektiv geliefert werden, aber über eine Börse oder eine Multilateral Trading Facility (MTF) abgeschlossen werden. Ausgenommen sind somit alle Warentermingeschäfte, die ausschließlich tatsächlich geliefert werden und die nicht über eine Börse oder MTF abgeschlossen werden.

Welche Unternehmen sind betroffen?

Die Verordnung unterscheidet zwischen finanziellen Gegenparteien und nichtfinanziellen Gegen-

parteien. Während für Unternehmen des Finanzsektors wie Banken, Versicherungen und bestimmte Fonds sämtliche Regulierungsvorschriften gelten, müssen alle übrigen Unternehmen nur Teile der Regulierungsvorschriften beachten. Nicht betroffen von EMIR ist die Verwaltung staatlicher Schulden, hierunter fallen auch kommunale Gebietskörperschaften sowie rechtlich selbstständige öffentliche Unternehmen, die hauptsächlich hoheitliche Tätigkeiten ausüben.

Welche Pflichten bestehen für die betroffenen Unternehmen?

1. Clearingpflichten

Nichtfinanzielle Gegenparteien sind zum Clearing, der Abwicklung aller OTC-Derivate über zentrale Gegenparteien, verpflichtet, wenn das Volumen der nicht zur ausschließlichen Risikoabsicherung (Hedging) abgeschlossenen Derivate hohe Schwellenwerte im Bereich von 1 bis 3 Mrd. € überschreitet. Derzeit ist hiervon in Deutschland kein Unternehmen außerhalb des Finanzsektors betroffen.

2. Risikominimierungstechniken

Alle Unternehmen, die Termingeschäfte abschließen, sind zur Einführung eines Risikomanagementsystems verpflichtet, das gewährleistet, dass die operationellen Risiken aus dem Derivategeschäft identifiziert sowie beurteilt, gesteuert und überwacht werden. Unternehmen, die nicht clearingpflichtig sind, müssen mindestens Regelungen zur gegenseitigen Bestätigung von abgeschlossenen Geschäften, zu einem regelmäßigen Portfolioabgleich mit dem Vertragspartner sowie zur Lösung von Meinungsverschiedenheiten einrichten.

3. Meldepflichten

Seit dem 12. 2. 2014 müssen alle neu abgeschlossene Derivatkontrakte, unabhängig von Anzahl oder Volumen, am Folgetag an ein zertifiziertes Transaktionsregister gemeldet werden. Zusätzlich müssen alle seit Inkrafttreten der Verordnung am 16. 2. 2012 abgeschlossenen Derivate nachträglich, innerhalb von drei Jahren, nachgemeldet werden. Die je Kontrakt zu übermittelnden Daten sind detailliert und jeweils von jeder Vertragspartei gesondert anzumelden. Zwar bieten Banken regelmäßig an, die Meldepflichten für die mit ihnen abgeschlossenen Kontrakte zu übernehmen. Gleichwohl bleibt das jeweilige Unternehmen selbst für die ordnungsmäßige Meldung verantwortlich. Bei Termingeschäften mit anderen Unternehmen ohne die Einschaltung eines Kreditinstituts oder zwischen Konzerngeschäften, für die die Meldepflicht gleichfalls uneingeschränkt gilt, müssen Unternehmen in jedem Fall selbst tätig werden.

4. Prüfungspflichten

Sofern Unternehmen, deren Jahresabschlüsse prüfungspflichtig sind, in einem Geschäftsjahr, das nach dem 16. 2. 2013 beginnt, 100 OTC-Derivate oder Derivate mit einem Nominalwertvolumen von 100 Mio. € abgeschlossen haben, müssen sie nach § 20 WpHG durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft prüfen und bescheinigen lassen, dass sie über geeignete Systeme verfügen, die die Einhaltung der EMIR-Anforderungen hinsichtlich Clearingpflicht, Risikominimierung und Meldepflicht sicherstellen. Über das Ergebnis der Prüfung ist der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) zu berichten. Die BaFin weist darauf hin, dass die Nichteinhaltung der EMIR-Pflichten eine Ordnungswidrigkeit darstellt und ein Bußgeldverfahren nach sich ziehen kann.

