



Brennpunkte der Besteuerung der öffentlichen Hand 2016

Dipl.-Finw. Bernd Leippe



■ Agenda

- Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015
- Zusammenfassung von BgA mittels BHKW
- Bildung von Rücklagen bei Regiebetrieben
- Unternehmereigenschaft bei Dauerverlusttätigkeiten
- Innerbetriebliches Kontrollsystem für Steuern (Tax Compliance)
- Haftung der Geschäftsleitung
- Exkurs: Umsatzsteuer-ABC

KStR 2015 und KStH 2015

- Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Körperschaftsteuerrechts (Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 - KStR 2015) vom 6. April 2016 – BStBl S1 2016 Seite 2.
 - *R 4.1 Abs. 5 S. 1 KStR*: Erhöhung der Gewichtungsgrenze von 30 678 EUR auf 35 000 EUR Jahresumsatz.
 - Keine Bedeutung für die Umsatzsteuer!
- Körperschaftsteuer-Hinweise 2015 (KStH 2015)
 - sind in der amtlichen Körperschaftsteuer-Handausgabe 2015 veröffentlicht.





KStR 2015

- Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

- *R 4.1 Abs. 2 S. 2 KStR:*

- Die Beteiligung einer jPdöR an einer Kapitalgesellschaft begründet grundsätzlich keinen eigenständigen BgA.*

- Die Beteiligung an einer ausschließlich vermögensverwaltend tätigen Kapitalgesellschaft ist kein BgA.

- Allerdings: Beteiligung kann BgA darstellen, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung ausgeübt wird.

- Probleme

- Wann liegt ein „entscheidender Einfluss“ vor?
 - Laufende Geschäftsführung grundsätzlich Sache des Geschäftsführers
 - AG: Vorstand unterliegt keinen Weisungen
 - Generelles Problem: Kommunalrechtliche Verpflichtung zur Sicherung eines angemessenen Einflusses, z.B. § 108 GO NRW
 - Strategische Zielvereinbarungen
 - Gibt es demnächst einen BgA „Beteiligungen“?



KStR 2015

- Beteiligung an einer Personengesellschaft

- Entwurf der KStR 2015:

- Für eine Beteiligung an einer Personengesellschaft ist es unerheblich, ob eine originär gewerbliche Mitunternehmerschaft oder "nur" eine Gesellschaft mit gewerblicher Prägung vorliegt.*

- BMF-Schreiben vom 8.2.2016: Konsequenzen aus dem BFH-Urteil vom 25.3.2015 mit der Folge, dass der Passus wieder gestrichen wurde. Der BFH hatte für die Streitjahre 2002 bis 2007 entschieden, dass die Beteiligung einer jPdöR an einer Mitunternehmerschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bei der jPdöR stets zu einem BqA führt.

- Die Grundsätze des Urteils sollen zunächst nur für die Veranlagungszeiträume bis 2008 allgemein angewendet werden.

■ Beteiligung an einer Personengesellschaft

■ Entwurf eines BMF-Schreibens – Positionspapier vom 16.12.2016:

Aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft resultiert bei der beteiligten jPöR auf Grund des § 4 KStG nur dann ein BgA, soweit die Einkünfte der Gesellschaft nicht vermögensverwaltend oder land- und forstwirtschaftlich sind.

- Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft mit Gewinnerzielungsabsicht = regelmäßig BgA, auch dann, wenn die Tätigkeit bei der jPöR selbst hoheitlich wäre und folglich zu keinem BgA führen würde (z. B. die Hausmüllentsorgung).
- Mitunternehmerschaft mit einzelnen Tätigkeiten ohne Gewinn- bzw. Einkünfteerzielungsabsicht = Einnahmen und Ausgaben sind nicht bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung zu berücksichtigen.
- Personengesellschaft insgesamt nicht mit Gewinnerzielungsabsicht tätig = es liegt keine Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vor.



KStR 2015

- Zusammenfassung von BgA

- *R 4.2 KStR:*

- Eine Zusammenfassung mehrerer BgA wird unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG zugelassen.*

- Neu: Dies gilt auch für Verpachtungsbetriebe, wobei auf die jeweilige Tätigkeit des Pächters abzustellen ist.

- Übt ein BgA auch Dauerverlustgeschäfte aus, kann er dennoch Organträger sein, wenn er insgesamt ein gewerbliches Unternehmen i. S. d. § 14 Abs. 1 KStG ist.



KStR 2015

- Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art
 - R 4.3 KStR:
Kein Verpachtungs-BgA liegt vor, wenn die JPdöR einen BgA gegen Entgelt verpachtet und dem Pächter einen Zuschuss mindestens in Höhe der Pacht zahlt, und wenn zwischen Pacht und Zuschuss eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung besteht.
 - So bereits OFD Hannover vom 13.1.2011: JPdöR ist bei wirtschaftlicher Betrachtung durch die Verpachtung nicht bereichert. Damit fehlt es an der notwendigen Entgeltlichkeit.
 - E macht aber bei zutreffender wirtschaftlicher Betrachtung keinen Unterschied:
 - Kommune betreibt Bad selbst mit Defizit oder
 - Kommune verpachtet (ohne Defizit), zahlt aber einen Zuschuss.
 - Insofern ist zu bezweifeln, dass diese Rechtsansicht den Begriff der Entgeltlichkeit in § 4 KStG zutreffend würdigt.



KStR 2015

- Abfallentsorgung

- *R 4.5 Abs. 6 KStR:*

- Die Verwertung und Beseitigung von Abfällen aus privaten Haushaltungen und von Gewerbemüll durch öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger wurde teilweise neu gefasst.*

- Grundsätzlich handelt es sich weiterhin um eine hoheitliche Tätigkeit.
 - Allerdings führt die vertragliche Verpflichtung, den Gewerbemüll eines Gewerbetreibenden zu verwerten, zu einer insoweit wirtschaftlichen Tätigkeit, da insoweit kein Abfall zur Beseitigung vorliegt.



KStR 2015

- Werbung auf Bussen und Bahnen
 - In Betriebsprüfungen vertritt die Finanzverwaltung zunehmend die Auffassung, dass bei Umsatzerlösen aus der Werbung auf Verkehrsmitteln des ÖPNV, die den Betrag von 35 000 EUR übersteigen, kein Nebengeschäft zum Verkehrsbetrieb mehr vorliegt, sondern bei Kapitalgesellschaften gem. § 8 Abs. 9 KStG eine eigene Sparte zu bilden ist.
 - Insofern ist zunächst festzuhalten, dass nach *R 4.5 Abs. 8 S. 1 KStR* für die entgeltliche Übertragung des Rechts, Werbung an Fahrzeugen des Fuhrparks einer jPdöR anzubringen, grundsätzlich keine einen BgA begründende Tätigkeit angenommen wird.
 - Nach *R 4.5 Abs. 8 S. 2 KStR* erhöht das Entgelt lediglich die Einnahmen desjenigen BgA, dem die Fahrzeuge zugeordnet sind.



