

INHALT

Ukrainekrieg und Energiewende - Zeitenwende auch für die kommunale Versorgungswirtschaft?	1
Neue Möglichkeiten im Querverbund durch Urteil des FG Schleswig-Holstein?	3
Wann ist die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ein BgA?	4
Permanente Herausforderung „Compliance“ – Lieferkettensorgfalt, Nachhaltigkeitspflicht, Hinweisgeberschutz	5
Bundesfinanzhof äußert sich zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuschüssen	6
Steuerrechtliche Behandlung der Verpachtung durch die öffentliche Hand: BMF-Schreiben vom 15.12.2021	7
OVG-NRW-Urteil zu den Abwassergebühren: drohende Einnahmeverluste für die Kommunen	8
Im Blickpunkt: umsatzsteuerliche Organschaft	8
Die Hängeseilbrücke – neue Möglichkeiten zur Generierung von Vorsteuerabzug?	9
Die Alternative zu § 2b UStG – Schafft das Einführungsschreiben zur Kostenteilungsgemeinschaft (§ 4 Nr. 29 UStG) endlich Klarheit?	10
Delegierende Aufgabenübertragung – Rettung für die Anstalt des öffentlichen Rechts?	12

UKRAINEKRIEG UND ENERGIEWENDE – ZEITENWENDE AUCH FÜR DIE KOMMUNALE VERSORGENGSWIRTSCHAFT?

Bis vor kurzer Zeit wurde zur Erreichung der angestrebten Klimaneutralität auch die Erzeugung von grünem Wasserstoff aus Erdgas diskutiert. Dieses müsste seit dem Überfall Russlands auf die Ukraine nunmehr aus anderen als russischen Quellen kommen. Doch wie hoch ist die Abhängigkeit Deutschlands von russischem Erdgas, ließe sich hier gegebenenfalls schnell eine Reduktion erreichen und, wenn ja, zu welchem Preis?

Weltweite Situation im Überblick

Im Jahr 2020 wurden die weltweiten Erdgasreserven mit 206.100 Mrd. m³ beziffert, die weltweite Erdgasförderung betrug rund 3.994 Mrd. m³. Die größten Erdgasproduzenten waren die USA (23,7 %), Russland (17,4 %) und der Iran (6,4 %). Deutschland belegte Platz 48 (0,1 %). Der globale Erdgasverbrauch lag bei 3.937 Mrd. m³, größte Verbraucher waren die USA (21,9 %), Russland (12,4 %) und China (8,1 %), Deutschland rangierte auf Rang 8 (2,3 %).

Weltweit lagen die Exporte von Erdgas im Jahr 2020 bei 1.346 Mrd. m³, größte Exporteure waren Russland (17,3 %), die USA (11,1 %) und Katar (10,7 %). Die Erdgasimporte betragen 1.306 Mrd. m³. Größter Importeur von Erdgas war Deutschland (12,2 %), gefolgt von China (10,6 %) und Japan (8,0 %). Die Angaben basieren auf Daten der Bundesanstalt für Geowissenschaften und Rohstoffe („BGR: Energiedaten 2021 – Daten zu Entwicklungen der deutschen und globalen Energieversorgung“), als Fachbehörde des Bundesministeriums für

Wirtschaft und Klimaschutz die zentrale Institution zur Beratung der Bundesregierung in georelevanten Fragestellungen.

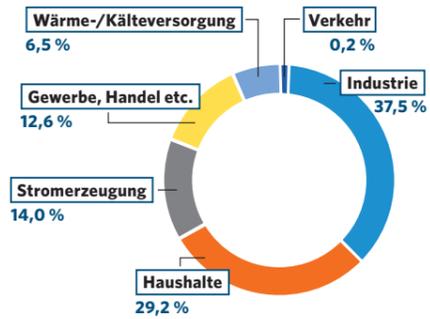
Woher das Erdgas für Deutschland kommt

Im Jahr 2020 stammten laut „bp Statistical Review of World Energy 2021“ rund 55 % des in Deutschland verbrauchten Erdgases aus Russland. Die Bundesregierung weist in ihren aktuellen „Fakten zur Regierungspolitik – Gasversorgung: Abhängigkeiten verringern“ darauf hin, dass 90 % des in Deutschland verbrauchten Erdgases aus dem Ausland stammen, davon 38,2 % aus Russland, 34,8 % aus Norwegen, 22,4 % aus den Niederlanden und 4,6 % aus anderen Quellen. Durchgerechnet bedeutet das, dass aktuell rund 35 % des in Deutschland verbrauchten Erdgases aus Russland kommen, eine Angabe, die auch die Website „Gasversorgung in Deutschland“ des Deutschen Vereins des Gas- und Wasserfaches e. V. (DVGW) für den derzeitigen Anteil von russischem Erdgas am deutschen Gasverbrauch aufführt.



Wofür das Erdgas in Deutschland eingesetzt wird

Die Sektoren mit dem größten Erdgasbedarf sind die Industrie sowie die Haushalte:



Quelle: eigene Graphik nach Destatis, BDEW

Die **Industrie** benötigt Erdgas insbesondere in den Branchen Chemie (36 %), Metall-erzeugung und -verarbeitung (14 %) sowie Lebensmittel (12 %). Da die Chemieindustrie Vorprodukte für andere Schlüsselbranchen wie den Maschinen- und Fahrzeugbau oder die Pharmaindustrie herstellt, zeigt sich eine hohe Abhängigkeit der Industrie vom Erdgas.

Die **Haushalte** setzen Erdgas ebenso wie der Sektor **Gewerbe, Handel etc.** überwiegend zur Raumwärmeerzeugung ein. Derzeit werden in Deutschland die Wohnungen von fast 42 Millionen Menschen mit Erdgas beheizt bzw. wird damit Warmwasser erzeugt.