Verpachtungs- „BgA“ steuerpflichtig und vorsteuerabzugsberechtigt? – Risiko!

Wenn Kommunen und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) Einrichtungen verpachten, wie z. B. Schwimmbäder, Stadthallen, Jugendzentren oder Schulmensen, ist häufig fraglich, ob sie damit steuerpflichtig und zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Das kann von erheblicher finanzieller Auswirkung sein, negativ oder positiv. Für diese Fälle hat die Oberfinanzdirektion (OFD) Niedersachsen (Nds) am 1. 10. 2014 erneut eine Verfügung erlassen, nun zur Umsatzsteuer (USt). Außerdem hat der Bundesfinanzhof (BFH) dazu einen Beschluss gefasst (19. 3. 2014).

Die OFD hatte 2009 für die Körperschaftsteuer (KSt) verfügt, dass bei Verpachtung an einen fremden Dritten oder an eine Eigengesellschaft nur dann bei der jPöR ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art (BgA) vorliegt, wenn sie dafür ein Entgelt erhält. Das sei bei dauerdefizitären Einrichtungen häufig nicht gegeben, wenn die jPöR an den Pächter/Betreiber einen Zuschuss zum Unterhalt des Betriebs zahlt und der Zuschuss höher ist als die Pachteinnahme, weil bei einheitlicher Betrachtung eine Belastung für die jPöR entsteht. Ein BgA setzt jedoch gesetzlich die

Erzielung von Einnahmen voraus. 2011 ergänzte die OFD, dass jeweils zu prüfen sei, ob zwischen Pachtentgelt und Zuschuss eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung besteht. Nur bei Bejahung muss verrechnet werden. Außerdem sei in solchen Fällen bei einer Betriebsaufspaltung dem Zuschuss nicht nur die Pachteinnahme gegenüberzustellen, sondern auch sonstige Vorteile aus der Beteiligung an der Betriebsgesellschaft wie z. B. Dividenden.

Fortsetzung auf Seite 8

Am 1. 10. 2014 differenziert die OFD für die Umsatzsteuer (USt):

1. Wenn sich die jPöR in dem Pachtvertrag verpflichtet, dem Betreiber einen Zuschuss oder Verlustausgleich zu gewähren, liegt eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung vor. In dem Zuschuss bzw. Verlustausgleich ist eine Rückzahlung der vereinbarten Pacht zu sehen. Die jPöR verpachtet nicht entgeltlich und hat keine Unternehmereigenschaft.

2. Fehlt es an einer rechtlichen Verknüpfung, ist eine Verrechnung nicht zulässig. Dann verpachtet die jPöR gegen Entgelt. Die Verpachtung ist dann eine nicht umsatzsteuerbare Beistellung, wenn sich der Betreiber gegenüber der jPöR verpflichtet, den Betrieb aufrechtzuerhalten oder in gewünschter Art zu betreiben. Der Betreiber erbringt dann eine Geschäftsbesorgungsleistung. Zuschuss

bzw. Verlustübernahme ist Entgelt. Die jPöR ist nicht Unternehmer. Erbringt der Betreiber keine Geschäftsbesorgungsleistung an die jPöR, erfolgt die entgeltliche Verpachtung im Rahmen eines Leistungsaustausches. Die jPöR hat einen BgA, wenn die Umsätze des Betreibers nachhaltig 30.678 € übersteigen.

Teils soll von der Finanzverwaltung bei Bädern oder Schulmensen zwischen den genannten Einnahmen und dem Zuschuss keine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung gesehen werden, wenn ein Zuschuss je Besucher bzw. je Essen vereinbart wird.

Folgen eines danach nicht bestehenden BgA bei der jPöR sind z. B. ein nicht zulässiger Vorsteuerabzug, was besonders bei Neubauten ein großer Nachteil ist. Sofern die Finanzverwaltung das auch für die KSt so sieht, könnte das bei einem bisher angenommenen BgA zu einer Betriebsauf-

gabe führen. Bei Bädern könnte eventuell der Querverbund fortfallen.