KStR 2015

- Werbung auf Bussen und Bahnen
 - Ein eigenständiger BgA kann nach *R 4.5 Abs. 8 S. 3 KStR* im Einzelfall nur dann entstehen, wenn im Zusammenhang mit der Werbung Leistungen erbracht werden, die über die bloße Zurverfügungstellung der Werbeflächen hinausgehen.
 - Es ist daher unverständlich, weswegen bei privatisierten Verkehrsbetrieben etwas anderes gelten soll.
 - Abgesehen davon ist im Regelfall anzunehmen, dass die hierauf entfallenden Umsatzerlöse im Verhältnis zu den gesamten Umsatzerlösen des Verkehrsbetriebs die Grenze der Nebentätigkeit noch nicht überschreiten dürften.
 - Diese Schwelle ist erst dann überschritten, wenn die Werbung auf Bussen und Bahnen mehr als 5% der gesamten Umsatzerlöse ausmacht.



KStR 2015

- Einkommensermittlung bei BgA

- *R 8.2 Abs. 4 KStR:*

- Eine Zusammenfassung von BgA führt nicht zu einer Überführung von Wirtschaftsgütern der BgA in das Hoheitsvermögen und anschließender Zuführung in den zusammengefassten BgA.*



Zusammenfassung von BgA mittels BHKW

- *Abschn. 5 Abs. 9 Satz 2 KStR 1995:*

Verschiedene Betriebe gewerblicher Art (BgA) können mit steuerrechtlicher Wirkung nur dann zusammengefasst werden, wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht.

- **Rechtsprechung:**

- BFH vom 16.1.1967, GrS 4/66, BStBl 1967 III S. 240 und

- BFH vom 19.5.1967, III 507/61, BStBl 1967 III S. 510

Nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen kann von einer den Anforderungen genügenden Verflechtung ausgegangen werden, wenn

- sich aus der Lieferung eines Hauptstoffs für den einen Betrieb und
- gleichzeitig zwangsläufig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben.
- Hauptanwendungsfall BHKW

Steuerlicher Querverbund zwischen einem Versorgungs- und einem Bäder-BgA nach „altem“ Recht



Quelle: Hufnagel/Reinke, Querverbund von Betrieben gewerblicher Art mittels Blockheizkraftwerks, NWB 30/2016 vom 25.07.2016

Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

■ Grundsätze

- BHKW erfüllt konstruktionsbedingt die Tatbestandsvoraussetzungen der Wechselseitigkeit
- Hauptanwendungsfall: Zusammenfassung von BHKW mit Bädern
- Aber auch mit anderen Einrichtungen, die Wärme- und Strombedarf haben: Beispiel Sporthalle (Entwurf: Stadthalle); Voraussetzung: BgA!
- Ein mobiles BHKW ist für eine Zusammenfassung grundsätzlich geeignet.
- Das mobile BHKW muss aber mehr als 50 % der erzeugten Wärmemenge beispielsweise an den Bäder-BgA abgeben.
- Tz 1 des BHKW-Schreibens behandelt nur mobile BHKW. Es dürften aber allgemeine Grundsätze sein.

Gilt das BHKW-Schreiben auch für Fernheizkraftwerke?

- BHKW-Grundsätze leiten sich aus § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG ab.
- Die dortigen Tatbestandsmerkmale (wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung) sind nur bezogen auf BHKW konkretisiert worden.
- Für andere Fälle gelten diese Konkretisierungen nicht unmittelbar.



Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

- Öffnung des Freibades nur im Sommer ist unschädlich
 - Damit die Gemeinde die gesamten Vorteile, welche ein mobiles gegenüber einem stationären BHKW bietet, ausnutzen kann, hat es das BMF darüber hinaus zugelassen, dass die verlustbringende Tätigkeit nicht ganzjährig betrieben werden muss (Tz. 2).
 - Eine nur saisonal bedingte Ausübung der verlustbringenden Tätigkeit – wie im Fall eines Freibad-BgA – steht dem steuerlichen Querverbund nicht entgegen.
 - Eine Berücksichtigung der Aufwendungen des BHKW ist dann jedoch für Zwecke des steuerlichen Querverbunds nur zeitanteilig möglich (Bildung eines Verteilungsschlüssels – Tz 1).

Kommt es in Zeiten der Sanierung/Reparatur des Bades/BHKW zur Beendigung der Zusammenfassung?

- Nein – ein betriebsbedingter = vorübergehender Stillstand“ lässt die Zusammenfassungskriterien unberührt.



Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

- Unmaßgeblich ist, bei welchem Betriebszweig das BHKW bilanziert wird
 - ▮ In diesem Zusammenhang hat das BMF festgelegt, dass das BHKW nicht mehr zwingend bei dem Versorgungs-BgA bilanziell zu erfassen ist.
 - ▮ Vielmehr ist es unbeachtlich, wo das BHKW bilanziell erfasst wurde.

- ▮ Ob dies auch so verstanden werden kann, dass das BHKW bei keinem der zusammenfassenden BgA bilanziell zu erfassen ist, erscheint zweifelhaft, da gerade das BHKW das verbindende Element sein soll.
- ▮ Daher muss es denknotwendig auch bei einem der zusammenfassenden BgA bilanziert werden.

Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

- Querverbund nur mit einem geeigneten Energieversorgungs-BgA möglich

- Als zusammenfassbare Energieversorgungs-BgA kommen nur „Elektrizitätsversorgungsunternehmen i. S. des § 5 Nr. 13 EEG, die überwiegend Letztverbraucher versorgen, oder Netzbetriebsunternehmen“ in Betracht (Tz. 4).

§ 5 Nr. 13 EEG 2014: Ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des EEG ist jede natürliche oder juristische Person, die Elektrizität an Letztverbraucherinnen oder Letztverbraucher liefert.

- Ein solcher Energieversorgungs-BgA liegt auch dann vor, wenn der Versorgungs-BgA mit einem oder mehreren BgA, die andere Tätigkeiten als Elektrizitätsversorgung oder Netzbetrieb ausüben, zusammengefasst worden ist.
- Hierbei ist jedoch darauf zu achten, dass die Elektrizitätsversorgung bzw. der Netzbetrieb keine untergeordnete Bedeutung haben darf.



Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

- Querverbund nur mit einem geeigneten Energieversorgungs-BgA möglich

Stromerzeuger-BgA: Ist auch ein reiner Stromerzeuger-BgA ein zulässiger BgA für eine BHKW-Zusammenfassung zum Bad-BgA?

- Nein – nur Endkundenversorger und Netzbetreiber werden als geeignete „Partner“ anerkannt.
- Einschränkung ergibt sich aus Vfg. der OFD Frankfurt vom 27.7.1995: begünstigt sind Stadtwerke-BgA als Endkundenversorger.

Endkundenversorger bzw. Netzbetriebs-BgA: Gelten die Geprägegrundsätze bei der Frage, ob ein Endkundenversorger bzw. Netzbetriebs-BgA vorliegt?

- Nein – es reicht aus, wenn Endkundenversorgung bzw. Netzbetrieb nur ein Teil eines zusammengefassten BgA ist.
- Aber: Dieser Teil darf nicht von untergeordneter Bedeutung sein.



Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

- Querverbund nur mit einem geeigneten Energieversorgungs-BgA möglich

Überdimensioniertes BHKW: Ist das BHKW auch dann für eine Zusammenfassung geeignet, wenn es ohne Bad wirtschaftlich ist?

- Nein – das BHKW muss auf das Bad ausgerichtet sein.
- Ist das BHKW wegen der Wärmelieferungen an Dritte (z. B. Wohngebäude im Umfeld des Bades) auch ohne Bezug zum Bad wirtschaftlich, scheidet eine Zusammenfassung mit dem Bad aus (Tz. 8).



Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

- Gewichtigkeit der Verflechtung ist auf beiden Seiten zu prüfen
 - ┆ Das Merkmal der Verflechtung von einigem Gewicht ist nicht mehr isoliert für den gewinnerzielenden BgA, sondern stattdessen sowohl für den verlusterzielenden BgA als auch für den gewinnerzielenden BgA – also für beide Betriebszweige – zu prüfen.
 - ┆ Bei einem Querverbund zwischen einem Bäder-BgA und einem Stadtwerk sollte das Merkmal der gegenseitigen Gewichtigkeit unter den nachstehenden Voraussetzungen erfüllt sein:
 - ▶ **Aus Sicht des Bäder-BgA** wäre das Merkmal der Gewichtigkeit dann gegeben, wenn das BHKW der Abdeckung des thermischen Grundlastbedarfs des Bads dient, das an das BHKW angeschlossen ist.
 - Dies soll dann der Fall sein, wenn mit der gelieferten Wärme mindestens 25 % des sich nach dem VDI 2067-Gutachten ergebenden Gesamtwärmebedarfs dieses Bads abgedeckt werden (Tz. 5).

Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

- Gewichtigkeit der Verflechtung ist auf beiden Seiten zu prüfen
 - In Fällen eines mobilen BHKW bemisst sich der Schwellenwert auf die Zeitspanne, in der das betreffende Bad tatsächlich betrieben wird.
 - Fragen nach der Erfüllung der Voraussetzung im Fall einer Badbelieferung über 25 % und der Unterschreitung dieses Anteils des möglicherweise aus mehreren Bädern bestehenden Bäder-BgA bleiben demnach offen.
 - Auch bleibt unklar, ob damit der sog. Mitschlepptheorie eine Absage erteilt wird und somit für jedes Bad des Bäder-BgA ein BHKW nachgewiesen werden müsste.
- ▶ **Aus Sicht des Energieversorgungs-BgA** wäre die Gewichtigkeit ab einer installierten Leistung von mindestens 50 kW gegeben (Tz. 5).
 - Das frühere Erfordernis der Höhe der Steuerersparnis wurde insofern aufgegeben.

Damit sind insbesondere kleinere BHKW, die öfters bei Freibädern Einsatz finden, letztlich für eine Zusammenfassung nicht geeignet.



Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

- Gewichtigkeit der Verflechtung ist auf beiden Seiten zu prüfen

Gewichtigkeitsmerkmale: Muss das BHKW eine gewisse Größe haben, damit der Gewichtigkeitstatbestand des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG erfüllt ist?

- Ja ...
- Aus Sicht des Bad-BgA:
 - BHKW muss 25 % des thermischen Grundlastbedarfs abdecken.
 - Maßgeblich ist der Grundlastbedarf des mittels BHKW angeschlossenen Bades, nicht aber des Bad-BgA.
- Aus Sicht des Versorger-BgA:
 - BHKW muss mindestens 50 kW elektrisch installierte Leistung haben.



Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

- Gewichtigkeit der Verflechtung ist auf beiden Seiten zu prüfen

Beispiel zu den Gewichtigkeitsmerkmalen: Die Stadt betreibt einen Versorgungs-BgA und Bäder-BgA mit den 3 Bädern A, B und C. Am Bad C wird ein BHKW mit 55 kW Leistung installiert, das 30 % des thermischen Grundlastbedarfs dieses Bades abdeckt.

- Kann der Bäder-BgA mit dem Versorgungs-BgA zusammengefasst werden?
- Ja – aus Sicht des Bäder-BgA ist nicht dessen thermischer Grundlastbedarf relevant, sondern nur der thermische Grundlastbedarf des Bades C.
- Auf den gesamten Bäder-BgA mitsamt den „mitgeschleppten“ Bädern A und B wird nicht mehr abgestellt.



Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

- Nachweis der Wirtschaftlichkeit erfolgt mittels VDI-Gutachten
 - ┆ Die Kriterien Wärmeabgabe und Stromproduktion betreffen die technische Verflechtung. Ferner ist die Wirtschaftlichkeit des BHKW-Betriebs nachzuweisen.
 - ┆ Der Nachweis erfolgt über ein VDI 2067-Gutachten oder andere geeignete Berechnungsmethoden.
 - ┆ Zahlungen Dritter, wie beispielsweise Erlöse nach dem EEG oder Entlastungen bei der Stromsteuer stellen bei der Wirtschaftlichkeitsberechnung Betriebseinnahmen dar.
 - ┆ Das Finanzamt kann auch die Vorlage einer an den tatsächlichen Gegebenheiten orientierten Einnahme-Überschussrechnung in Form einer Prognose verlangen.



Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

- Wärmeabgabe an Dritte ist zulässig
 - Auch den Fall der Drittlieferung hat das BMF nicht unberücksichtigt gelassen.
 - Nach dem BHKW-Schreiben ist eine Lieferung an Dritte unschädlich, es sei denn, sie findet in so einem Umfang statt, dass das Bad für die Wirtschaftlichkeit des BHKW nicht mehr erforderlich ist (Tz. 8).
 - Wie und unter welchen Prämissen (beispielsweise gleiche Wärmepreise) die Wirtschaftlichkeit genau zu berechnen ist, bleibt offen.



Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

■ Inbetriebnahme des BHKW

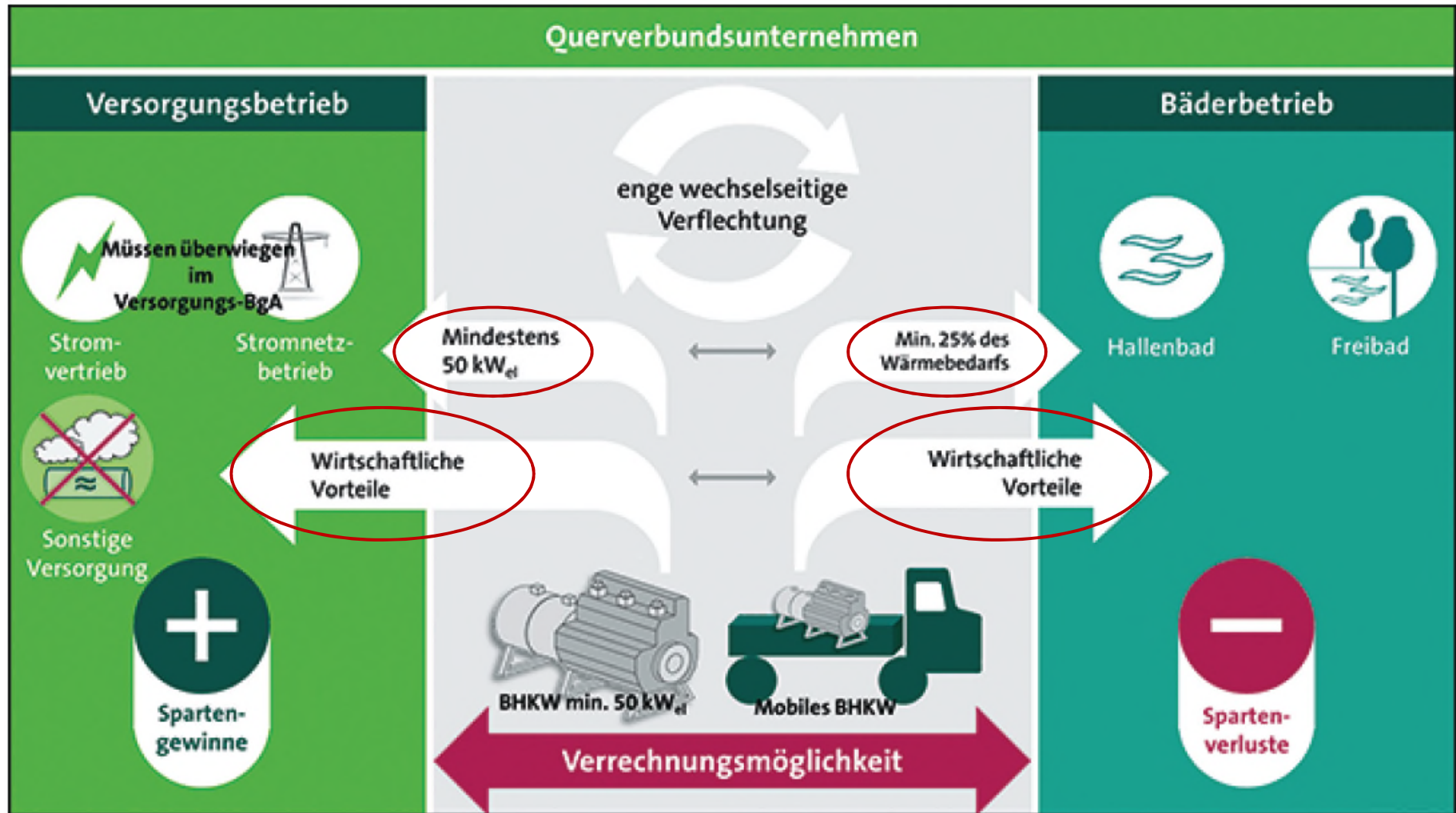
- Unklar ist der Hinweis, dass die Zusammenfassung erst mit der Inbetriebnahme des Blockheizkraftwerks anerkannt wird.
- Da sich im KWKG, EEG und weiteren Gesetzen unterschiedliche Definitionen der Inbetriebnahme finden, könnte sich der Antragsteller auf die günstigste Definition berufen und die Zusammenfassung ab der ersten produzierten Kilowattstunde deklarieren.
- Ob das BHKW zu diesem Zeitpunkt den Dauerbetrieb (§ 8 KWKG) aufgenommen hat, bleibt fraglich.
- Die Grundsätze gelten im Hinblick auf § 8 Abs. 9 bzw. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG entsprechend, wenn diese Tätigkeitsbereiche, die zusammengefasst sind, in Kapitalgesellschaften i. S. des § 8 Abs. 7 KStG betrieben werden.



Neuregelung gem. BMF-Schreiben vom 11.5.2016

- Übergangsregelung: Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden.
- Die Übergangsregelung unterscheidet drei Bereiche:
 - Inbetriebnahme nach dem 31.12.2016
 - Grundsätze des BHKW-Schreibens gelten.
 - Inbetriebnahme vor dem 1.1.2017 und erstmalige Veranlagung steht aus:
 - Auf Antrag können bisherige Grundsätze angewandt werden; nur sinnvoll, wenn günstiger.
 - Inbetriebnahme vor dem 1.1.2017 und erstmalige Veranlagung schon durchgeführt:
 - Bisherige Grundsätze sind anzuwenden.

Steuerlicher Querverbund zwischen einem Versorgungs- und einem Bäder-BgA nach „neuem“ Recht



Quelle: Hufnagel/Reinke, Querverbund von Betrieben gewerblicher Art mittels Blockheizkraftwerks, NWB 30/2016 vom 25.07.2016

Bildung von Rücklagen bei Regiebetrieben

- § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG
 - ┆ Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählt

„der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn ...“

eines nicht von der KSt befreiten BgA i.S.d. § 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder

- ┆ Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG, von mehr als 350 000 EUR im Kalenderjahr oder
 - ┆ einen Gewinn von mehr als 30 000 EUR im Wirtschaftsjahr hat.
- ┆ Definitiv wirkende KEST von 15 %.