Kurzfristige Handlungsoptionen

Das deutsche Erdgasspeichersystem besitzt eine Kapazität von 275 Mrd. kWh. Diese Kapazität entspricht rechnerisch fast 30 % des deutschen Jahresverbrauchs. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass der monatliche Verbrauch im Winterhalbjahr mit rund 120 Mrd. kWh mehr als doppelt so hoch ist wie in den Sommermonaten mit rund 50 Mrd. kWh. Bei üblichem Füllstand kann das Speichersystem somit kurzfristige Engpässe auffangen, jedoch kein gesamtes Winterhalbjahr überbrücken.

Wie sieht es mit Flüssiggas aus ...

Verstärkte Importe von verflüssigtem Erdgas (Liquefied Natural Gas - LNG) könnten Erdgas aus Russland ersetzen. In Deutschland fehlt es allein an der notwendigen Infrastruktur in Form eigener LNG-Terminals. Nun wird der Bau solcher Anlagen beschleunigt. Bis zum Winter 2022 soll eine erste Anlage in Wilhelmshaven in Betrieb gehen, Anfang 2023 eine zweite in Brunsbüttel. Eine verstärkte Nachfrage nach LNG wird jedoch Auswirkungen auf die Preisentwicklung haben.



Kurzfristig kann zudem der Einsatz von Erdgas bei der Stromerzeugung durch verstärkte Kohleverstromung reduziert werden. Das muss nicht zulasten des eingeschlagenen Weges zur Klimaneutralität gehen, da der europäische Emissionshandel eine Obergrenze für die Emissionen festlegt. Allerdings gilt es, hier nicht vom Regen in die Traufe zu kommen: Der aktuelle Anteil russischer Kohle an den deutschen Kohleimporten beträgt rund 50 %!

... oder mit Öl?

Private Haushalte könnten theoretisch zur Ölheizung zurückkehren. Derzeit nimmt die EU rund 5 % der russischen Ölausfuhren ab, der Export von Öl ist die wichtigste Devisenquelle Russlands. Ende Mai einigten sich die EU-Regierungschefs auf ein Öl-Embargo gegenüber Russland, das jedoch zunächst nicht für Öllieferungen über Pipelines gelten soll. Von diesem Embargo sollen unmittelbar 75 % der EU-Ölimporte aus Russland betroffen sein. Es wird erwartet, dass ein solches Öl-Embargo zu einem weiteren Anstieg der Ölpreise führt.

Mittel- und langfristige Handlungsoptionen

In Deutschland besteht parteiübergreifender Konsens, die Abhängigkeit von russischen Energielieferungen langfristig deutlich zu reduzieren. Im Bereich der **Stromerzeugung mittels Erdgas** könnte ein Zubau von knapp 40 % der bisher installierten Erzeugungskapazität für Strom aus regenerativen Energien russisches Erdgas vollständig ersetzen. Im Bereich der **Wärmeversorgung und für industrielle Prozesse** ist die Abhängigkeit von russischem Erdgas jedoch nicht kurzfristig zu beseitigen. Ein Ausfall von Erdgaslieferungen wird deshalb zu Versorgungseinschränkungen führen. Der „Notfallplan Gas“ sieht einen besonderen Stellenwert für geschützte Kunden vor, zu denen Haushaltskunden zählen. Versorgungseinschränkungen würden somit wohl die Industrie betreffen, für den Winter wären Produktionseinschränkungen nicht auszuschließen.

Und die Moral von der Geschichte?

Deutschland muss seine Unabhängigkeit in der Energieversorgung steigern. Beim Erdgas kann das kurzfristig wohl nur gelingen, indem die Zahl der Erdgaslieferanten erhöht und so die Abhängigkeit von einzelnen Lieferanten reduziert wird. Langfristig wird ein Ausstieg aus der Erdgasverbrennung anzustreben sein.

Was das für die kommunale Versorgungswirtschaft bedeutet

Ein Ausstieg aus der Versorgung mit Erdgas muss nicht bedeuten, dass die vorhandene (Erdgas-)Leitungsinfrastruktur, in Deutschland mehr als 500.000 km, wertlos wird. Derzeit wird untersucht, dem Erdgas bis zu 20 % Wasserstoff beizumischen, später kann reiner Wasserstoff zum Endkunden transportiert werden. Auch ein verstärkter Import von Flüssiggas hat keine Auswirkung, denn LNG wird im Regelfall regasifiziert und in das Erdgasnetz eingespeist.

Langfristig ist Erdgas jedoch zu ersetzen, z. B. durch Wasserstoff. Doch auch mit der „Nationalen Wasserstoffstrategie“ Deutschlands, Mitte 2020 verabschiedet, drohen neue Abhängigkeiten: Nur 14 % des prognostizierten Wasserstoffbedarfs sollen im Inland produziert werden ...



NEUE MÖGLICHKEITEN IM QUERVERBUND DURCH URTEIL DES FG SCHLESWIG-HOLSTEIN?

Der steuerliche Querverbund bei kommunalen Stadtwerken ist nicht nur im Rahmen von Betriebsprüfungen streitanfällig, sondern auch häufig Gegenstand von finanzgerichtlichen Verfahren. Dabei schwingt latent immer wieder die Gefahr mit, dass diese Fälle zum Bundesfinanzhof (BFH) gehen und dieser für die kommunalen Betriebe ungünstige Entscheidungen trifft. So auch hier: Gegen das Urteil des Finanzgerichts (FG) Schleswig-Holstein vom 17.06.2021, das im Folgenden mit diesem Beitrag besprochen wird, ist Revision eingelegt worden. Nunmehr hat der BFH darüber zu entscheiden, ob die Voraussetzungen der Verlustverrechnung aufgrund einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung erfüllt sind. Gleichzeitig könnte der BFH wie in dem Revisionsfall des FG Mecklenburg-Vorpommern dem Europäische Gerichtshof (EuGH) die Frage vorlegen, ob die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten von kommunalen Betrieben mit dem EU-Beihilfenrecht vereinbar ist oder möglicherweise eine unzulässige Beihilfe darstellt. Auf dem Prüfstand steht nach wie vor die für den steuerlichen Querverbund zentrale Vorschrift des § 8 Abs. 7 KStG. Wenngleich seinerzeit

die Revision vom klagenden Stadtwerk zurückgenommen und damit dem EuGH die Prüfung der Beihilfenfrage entzogen wurde, besteht das Beihilfenproblem auch weiterhin.