So forderte ein FA von einer Kommune Vorsteuern für mehrere Jahre zurück, weil das Stadtbad, das früher lange als BgA selbst betrieben und dann aber an einen Dritten verpachtet worden war, vom FA nicht mehr als Unternehmen/BgA angesehen wurde, weil die Kommune laut Pacht- und Betriebsführungsvertrag laufend einen Zuschuss an den Pächter leistete.

Der BFH ist dem FA im Urteil vom 19. 3. 2014 nicht gefolgt, und zwar aus dem Grund, dass es nach neuer Rechtsprechung beim Handeln der jPöR auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag mit einem Dritten für ihre Unternehmereigenschaft auf weitere Voraussetzungen nicht mehr ankommt. Warum Letzteres in die genannte OFD-Verfügung nicht eingeflossen ist, bleibt offen.

Kapitalertragsteuer günstiger gestalten, vornehmlich bei Holding-Gesellschaften

Dauerhafte Kapitalertragsteuer-(KESt-)Überhänge können auf Antrag beim Finanzamt (FA) vermieden werden, und zwar in sogenannten Dauerüberzahler-Fällen gemäß § 44a Abs. 5 EStG.

Von der Gewinnausschüttung einer Tochter-Kapitalgesellschaft (KapG) an ihre Mutter-KapG wird in der Regel Kapitalertragsteuer (KESt) einbehalten, ebenso SoliZ, insgesamt 26,375 %. Bei der Mutter wird dieser Ertrag praktisch nur zu 5 % der Körperschaftsteuer (KSt) unterworfen (§ 8b KStG), sodass die KSt bei der Mutter effektiv nur rund 0,8 % auf den Bruttoertrag ausmacht. Der Diffe-

renzbetrag von rund 25,6 % wird in bestimmten Fällen nach der Steuerveranlagung vom FA an die Mutter-KapG erstattet.

Neu geregelt wurde das Mitte 2013, wirksam ab 1. 1. 2013, für Fälle, in denen die KESt bei der Mutter-KapG aufgrund der Art ihrer Geschäfte auf Dauer höher wäre als die gesamte festzusetzende KSt. Diese Voraussetzungen liegen insbesondere bei Holding-Gesellschaften vor, soweit deren Einkünfte im Wesentlichen aus steuerfreien Beteiligungserträgen im Sinne des § 8b KStG bestehen. Diese Dauerüberzahler können beim FA eine Bescheini-

gung beantragen, wonach bei ihnen die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen. Dann darf die Tochter-KapG ohne Abzug der KESt den Bruttobetrag der Gewinnausschüttung an die Mutter-KapG auszahlen.

Keine Dauerüberzahler in diesem Sinne sollen dauerdefizitäre kommunale Verkehrs- und Versorgungsbetriebe sein (BFH-Urteil v. 29. 3. 2000 zu dieser Gesetzesfassung vor der Erweiterung von 2013).

NKF-Gesamtabschlussprüfung

Der nach §§ 116 ff. GO NRW erstmals für 2010 aufzustellende Gesamtabschluss bereitet in vielen Kommunen noch Schwierigkeiten. Während Art. 8 § 4 des NKFVG noch eine Aussetzung der Prüfungspflicht für die Einzelabschlüsse der Kommunen bis 2010 vorsah (unglücklicherweise das Jahr des ersten Gesamtabschlusses), wurde - für viele überraschend - an der Prüfung der Gesamtabschlüsse ab 2010 festgehalten.

Nun ist zu vernehmen, dass für die Gesamtabschlüsse nach 2011 eine Prüfungspause eingelegt und ggf. dann wieder der Gesamtabschluss 2015 geprüft werden soll. Die Gremien der Spitzenverbände sind informiert und beraten sich zu diesem Thema.

Impressum

Herausgeber

INTECON GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Parkstraße 40
49080 Osnabrück

V.i.S.d.P.

WP/StB Wolfgang Illies,
WP/StB Peter Börner,
INTECON GmbH
Parkstraße 40
49080 Osnabrück

Konzeption und Realisation:
valido marketing services GmbH

Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Public Sector Informationen finden Sie unter der Adresse www.intecon.de in der Rubrik Aktuelles/Steuerrecht.

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.