Bildung von Rücklagen bei Regiebetrieben

- BMF-Schreiben vom 11.9.2002 und 8.8.2005

	BMF v. 11.9.2002 Tz. 23	BMF v. 8.8.2005 Tz. 23 neu
Bildung von Rücklagen	Jedes Stehenlassen von Gewinnen als Eigenkapital für Zwecke des BgA (Gewinnrücklagen, Gewinnvortrag oder andere Position des Eigenkapitals)	Ausweis als Rücklage
zulässig	Haushaltsrecht	Betriebliche Notwendigkeit
unzulässig	soweit haushaltsrechtlich der Trägerkörperschaft zuzurechnen	soweit für Zwecke des BgA nicht erforderlich



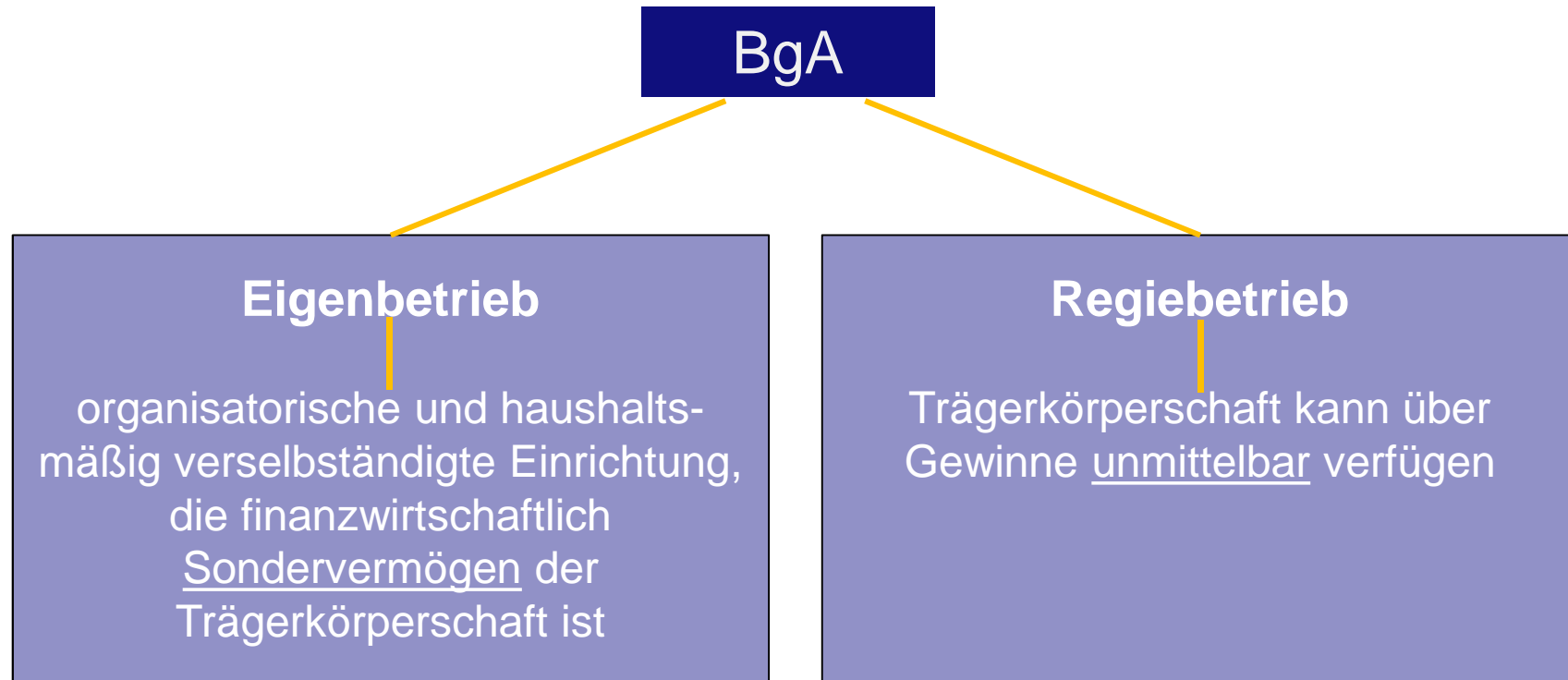
Bildung von Rücklagen bei Regiebetrieben

■ **BFH-Urteil vom 16.11.2011**

- Rz. 16: BFH bestätigt diese Sichtweise der FinVerw. für Regiebetriebe, verwirft sie aber für Eigenbetriebe.
- Ursächlich für diese differenzierende Sichtweise ist, dass die jPdÖR
 - über Gewinne eines Regiebetriebs unmittelbar,
 - über solche eines Eigenbetriebs aber nur nach entsprechender Beschlussfassung verfügen kann.
- Solange der in einem Eigenbetrieb erzielte Gewinn der Trägerkörperschaft nicht zur Verwendung im allgemeinen Haushalt zur Verfügung gestellt wird, kann diese darauf ebenso wenig zugreifen wie in der vergleichbaren Situation der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft auf deren Gewinne.
- Aus diesem Grund entspricht es dem Zweck der Besteuerung, die KapESt erst mit Beschluss der Überführung der Mittel in den Haushalt der Trägerkörperschaft oder aber der tatsächlichen Überführung zu erheben.

Bildung von Rücklagen bei Regiebetrieben

■ BFH-Urteil vom 16.11.2011



- KapESt entsteht erst mit Beschluss der Überführung des Gewinns in den Haushalt
- Rücklagenbildung nicht erforderlich

- KapESt entsteht auf Gewinn, es sei denn, er wird in eine Rücklage eingestellt, sofern dies tatsächlich erforderlich ist



Bildung von Rücklagen bei Regiebetrieben

- **BMF-Schreiben vom 9.1.2015, Tz 35**

- Unterschiedliche Handhabung bei Eigenbetrieben und Regiebetrieben wird fortgesetzt.
- **Regiebetriebe:**
 - Über die Gewinne eines Regiebetriebs kann die Trägerkörperschaft unmittelbar verfügen.
 - Für eine Rücklagenbildung ist damit kommunalrechtlich kein Raum.
 - Gleichwohl ist bei einem Regiebetrieb – wie bisher – die Rücklagenbildung anzuerkennen, soweit die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können.

Bildung von Rücklagen bei Regiebetrieben

■ **Hessisches FG vom 24.3.2015**, 4 K 1187/11, EFG 2015 S. 447

- Auslegung des Begriffs der Rücklagenzuführung durch die Rspr. ist bei Regiebetrieben derzeit ungeklärt.
- § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG räumt der Trägerkörperschaft eines Regiebetriebs trotz der unmittelbaren Zurechnung der vom BgA erwirtschafteten Gewinne seinem Wortlaut nach die Möglichkeit ein, die Gewinne mit einer die KapSt-Erhebung unterbindenden Wirkung in einer „Rücklage“ zu thesaurieren.
- Gemeint ist damit wohl keine Rücklagenbildung in der Handelsbilanz, sondern eine eigenständige steuerliche Rücklage.
- Beschränkungen der Dispositionsbefugnis der Trägerkörperschaft, wie sie von der FinVerw. aufgestellt werden, ergeben sich aus dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG nicht.
- Zu fordern ist lediglich, dass die Trägerkörperschaft den der Rücklage zugeführten Gewinn so ausweist bzw. absondert (z. B. auf einem besonderen Konto), dass seine Verwendung für den Regiebetrieb überprüfbar ist.
- Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 28/15).