Derzeit sind zum kommunalen Querverbund zahlreiche Verfahren beim BFH anhängig und auch verschiedene FG beschäftigen sich bisweilen mit diesen Fragen. So aktuell das Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 17.06.2021, das erst kürzlich veröffentlicht wurde. Im Kern war die Frage streitig, ob in einem Freibad durch ein Blockheizkraftwerk (BHKW), mit dem zugleich andere Abnehmer in größerem Umfang versorgt wurden, ein eigenständiger Betrieb gewerblicher Art (BgA) begründet wird und zugleich die Voraussetzungen einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht zwischen einem eigenständigen BgA „BHKW“ und einem BgA „Freibad“ erfüllt sind. Das FG bejahte die Voraussetzungen der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung. Auch sei das BHKW wegen der hohen Stromerlöse durch die Einspeisung nach EEG ein eigenständiger BgA. Für die Qualifikation

eines eigenständigen BgA als Energieversorgungsbetrieb sei ausreichend, dass der Betrieb – wie hier im Bereich der Wärme- und Elektrizitätsversorgung – auf einer beliebigen Wertschöpfungsstufe (Erzeugung, Transport und Vertrieb) bis zur Übergabe an den Endkunden tätig werde. Eine unmittelbare Belieferung von Endverbrauchern sei nicht zwingend erforderlich (so auch die im Schreiben vom 12.11.2009 geäußerte Auffassung des Bundesfinanzministeriums (BMF)).

Über die Kriterien der Zusammenfassung eines Energieversorgungs-BgA mit einem Bad-BgA wurde bislang häufiger diskutiert. Deren Grundsätze finden sich im BMF-Schreiben vom 11.05.2016, die nunmehr vom FG Schleswig-Holstein über den dort genannten Grundfall hinaus – BHKW als Verbindungsstück – entsprechend zugunsten des steuerlichen Querverbunds ergänzt wurden. Der BFH wird zu der Frage Stellung nehmen müssen, inwieweit die im BMF-Schreiben vom 11.05.2016 aufgestellten Grundsätze für die Zusammenfassung von BgA mittels eines BHKW auszulegen sind.





Das Finanzgericht (FG) Hessen konkretisiert mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 02.12.2021 die Anforderungen an eine im Ausnahmefall vorzunehmende Einstufung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Betrieb gewerblicher Art (BgA) über den entschiedenen Fall hinaus.

Die Beteiligten stritten um die Berücksichtigung von Verlusten aus einer Beteiligung an einer Verkehrs-GmbH, die mit den Gewinnen aus dem Teilbetrieb Wasserwerk, einem BgA, verrechnet werden sollten. Streitig war insbesondere, ob bezüglich der GmbH-Beteiligung in Höhe von 9 % die Voraussetzungen für einen BgA vorliegen.

Die GmbH besorgte überörtlich den ÖPNV. Die einzelnen beteiligten Gemeinden entsandten jeweils ein stimmberechtigtes Mitglied in den Aufsichtsrat. Die Gesellschafter finanzierten die Gesellschaft durch Ausgleichszahlungen.

Das FG bestätigte, dass die Beteiligung der Kommune an der Verkehrs-GmbH keinen BgA darstelle, sondern der nicht steuerbaren Vermögensverwaltung zuzuordnen

sei. Eine Zusammenfassung der Beteiligung an dem Verkehrsbetrieb mit dem BgA Wasserwerk als Versorgungsbetrieb kam deshalb nicht in Betracht.

FG trifft Aussagen von grundsätzlicher Bedeutung

Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Etwas anderes soll allerdings dann gelten, wenn die Körperschaft – z. B. über eine Zusammenfassung mehrerer Beteiligungen in einer Holding – planmäßig Unternehmenspolitik betreibt (so genannte geschäftsleitende Holding) oder in anderer Weise entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Das entspricht der aktuellen Auffassung der Finanzverwaltung.

Eine eigene Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr durch die Gemeinde liege jedoch nicht bereits dann vor, wenn sie wesentliche Entscheidungen trifft und Rahmenvorgaben

setzt, ohne die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft zu bestimmen. Eine Beteiligung sei nur dann als gewerbliche Tätigkeit anzusehen, wenn die Gemeinde eine einem faktischen Geschäftsführer vergleichbare Stellung bei der Kapitalgesellschaft ausübe. Nach Auffassung des FG weist deshalb erst ein aktives, über die Einflussnahme als Gesellschafter hinausgehendes Eingreifen in die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft die Beteiligung als einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder BgA aus. Auch der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in einem Urteil dieses Trennungsprinzip herausgestellt und einen Durchgriff über die Gesellschaftsform hinweg nur zugelassen, wenn der Beteiligte tatsächlich durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf die Verwaltung der Gesellschaft eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

Erforderlich ist demzufolge eine faktische Geschäftsführung, bei der die Kapitalgesellschaft instrumentalisiert und als ausführendes Organ für die eigene wirtschaftliche Betätigung benutzt wird. Soweit die einzelne Gemeinde nicht vollumfänglich an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, bedarf es darüber hinaus einer Koordination der einzelnen Gemeinden in Form einer Gesellschaft (z. B. Geschäftsführungsholding), um eine einheitliche Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung vornehmen zu können. Ein solches aktives Eingreifen der Klägerin über den Aufsichtsrat in die Geschäftsführung der GmbH war im Urteilsfall dabei nicht gegeben.