Bildung von Rücklagen bei Regiebetrieben

- **FG Düsseldorf vom 18.3.2016**, 6 K 2099/13 KE, EFG 2016 S. 1179
 - Die Einschränkung der Rücklagenbildung beim Regiebetrieb durch die FinVerw. auf Fälle, in denen die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können, widerspricht dem Gleichbehandlungsgrundsatz und ist weder erforderlich noch zweckmäßig.
 - Zu fordern ist lediglich, dass der BgA oder die Trägerkörperschaft den der Rücklage zugeführten Gewinn so ausweist bzw. absondert, dass seine Verwendung für den Regiebetrieb überprüfbar ist.
 - Revision eingelegt (Az. des BFH: VIII R 15/16).

Unternehmereigenschaft bei Dauerverlusttätigkeiten

EuGH vom 12.5.2016 – C-520/14, Gemeinde Borsele	Schülerbeförderung gegen geringe Beiträge (3 % der Kosten, 1/3 zahlende Eltern)	<u>Keine</u> wirtschaftliche Tätigkeit
EuGH vom 2.6.2016, C-263/15, Lajvér	Bewirtschaftung eines Entsorgungssystems gegen geringe Gebührenzahlung	<u>Wirtschaftliche</u> Tätigkeit
EuGH vom 22.6.2016, C-267/15, Gemeinde Woerden	Verkauf eines Gebäudes unter Baukosten berechtigt zum vollen Vorsteuerabzug	<u>Unternehmerische</u> Tätigkeit
FG Münster vom 3.11.2015 - Sporthallenüberlassung	Kommunale GmbH baut und vermietet Sporthalle an Sportvereine; Gemeinde erstattet Mietkosten	<u>Unternehmenstätigkeit</u> mit Vorsteuerabzug
FG Sachsen vom 29.10.2015 – Verpachtung Sportzentrum	Pacht für Freizeit- und Erholungskomplex ist erheblich geringer als Verlustausgleich	<u>Unternehmereigenschaft</u> , da Überlassung auf privatrechtlicher Grundlage
FG Baden-Württemberg vom 13.3.2015 – Sporthalle	Überlassung einer Sporthalle (60 % kostenlos für Schulsport, 40 % unter Selbstkosten für Vereinssport und andere	<u>Unternehmereigenschaft</u> mit teilweise Vorsteuerabzug



Unternehmereigenschaft bei Dauerverlusttätigkeiten

► **Folgen** einer konsequenten Anwendung der Verwaltungsauffassung

- Aufgrund der gebotenen Saldierung gäbe es bei dauerdefizitären Betätigungen keinen VbgA mehr.
- Beispiele für dauerhaft defizitäre Überlassungen:
 - ➔ Sporthallen
 - ➔ Sportplätze
 - ➔ Kultureinrichtungen
 - ➔ Bürgerhäuser
 - ➔ Dorfgemeinschaftshäuser
 - ➔ Mehrzweckhallen
 - ➔ U-Stadtbahn-Verpachtung
 - ➔ usw.
- In allen Fällen wäre die BgA-Eigenschaft zu versagen.
- Es gäbe kein Betreibermodell mehr.
- Wie wären zukünftig Miet-/Pachtverhältnisse gegenüber BgA/Eigen-gesellschaften zu beurteilen: geringfügigen Pachteinahmen stehen hohe Verlustausgleiche gegenüber.



Innerbetriebliches Kontrollsystem für Steuern (Tax Compliance)

■ Hintergrund:

- Die bislang in den Unternehmen übliche und von der Verwaltung gebilligte Praxis, Fehler erst bei der Betriebsprüfung zu korrigieren oder beim Entdecken von Fehlern ohne Eile - und teilweise mehrfach - die Steuererklärungen und -voranmeldungen zu berichtigen, wird nicht mehr akzeptiert.
- Betriebs- und Sonderprüfer legen ihre Vorgänge aufgrund interner Anweisungen und zum eigenen Schutz bereit bei kleineren Auffälligkeiten der Buß- und Strafgeldstelle vor. Nicht selten wird dann ein Strafverfahren eingeleitet.
- Auch Unternehmen, die Fehler in ihrer Berichterstattung rechtzeitig erkannt haben, können immer weniger mit einem Entgegenkommen der Verwaltung rechnen. Klassische Berichtigungen werden zunehmend als Selbstanzeige gewertet; zudem droht seit der Verschärfung der Regelungen regelmäßige Unwirksamkeit, sodass eine Selbstanzeige als Ultima Ratio nicht nur teuer, sondern unter anderem mit reputationsbezogenen Risiken verbunden ist.

Innerbetriebliches Kontrollsystem für Steuern (Tax Compliance)

■ Erfüllung steuerlicher Pflichten als vorrangige Aufgabe

- Gewollt oder ungewollt kommt es in der (kommunalen) Praxis zu
 - fehlerhaften,
 - verspäteten oder
 - unvollständigen

Steuererklärungen

■ Gründe:

- Versehen,
- nachträgliche Änderungen,
- unzureichende Umsetzung früherer Prüfungsfeststellungen,
- evtl. Vorsatz?

■ Steuerrecht unterscheidet:

korrigierte
Erklärung (§153 AO)

- Nachversteuerung
- Zinsen

bußgeldbefreiende
Anzeige (§ 378 AO)

- Nachversteuerung
- ungleich höhere Belastungen

strafbefreiende Selbst-
anzeige (§ 371 AO)



Innerbetriebliches Kontrollsystem für Steuern (Tax Compliance)

- **Anwendungserlass zu § 153 AO** (BMF-Schreiben vom 23.5.2016, BStBl 2016 I S. 490)
 - Möglichkeiten einer sauberen Abgrenzung
 - Von besonderer Bedeutung ist Tz 2.6:

Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.