Nach der hier vertretenen Auffassung liegt ein entsprechender Einfluss auf die Geschäftsführung beispielsweise dann vor, wenn ein Vertreter der Gemeinde zugleich Geschäftsführer oder Vorstand einer Tochtergesellschaft ist oder die Gemeinde durch andere Maßnahmen sicherstellt, dass sie das wirtschaftliche Geschehen bei der Tochtergesellschaft bestimmt. Vertreter der Gemeinde ist hierbei gemäß den jeweils geltenden Gemeindeordnungen der Bundesländer stets der Oberbürgermeister bzw. erste Bürgermeister. Diesem allein obliegt es von Gesetzes wegen, mit seiner Vertretungsbefugnis für die Gemeinde zu handeln. Ist deshalb der Oberbürgermeister auch Mitglied der Geschäftsführung des Unternehmens, wird wohl von einem tatsächlichen entscheidenden Einfluss der Gemeinde auf die Gesellschaft auszugehen sein.

Seit jeher besteht für die öffentliche Hand und ihre Unternehmen das Selbstverständnis, an Gesetz und Recht gebunden zu sein. Das ergibt sich schon aus Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes und dem dort verankerten Rechtsstaatsprinzip.

Daraus folgt aber für die Verantwortlichen, also die gesetzlichen Vertreter in den Verwaltungen und den privatrechtlich organisierten Unternehmen der öffentlichen Hand, die Herausforderung, wie sie die Einhaltung von Gesetz und Recht in ihren rechtlichen Einheiten durch ihre Mitarbeitenden sicherstellen können. Hierzu hat sich für den systematischen Ansatz solcher Bemühungen und die getroffenen Maßnahmen in den vergangenen Jahren der Begriff „Compliance“ etabliert, der auch bei der öffentlichen Hand kein unbekannter mehr ist und für die Verantwortlichen neben und im Rahmen der eigentlichen inhaltlichen Tätigkeit zur tagtäglichen Herausforderung wird.

Auch der Gesetzgeber sorgt dafür, dass die Anforderungen nicht geringer werden. Nachfolgend werden drei Themen behandelt, die bei der öffentlichen Hand neue Herausforderungen darstellen – auch wenn das auf den ersten Blick nicht so scheinen mag.

Lieferkettensorgfalt

Das neue Lieferkettensorgfaltspflichtgesetz (LkSG) wird Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform ab einer Anzahl von 3.000 Beschäftigten ab dem 01.01.2023 zahlreiche Bemühenspflichten zur Einhaltung von menschenrechts- und umweltbezogenen Rechtspositionen in ihren Lieferketten auferlegen. Ab dem 01.01.2024 sinkt die Schwelle auf 1.000 Beschäftigte. Das LkSG trifft auch die öffentliche Hand in mehrfacher Hinsicht bei ihren Beschaffungen: Zum einen sollen öffentliche Auftraggeber im Rahmen der öffentlichen Auftragsvergabe durch die Änderungen des § 124 Abs. 2 GWB i. V. m. § 22 LkSG solche Unternehmen von den Vergabeverfahren ausschließen, die aufgrund eines rechtskräftig festgestellten Verstoßes gegen das LkSG mit einer Geldbuße in festgelegter Höhe belegt wurden. Zum anderen trifft der Anwendungsbereich des LkSG Unternehmen der öffentlichen Hand unmittelbar, wenn sie einerseits selbst als unmittelbare Zulieferer (§ 6 Abs. 4 LkSG) Teil der Lieferkette von nach § 1 LkSG verpflichteten Unternehmen sind (z. B. kommunale Versorgungs- und Versorgungsunternehmen). Öffentliche Unternehmen, die die Schwelle für die Beschäftigtenzahlen überschreiten, gelten

selbst als verpflichtete Unternehmen nach dem LkSG. Da sämtliche Beschäftigte in verbundenen Unternehmen grundsätzlich mitgezählt werden, kann die Mitarbeitenschwelle bei größeren kommunalen Beteiligungsgesellschaften oder kommunalen Gesundheitskonzernen spätestens ab 2024 (ab dann 1.000) recht schnell erreicht sein.

Unklar ist noch, ob und inwieweit juristische Personen des öffentlichen Rechts selbst unter den Anwendungsbereich des LkSG fallen. In der Gesetzesbegründung heißt es zwar, dass „juristische Personen des öffentlichen Rechts, die Verwaltungsaufgaben einer Gebietskörperschaft wahrnehmen“, nicht unter § 1 LkSG fallen, „soweit sie nicht am Markt unternehmerisch tätig sind“. Hier stellt sich aber erstens die Frage, was unter einem nicht marktbezogenen unternehmerischen Tätigwerden zu verstehen ist, und zweitens findet sich diese Einschränkung im Gesetzeswortlaut auch nicht wieder. Drittens gibt es zahlreiche juristische Personen des öffentlichen Rechts, die keine Gebietskörperschaften sind (z. B. Anstalten öffentlichen Rechts, Universitäten, öffentlich-rechtliche Kreditinstitute).

Die nach dem LkSG geschützten Rechtspositionen sind die im Gesetz durch Verweisungen sehr umfassend definierten Menschenrechte sowie die Vermeidung umweltbezogener Risiken. Dabei legt das Gesetz den Unternehmen bestimmte Sorgfaltspflichten auf, die nicht unmittelbar auf die Nichtverletzung der geschützten Rechtspositionen gerichtet sind, sondern auf ein Bemühen (Bemühenspflichten). Die im Gesetz aufgezählten Sorgfaltspflichten (§ 3 LkSG) enthalten u. a. die Einrichtung eines Risikomanagements, die Durchführung regelmäßiger Risikoanalysen, die Abgabe einer Grundsatzerklärung, die Verankerung von Präventionsmaßnahmen, das Ergreifen von Abhilfemaßnahmen, ein Beschwerdeverfahren und nicht zuletzt eine ausreichende Dokumentation und Berichterstattung. Das sind so gesehen keine wirklich überraschenden Neuerungen, sondern ist u. a. aus der Implementierung von Compliance-Management-Systemen bereits hinlänglich bekannt.