- Notwendigkeit eines innerbetrieblichen Kontrollsystems für Steuern
 - Richtlinien, Ziele, Prozesse usw. sind oftmals nicht bekannt und werden daher nicht beachtet
 - Kommunikations- und Schulungskonzept mit begleitender Steuerrichtlinie zur Sensibilisierung der Mitarbeiter als Daueraufgabe



Haftung der Geschäftsleitung

- ▶ **Schadensersatz für verlustreichen Schwimmbadbetrieb**
- ▶ **Schleswig-Holsteinisches OLG** vom 12.04.2016, 9 U 58/15
 - ┆ Keine Haftung von zwei ehemaligen Führungskräften der Mittelzentrumsholding Verwaltungs GmbH nicht unter dem Gesichtspunkt der Untreue für die Verluste haften, die den Stadtwerken Wahlstedt aus dem Betrieb des Schwimmbades "FehMare" auf Fehmarn entstanden sind.
 - ┆ Aber: Haftung ergebe sich grundsätzlich jedoch daraus, dass die Führungskräfte die unternehmerische Entscheidung zur Übernahme des Wellenbades nicht sorgfältig genug getroffen hätten.
 - ┆ Die Beklagten hätten frühzeitig erkannt, dass es sich bei der Übernahme des Schwimmbadbetriebes um ein verlustreiches Geschäft handeln würde. Aus diesem Grund ist nun einen Teil des entstandenen Schadens unter dem Gesichtspunkt der Untreue und der Pflichtverletzung zu ersetzen.
 - ┆ Geschäftsführer kann wegen Verjährung nicht mehr belangt werden. Prokurist verurteilt zu 10.000 EUR Schadensersatz.

Exkurs: Umsatzsteuer-ABC

- ▶ Durch die Neuregelung der Unternehmereigenschaft der öH werden zukünftig mehr Bereiche der jPdöR steuerpflichtig werden:
 - ▮ Begriff des BgA nach KSt unbedeutend,
 - ▮ Wertgrenze von 35 000 EUR entfällt,
 - ▮ Vermögensverwaltung i.d.R. umsatzsteuerbar; evtl. aber Steuerbefreiungen möglich,
 - ▮ Bei privatrechtlichen Verträgen Besteuerung vom ersten EUR an.
- ▶ Das nachstehende Umsatzsteuer-ABC gibt hierzu eine erste Einschätzung.^{*)}

Tätigkeit	Beschreibung	ustbar	nicht ustbar
Abfallentsorgung	- Beseitigung von Abfall, insbes. von Hausmüll		hoheitlich
	- Verwertung von Abfall	X	
	- Leistungen im Dualen System	X	
	- Sammlung und Verwertung von Altmaterial	X	
	- Verpachtung einer Mülldeponie		X
	- Verkauf von aus Abfällen gewonnenen Stoffen und Energie (bisher hoheitlich)		?

^{*)} Hinweis auf Kronawitter, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand nach § 2b UStG – Auswirkungen in der Praxis dargestellt an Beispielen, Versorgungswirtschaft 1/2016 S. 5.

Umsatzsteuer-ABC

Tätigkeit	Beschreibung	ustbar	nicht ustbar
Abwasserbeseitigung	<ul style="list-style-type: none"> - Abwasserbeseitigung (R 4.4 Abs. 1 KStR 2015) - Übertragung mit befreiender Wirkung - Abwasserbeseitigung für Nachbargemeinde (§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG) 		hoheitlich X X
Amtsblatt	<ul style="list-style-type: none"> - amtlichen Veröffentlichungen einer Gemeinde in einem Amtsblatt ! - Vertrieb auf privatrechtlicher Grundlage - Einnahmen aus Werbung 	 X X	hoheitlich
Automaten	<ul style="list-style-type: none"> - Behördeneigene Automaten stellen schon jetzt einen BgA dar ! - Genehmigung an Dritte zur Aufstellung von Automaten 	X X	
Bauhof	<ul style="list-style-type: none"> - Aufgaben für die eigene Körperschaft - Tätigwerden für Dritte (private Haushalte, Industrie) - Tätigwerden für andere Kommunen, wenn alle vier Voraussetzungen § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG erfüllt werden 	X	hoheitlich X

Umsatzsteuer-ABC

Tätigkeit	Beschreibung	ustbar	nicht ustbar
Beschaffungsstellen	<ul style="list-style-type: none"> - zentraler Einkauf von Materialien und Dienstleistungen für unterschiedliche Einrichtungen der Gemeinde = wirtschaftliche Tätigkeit - Weiterverkauf - Verkauf aus hoheitlicher Sphäre 	X	X
Bestattungswesen, Friedhöfe	<ul style="list-style-type: none"> - Bestattungswesen mit den üblichen Leistungen - Sonderleistungen (Blumenverkäufe, Grabpflegeleistungen) - Betrieb eines Krematoriums 	X X	hoheitlich
Bücherei, Theater, Museen, Tierparks	<ul style="list-style-type: none"> - Wirtschaftliche Tätigkeiten - bei Eintrittsgeldern auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Gebührensatzung gilt § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG 	X	X
EDV	<ul style="list-style-type: none"> - Zweckverband für kommunale Datenverarbeitung (EDV) für Hoheitsbereich = bisher hoheitliche Tätigkeit (Amtshilfe) - Software- und Hardwarelösungen auf privatrechtlichen Vereinbarungen ! - Kommt § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG in Betracht? 	X ?	hoheitlich ?

Umsatzsteuer-ABC

Tätigkeit	Beschreibung	ustbar	nicht ustbar
Energieverkäufe	<ul style="list-style-type: none"> - Die Energieerzeugung ist umsatzsteuerpflichtig. - Das gilt auch für ein Blockheizkraftwerk, eine Photovoltaikanlage oder die Rückgewinnung von Energie aus den Kanalnetzen. 	X X	
Feuerwehr	<ul style="list-style-type: none"> - Feuerwehrwesen ist eine hoheitliche Aufgabe. - Veranstaltung eines Feuerwehrfestes, Entfernung von Wespennestern oder Schneeräumen von Dächern 	X	hoheitlich
Fremdenverkehr, Tourismus	<ul style="list-style-type: none"> - Einrichtungen zur Förderung des Fremdenverkehrs können eine umsatzsteuerlich relevante Betätigung sein - Für Kurtaxe besteht Umsatzsteuerpflicht 	? X	?
Grundstücksverkäufe	<ul style="list-style-type: none"> - Grundstücksverkäufe im Rahmen der Boden- oder Siedlungspolitik - Leistungen als Sanierungsträger und Vermarkter 	X	X
Kantinen, Cafeteria	<ul style="list-style-type: none"> - stets wettbewerbsrelevante Tätigkeit 	X	

Umsatzsteuer-ABC

Tätigkeit	Beschreibung	ustbar	nicht ustbar
Kindergärten Kindertages- stätten	<ul style="list-style-type: none"> - Kindergärten, die von jPdöR unterhalten werden und für deren Benutzung ein Entgelt verlangt wird, zählen zu deren wirtschaftlicher Sphäre. ! - Nach dem neuen § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG rechnen die Umsätze, sofern sie nach einer öffentlich-rechtlichen Satzung erhoben werden, zur nichtwirtschaftlichen Sphäre der jPdöR. 	X	X
Konzes- sions- abgaben	<ul style="list-style-type: none"> - Konzessionsabgaben werden laut EuGH-Urt. vom 11.6.2015 im Rahmen der öffentlichen Gewalt erhoben. - Die Kommunen stehen in Bezug auf die Konzessionsvergabe in keinem Wettbewerb mit privaten Unternehmern. 		X
Kranken- häuser, Alten- und Pflegeheime	<ul style="list-style-type: none"> - Der Betrieb dieser Einrichtungen begründet bei der jPdöR eine wirtschaftliche Tätigkeit, die zwar umsatzsteuerbar, aber in der Regel steuerbefreit ist. - Das gilt nur für die mit dem Betrieb eng verbundenen Umsätze. 	X	
LuF Betriebe	<ul style="list-style-type: none"> - LuF Betriebe der jPdöR begründen keine BgA. ! - Verpachtung des Rechts auf Ausübung des Jagdrechts unterliegt wie jeder privatrechtliche Vertrag der Umsatzsteuer. 	X	X

Umsatzsteuer-ABC

Tätigkeit	Beschreibung	ustbar	nicht ustbar
Litfaßsäulen, Werbung	<ul style="list-style-type: none"> - Überlässt die Gemeinde einem Dritten das Recht, Reklame auf Litfaßsäulen anzubringen, handelte sie bisweilen noch im Rahmen der Vermögensverwaltung. ! - Fortan unterscheidet sich die Vermietung von Werbeflächen steuerlich nicht mehr von den Aktivitäten privater Unternehmer. Die Überlassung, die auf bürgerlich-rechtlicher Grundlage erfolgt, ist stets mit Umsatzsteuer zu belasten. 	X	X
Märkte	<ul style="list-style-type: none"> - Die Veranstaltung von Märkten (Wochenmärkte, Viehmärkte, Börsen) sind nach § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG immer als wirtschaftliche Betätigung steuerpflichtig. 	X	
Mehrzweckhallen	<ul style="list-style-type: none"> - Mit dem Betrieb oder der Vermietung einer Mehrzweckhalle (Stadthalle, Markt- und Messehalle, Kongresshalle, Konzerthalle) handelt die jPdöR in wirtschaftlicher Weise. ! - Die Vermietung von Inventar entscheidet nicht mehr über die Unternehmereigenschaft 	X	
Parkplätze	<ul style="list-style-type: none"> ! - Überlassung von Parkplätzen als ordnungspolitische Maßnahme unterliegt nicht der Umsatzsteuer. 		X

Umsatzsteuer-ABC

Tätigkeit	Beschreibung	ustbar	nicht ustbar
Personal-gestellung	<ul style="list-style-type: none"> - Ob die Personengestellung durch eine jPdöR als umsatzsteuerlicher Unternehmer geschieht, hängt von der konkreten Ausgestaltung ab. - Leiht die jPdöR Bedienstete an den Hoheitsbereich einer anderen jPdöR aus, steht dies einer Beistandsleistung gleich, welche ausschließlich nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG nicht umsatzsteuerbar sein könnte. 	X	X X
Schulen	- Schulen, Hochschulen und ähnliche Einrichtungen dienen der Ausübung öffentlicher Gewalt; sie sind Hoheitsbetriebe.		hoheitlich
Schwimm-bäder	<ul style="list-style-type: none"> - Schwimmbäder und Saunabetriebe sind als wirtschaftliche Einrichtungen der jPdöR einzustufen - Schwimmunterricht für Schüler aus Schulen derselben Körperschaft vollzieht sich in Ausübung öffentlicher Gewalt. ! - Schwimmunterricht für Nachbargemeinden zählt nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG zu den Beistandsleistungen. 	X	X X
Sport-anlagen	- Die Bereitstellung von Sportanlagen gleichgültig ob an verschiedene Nutzer oder an einen Verein . betrifft den Unternehmensbereich der Gemeinde.	X	

Umsatzsteuer-ABC

Tätigkeit	Beschreibung	ustbar	nicht ustbar
Straßen, Wege, Plätze	- Öffentlich gewidmete Straßen, Wege und Plätze oder (Strand-)Promenaden gehören zum hoheitlichen Vermögensbereich der Gebietskörperschaft.		hoheitlich
Toilettenanlagen	- Toiletten einer Gemeinde, für deren Benutzung kein besonderes Entgelt erhoben wird sind nach Auffassung des BFH Hoheitsbetriebe (BFH, Urt. vom 7.11.2007), auch wenn sie von Besuchern von Wochenmärkten genutzt werden. - Erhebt die jPdöR für die Benutzung der Toilettenanlage jedoch ein besonderes schuldrechtliches Entgelt (Benutzungsgebühr), wäre sie umsatzsteuerlicher Unternehmer.	X	X
Veranstaltungen, Feste	- Das Ausrichten von Veranstaltungen und Festen durch eine jPdöR begründet eine wirtschaftliche Tätigkeit.	X	
Vermessungs- und Katasterämter	- Ob Vermessungs- und Katasterämter mit ihren Vermessungsleistungen hoheitlich oder unternehmerisch tätig sind, entscheidet sich nach dem jeweiligen Landesrecht. - So liegt in NRW insoweit eine hoheitliche Tätigkeit vor, da diese der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten ist.	X	X

Umsatzsteuer-ABC

Tätigkeit	Beschreibung	ustbar	nicht ustbar
Vermietung von Grundstücken	<p>! - Der entgeltlichen Überlassung von Grundstücken, Gebäuden und Räumen liegen privat-rechtliche Vereinbarungen zu Grunde, die der allgemeinen Regelung des § 2 Abs. 1 UStG unterliegen.</p> <p>! - Die Sonderregelung des § 2b UStG zu Gunsten der öffentlichen Hand greift nicht.</p>	X	
Versorgungs- und Verkehrsbetriebe	<p>- Versorgungsbetriebe und Verkehrsbetriebe sind bislang schon über § 2 Abs. 3 UStG umsatzsteuerpflichtig.</p> <p>- Jetzt ergibt sich die Steuerpflicht aus § 2 Abs. 1 UStG.</p>	X	

■ Gestaltungsmöglichkeiten

- Erlangung des Vorsteuerabzugs = Handeln in privatrechtlicher Form.
- Vermeidung der Umsatzsteuer, Handeln in öffentlich-rechtlicher Form.
- Grenze: größere Wettbewerbsverzerrungen

Wir sind am Ende!