Nachhaltigkeitspflicht

Auch das Thema „Nachhaltigkeit“ wird die öffentlichen Unternehmen und die öffentliche Hand weiter beschäftigen. Das betrifft nicht nur die Nachhaltigkeitsberichterstattung, die wir in unserer letzten Ausgabe umfassend dargestellt hatten.

Hierzu gehörte auch der Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zur „Corporate Sustainability Reporting Directive“ (CSRD) vom 21.04.2021. Nun hat die EU-Kommission am 23.02.2022 mit der „Corporate Sustainability Due Diligence Directive“ (CSDDD) einen weiteren Richtlinienentwurf zu den Nachhaltigkeitspflichten von Unternehmen vorgestellt. Dabei geht der Richtlinienentwurf deutlich weiter als die Regelungen des zuvor vorgestellten deutschen LkSG. Zum einen sind sowohl die betroffenen Rechtsschutzgüter umfassender und auch die Sorgfaltspflichten sind deutlich weiter gefasst. Zum anderen sind die verpflichteten Unternehmen erheblich ausgeweitet (neben anderen Kriterien wurde ein Schwellenwert bei den Beschäftigten von nur 250 festgelegt). Schließlich soll auch eine zivilrechtliche Haftung eingeführt werden, die nach § 3 Abs. 3 Satz LkSG noch explizit ausgeschlossen ist.

Hinweisgeberschutz

Ein weiteres heißes Compliance-Thema ist der Hinweisgeberschutz. Nachdem ein erster Umsetzungsversuch in der vergangenen Legislaturperiode noch gescheitert war und Deutschland nunmehr mit einem Vertragsverletzungsverfahren konfrontiert ist, hat das Bundesjustizministerium Anfang April 2022 einen neuen Entwurf eines Hinweisgeberschutzgesetzes (HinSchG) zur überfälligen Umsetzung der Whistleblower-Richtlinie der EU-Kommission vorgelegt. Mit der verpflichtenden Umsetzung für grundsätzlich alle Arbeitgeber mit einer Beschäftigtenzahl ab 50 Mitarbeitenden wird bis spätestens Ende des Jahres gerechnet, sodass auch hier Handlungsbedarf besteht. Im Übrigen wird in der juristischen Fachliteratur die Auffassung vertreten, dass die Whistleblower-Richtlinie auch ohne konkrete Umsetzung durch ein HinSchG für staatliche Stellen in Deutschland (nach dem sehr weiten Verständnis also mehrheitlich die juristischen Personen des öffentlichen Sektors) unmittelbare Anwendung findet.

Wesentliche Sorgfaltspflichten, die für die Beschäftigungsgeber vorgesehen sind, sind die Einrichtung interner Meldestellen für die Hinweisgeber und der Antidiskriminierungsschutz. Begleitende Pflichten sind die Festlegung von Verfahren und Prozessen, die Dokumentation und die Bestimmung von etwaigen Folgemaßnahmen. Die öffentliche Hand steht also auch beim Thema „Compliance“ weiterhin vor zahlreichen Herausforderungen.

BUNDESFINANZHOF ÄUSSERT SICH ZUR UMSATZSTEUERLICHEN BEHANDLUNG VON ZUSCHÜSSEN

Öffentliche Zuschüsse können umsatzsteuerbar und -pflichtig sein. Da Zuschüsse regelmäßig für allgemein erwünschte Leistungen, die am freien Markt – zumindest in der angestrebten Weise – kaum kostendeckend erbracht werden können, geleistet werden und die Zuschussgeber gleichzeitig nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, führt die Umsatzsteuerpflicht in diesen Fällen zu besonders unerwünschten Ergebnissen: Der Aufwand für die Erhaltung des Zuschussnehmers und/oder die erwünschten Leistungen steigt. In der Praxis besteht deshalb regelmäßig ein Interesse, dass Zuschüsse nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Abzugsgrenzen sind nicht steuerbare echte Zuschüsse und umsatzsteuerbare unechte Zuschüsse. In der Theorie ist die Abgrenzung leicht. Echte Zuschüsse liegen nur dann vor, wenn der Zuschussempfänger ganz allgemein in die Lage versetzt werden soll, tätig zu werden, um seinen Gesellschaftszweck erfüllen zu können. Steht ein Zuschuss dagegen in Zusammenhang mit konkreten Leistungen, die im Interesse des Zuschussgebers erbracht werden, oder ist die Zahlung als Entgelt von dritter Seite anzusehen, hat der Zuschussempfänger Umsatzsteuer abzuführen. In der Praxis ist diese Unterscheidung allerdings kaum zweifelsfrei möglich, da ein fließender Übergang zwischen der bloßen Förderung einer Organisation und dem Erhalt konkreter Leistungen besteht. Erschwerend kommt hinzu, dass es europarechtliche Vorgaben häufig notwendig machen, die Leistungen des Zuschussempfängers zur Rechtfertigung ganz konkret zu benennen. Belastbare Aussagen der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung fehlen.

Erfreulicherweise gibt es zu diesem komplexen Thema nun endlich wieder einen Hinweis des Bundesfinanzhofs (BFH). Dieser hatte darüber zu entscheiden, ob ein Zuschuss an einen Sportverein zur Erhaltung einer Sportanlage, die für die Vereinszwecke genutzt wurde, echter Zuschuss sein kann. Das hat der BFH bejaht, da er zwischen dem Zuschuss und den Leistungen des Sportvereins keinen Zusammenhang sah – insbesondere lag kein gegenseitiger Vertrag über die Erbringung konkreter Leistungen vor. Für seine Entscheidung hat der BFH vor allem den bezuschussten Verein betrachtet, der nicht verpflichtet war, bestimmte Sportangebote vorzuhalten, sodass die zuschussgebende Gemeinde keine konkreten Leistungen für sich beziehen konnte. Nach Auffassung des BFH wurde der Verein durch den Zuschuss lediglich in die Lage versetzt, seinen

Zwecken im Sinne der örtlichen Gemeinschaft nachzugehen. Dabei betont der BFH, dass entscheidendes Kriterium u. a. war, dass das Bereithalten der Sportanlage nicht zu den Pflichtaufgaben der Gemeinde gehört und diese durch die Leistungen des Vereins deshalb nicht von einer solchen Aufgabe entlastet wurde.

Auf den ersten Blick macht das Urteil Hoffnung auf eine Wende in der Umsatzsteuerdiskussion bei öffentlichen Zuschüssen. Auf den zweiten Blick wird aber klar, dass der BFH keine generelle Abkehr von der Annahme unechter Zuschüsse im Auge hat. Er stellt vielmehr ausdrücklich klar, dass die Einordnung von Zahlungen an einen Badbetreiber und an einen Verein für operative Leistungen in Zusammenhang mit der Vermietung einer Sporthalle als unechte Zuschüsse in früheren Entscheidungen nicht infrage steht. Trotzdem kann das Urteil in Einzelfällen helfen – vor allem, wenn auf gegenseitige Verträge und eine ganz konkrete Vereinbarung von Leistungen verzichtet werden kann. Auch die Abgrenzung von kommunalen Pflichtaufgaben kann hilfreich sein.

Vorsteuerabzug prüfen

So erfreulich das Urteil hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuschüssen auch sein mag, so unerfreulich könnte eine weitere Feststellung des BFH wirken, die in diesem Zusammenhang getroffen wurde. So verweist der BFH im Rahmen einer Zurückverweisung an die Vorinstanz darauf, dass die Entscheidung für echte Zuschüsse dazu führen könnte, dass der Verein den bisherigen Vorsteuerabzug teilweise rückgängig machen

muss – ein Ergebnis, das den Vorteil der Nichtsteuerbarkeit des Zuschusses zunichtemachen kann.

Die so begründete Zurückverweisung lässt aufhorchen: Zwar stellt die Aufteilung von Vorsteuern im Fall von Ausgangsumsätzen mit und ohne Umsatzsteuer einen wesentlichen und anerkannten Grundsatz des Umsatzsteuerrechts dar. Bisher akzeptiert die Finanzverwaltung jedoch dann den vollen Vorsteuerabzug, wenn sich ein Unternehmer zwar vorwiegend durch echte Zuschüsse finanziert, die so finanzierten Tätigkeiten aber auch zu umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen führen. Ob der BFH diese Sichtweise letztendlich ablehnt, lässt sich aus dem Urteil nicht eindeutig herauslesen.

Reaktion der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten

Spannend bleibt jedenfalls, ob und in welcher Weise die Finanzverwaltung auf das Urteil reagieren wird. Das Urteil zum Zuschuss an einen Badbetreiber ist von der Finanzverwaltung – obwohl bereits aus dem Jahr 2009 – bisher nicht zur allgemeinen Anwendung veröffentlicht worden. Möglicherweise führt das aktuelle Urteil aber dazu, dass sich die Finanzverwaltung zur Abgrenzung von echten und unechten Zuschüssen und zur Einordnung der BFH-Urteile äußern wird. Interessant wird dabei auch sein, ob aus dem Urteil eine geänderte Praxis beim Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit echten Zuschüssen abgeleitet werden wird. Bis dahin stellt das Urteil zumindest in der Abwehrberatung in Betriebsprüfungsfällen einen Ansatzpunkt zur Entkräftung der Feststellung unechter Zuschüsse dar.



STEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERPACHTUNG DURCH DIE ÖFFENTLICHE HAND: BMF-SCHREIBEN VOM 15.12.2021



In unserer letzten Sommerausgabe informierten wir über zwei Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH), in denen es um die Verpachtung von Betrieben gewerblicher Art (BgA) ging. Für einen Verpachtungs-BgA wurde herausgestellt, dass die Frage der Entgeltlichkeit aus der Beurteilung des Tragens der wirtschaftlichen Last des Pachtzinses durch den Pächter beantwortet werden kann. Erst durch die Entgeltlichkeit entsteht bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts tatsächlich ein Verpachtungs-BgA.

In der Praxis gab und gibt es häufig die Konstellation, dass z. B. ein Frei- oder Hallenbad verpachtet und parallel dem Pächter ein Zuschuss zugesagt wird. Wenn nun die Verpachtung nicht zivilrechtlich, sondern wirtschaftlich betrachtet wird und der Zuschuss den Pachtzins deutlich übersteigt, wird klar, dass nicht der Pächter, sondern der Verpächter die wirtschaftliche Last der vereinbarten Pacht trägt.

Zur besseren Beurteilung des steuerrechtlichen Themas sollen die zugrunde liegenden Urteile kurz skizziert werden: Im Fall des einen BFH-Urteils verpachtete eine Stadt ihren defizitären BgA „Badesee und Freibad“ an eine GmbH, an der sie zu 100 % beteiligt war. Die GmbH erhielt einen Betriebskostenzuschuss, der erheblich höher war als die ab 2005 festgesetzte Pacht. Der zweite Fall war ähnlich gelagert. Hier unterhielt eine Stadt ein städtisches Freizeitzentrum mit Hallenbad, Sauna und Bowlingbahn. Das Freizeitzentrum wurde als BgA behandelt. Ab dem Jahr 2007 wurde das Hallenbad an

eine GmbH verpachtet, an der die Stadt nicht beteiligt war. Es wurde eine Pacht vereinbart, die die GmbH durch einen Betriebskostenzuschuss der Stadt finanzierte.

Als Folge der vom BFH vorgenommenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise mit Ablehnung der Entgeltlichkeit bei der Verpachtung liegt im Ergebnis kein BgA vor und die Verluste aus der Verpachtungstätigkeit können nicht mehr mit positiven Ergebnissen anderer BgA verrechnet werden, auch wenn die Regelungen zum steuerlichen Querverbund das grundsätzlich ermöglicht hätten. Bei der Betrachtung ist es auch irrelevant, ob die Pacht und der Betriebskostenzuschuss in einem oder zwei verschiedenen Vertragsdokumenten vereinbart wurden.

Nun hat das Bundesfinanzministerium (BMF) in einem Schreiben vom 15.12.2021 mit Bezug auf eines der genannten BFH-Urteile sowie auf ein älteres Urteil zu einem dauerdefizitären Verpachtungs-BgA, der nicht die Voraussetzungen eines begünstigten Dauerverlustbetriebs erfüllen kann, seine bisherige Rechtsauffassung angepasst. Ausdrücklich wird festgelegt: „Es liegt keine entgeltliche Verpachtung und damit kein Verpachtungs-BgA vor, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der Pächter, sondern der Verpächter die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses zu tragen hat. Das ist z. B. der Fall, wenn der Pächter einen Zuschuss mindestens in Höhe der Pacht erhält.“ Ferner führt das BMF aus, dass kein Verpachtungs-BgA vorliegt, wenn nicht alle wesentlichen

Betriebsgrundlagen überlassen werden, gegebenenfalls aber eine Betriebsaufspaltung angenommen werden könnte. Dabei wird in Hinblick auf die Entgeltlichkeit der Überlassung auf die vorgenannten Regelungen Bezug genommen. Bei der Gesamtbetrachtung sind dabei neben der Pacht allerdings auch erwartbare Dividenden und Wertzuwächse zu berücksichtigen.

Neuregelungen gelten außerdem für die Annahme begünstigter Dauerverlustbetriebe bei Verpachtungs-BgA (in der Regel keine Begünstigung beim Verpächter), aber auch in Organschafts- sowie in Betriebsaufspaltungsfällen. Zwar gelten bei der Betriebsaufspaltung gegenüber dem Verpachtungs-BgA durchaus einige Besonderheiten, im Ergebnis löst die Finanzverwaltung aber in die gleiche Richtung.

Das BMF-Schreiben vom 15.12.2021 schließt mit dem Hinweis, dass es auf alle offenen Fälle anzuwenden ist, jedoch die bisherigen Grundsätze bis zum 31.12.2022 angewendet werden können.

Es sei ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das BMF-Schreiben sich nur auf die ertragsteuerliche Beurteilung bezieht. Ob ein geringes – für die Aufgabe unauskömmliches – Entgelt gegebenenfalls auch unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs umsatzsteuerrechtlich beurteilt werden könnte, ist fraglich und ein weiterer steuerrechtlicher Streitbereich. Nach aktuellem Stand entkoppeln sich jedoch ab 2023 ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Beurteilung.

OVG-NRW-URTEIL ZU DEN ABWASSERGEBÜHREN: DROHENDE EINNAHMEVERLUSTE FÜR DIE KOMMUNEN

In dem vom Oberverwaltungsgericht (OVG) NRW entschiedenen Musterprozess zur Abwassergebührenkalkulation hat das OVG seine langjährige Rechtsprechung geändert und zwei grundlegende Kalkulationsfehler moniert.

Der gleichzeitige Ansatz einer Abschreibung des Anlagevermögens auf der Basis seines Wiederbeschaffungszeitwertes sowie einer kalkulatorischen Nominalverzinsung auf den Restbuchwert der Abwasseranlagen abzüglich Beiträgen und Zuschüssen Dritter widerspreche dem Kalkulationszweck der

Gebühren, weil er zu einem doppelten Inflationsausgleich führe. Gebühren dürfen demnach nur erhoben werden, soweit sie zur stetigen Erfüllung der Aufgaben der Abwasserbeseitigung erforderlich sind.

Auch den Ansatz eines Zinssatzes als Durchschnittswert der vergangenen 50 Jahre bei der Bemessung der Verzinsung des eingesetzten Kapitals hält das OVG nicht mehr für angemessen, nur ein 10-Jahres-Zeitraum sei gerechtfertigt. Die Revision beim Bundesverwaltungsgericht ließ das OVG nicht zu, dagegen kann Beschwerde

eingelegt werden. Allerdings sieht das OVG dafür kaum Erfolgsaussichten, weil kein Bundesrecht betroffen ist.

Selbst wenn viele Bürger das Urteil begrüßen werden, für viele Kommunen in Nordrhein-Westfalen dürfte das Urteil Folgen in Millionenhöhe für die Haushalte nach sich ziehen. Viele Kommunen werden erhebliche Anstrengungen unternehmen müssen, andere Einnahmequellen zu erschließen, um die Einnahmeverluste für die Haushalte aus den Abwassergebühren ausgleichen zu können.

IM BLICKPUNKT: UMSATZSTEUERLICHE ORGANSCHAFT

Die deutsche organschaftliche Unternehmensverknüpfung erlaubt es, selbstständige juristische Personen, die finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein bestimmtes Unternehmen eingegliedert sind, als ein Unternehmen zu behandeln. Das UStG sieht insoweit vor, dass diese juristische Person mangels Selbstständigkeit nicht mehr Unternehmer ist, sondern als Organgesellschaft einen bloßen Teil des Unternehmens des Organträgers darstellt. Es wird insoweit eine Unselbstständigkeit der Organgesellschaft fingiert. Eine Organschaft kann auch zwischen einer als Unternehmer tätigen juristischen Person des öffentlichen Rechts und eingegliederten juristischen Personen des Privatrechts bestehen. Entgegen der deutschen Regelungen sind die unionsrechtlichen Vorgaben in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) dahin auszulegen, dass – sollte sich der Mitgliedsstaat für eine Umsetzung in nationales Recht entschieden haben – Personen als Steuerpflichtige zu behandeln sind, wenn sie finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich eng verbunden sind (sogenannte Mehrwertsteuergruppe). Während im Unionsrecht damit sämtliche Steuerpflichtige zu einem einzigen Steuerpflichtigen zusammengefasst werden können (Einheitsgedanke), müssen demgegenüber im nationalen Recht ein Über- und Unterordnungsverhältnis sowie die Unselbstständigkeit der Organgesellschaften vorliegen (Beherrschungsgedanke).

Mit Vorlagebeschluss vom 11.12.2019 ersuchte der Bundesfinanzhof (BFH) den Europäischen Gerichtshof (EuGH) um Klärung, welche Partei im Fall einer umsatzsteuerlichen Organschaft der Unternehmer

(unionsrechtlich: der Steuerpflichtige) sei. Neben der aufgeworfenen Frage nach dem zwingenden Unterordnungsverhältnis (Eingliederung mit Durchgriffsrechten) stellt der BFH die Frage, ob denn aus unionsrechtlicher Sicht anstelle des Organträgers vielmehr die Mehrwertsteuergruppe selbst als fiktiver Steuerpflichtiger anzusehen sei, denn Art. 11 MwStSystRL lege fest, dass Personen, die finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch miteinander verbunden sind, eine Mehrwertsteuergruppe bilden und zusammen als ein Steuerpflichtiger (Unternehmer) behandelt werden können.

Generalanwältin sieht Grundkonzept der deutschen umsatzsteuerlichen Organschaft als nicht unionsrechtskonform an

In ihrem Schlussantrag auf den Vorlagebeschluss des BFH vertritt die Generalanwältin Laila Medina die Auffassung, dass Deutschland im Kern in seinem bisherigen Verständnis der umsatzsteuerlichen Organschaft unter Beachtung der sich aus dem unionsrechtlichen Institut der Mehrwertsteuergruppe ergebenden Grundsätze in dreierlei Hinsicht gegen das Unionsrecht verstoßen habe:

- Die deutsche Regelung enthalte Voraussetzungen, die das Unionsrecht nicht vorsehe. Anders als das nationale Recht verlange das Unionsrecht für eine gegenseitige enge finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Verbindung nicht, dass das im Namen und für Rechnung der Gruppe handelnde Mitglied ausschließlich eine Muttergesellschaft (Organträger) sein kann, die sowohl über eine Mehrheit der Anteile als auch über eine Mehrheit der Stimmrechte verfüge.

- Die Annahme der Nichtselbstständigkeit der wirtschaftlich tätigen Organgesellschaft als Teil einer Mehrwertsteuergruppe verstoße gegen das Unionsrecht, denn nach Auffassung der Generalanwältin verlieren die Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe nicht allein aufgrund der bloßen Existenz dieser Verbindung ihre Eigenschaft als Steuerpflichtige.

- Vielmehr haften alle Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe gesamtschuldnerisch für die Mehrwertsteuerschulden der Gruppe, auch wenn nur der Ansprechpartner den gemeinsam geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag entrichtet.

Angesichts dieses Vorlagebeschlusses des XI. Senats sah sich der V. Senat des BFH in einem zweiten Verfahren veranlasst, ebenfalls im Wege eines Vorlagebeschlusses zu fragen, ob Leistungen einer Organgesellschaft in den nichtwirtschaftlichen Bereich (in diesem Fall in den hoheitlichen Bereich) des Organträgers den Tatbestand einer unentgeltlichen Wertabgabe erfüllen. Im Gegensatz zum XI. Senat zeigt sich der V. Senat jedoch davon überzeugt, dass die nationale Regelung zur umsatzsteuerlichen Organschaft unionsrechtskonform sei. Insbesondere sieht der V. Senat die unionsrechtliche Möglichkeit der Behandlung als ein Steuerpflichtiger durch das Zusammenfassen bei einer der eng miteinander verbundenen Personen als umgesetzt an. Damit gelten Umsätze zwischen Organträger und Organgesellschaft nach Auffassung des V. Senats als Innenumsätze und sind nicht umsatzsteuerbar.

Mit ihrem Schlussantrag zu diesem zweiten Vorlageverfahren kommt die Generalanwältin Medina über den bisherigen Schluss-

antrag hinaus zum Ergebnis, dass die Regelung zur Mehrwertsteuergruppe einen einzigen Steuerpflichtigen schaffe, der für die Abgabe der Steuererklärungen für die Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe zuständig sei, ohne die Umsatzsteuerpflicht der Mitglieder zu beseitigen. Die Regelung bewirke lediglich, dass der Fiskus für die Mehrwertsteuergruppe nur eine (die einzelnen Steuererklärungen der Gruppengesellschaften konsolidierende) Steuererklärung erhalten soll. Dementsprechend soll auch nur eine einzige Umsatzsteuerzahlung an den Fiskus zu entrichten sein.

Hierfür bedürfe es eines Vertreters der Mehrwertsteuergruppe. Die Notwendigkeit eines Vertreters der Mehrwertsteuergruppe scheint die Generalanwältin aus dem Umstand abzuleiten, dass die Gruppe nur eine fiktive Einrichtung für Zwecke der Umsatzsteuer bilde, die keine Grundlage im nationalen Zivil- oder Gesellschaftsrecht

finde. Die Umsätze zwischen den Mitgliedern der Mehrwertsteuergruppe würden damit nach Auffassung der Generalanwältin der Umsatzbesteuerung unterliegen.

Im Verfahren des V. Senats wird klar, was die Generalanwältin meint: Wenn jeder in der Mehrwertsteuergruppe steuerpflichtiger Unternehmer bleibt, gibt es keine nicht umsatzsteuerbaren Innenumsätze mehr. Deshalb löst die Generalanwältin das Problem der Frage der Möglichkeit der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe mit dem Hinweis, dass es zutreffend gewesen sei, die Leistungen in den nichtwirtschaftlichen Bereich der Obergesellschaft in voller Höhe zu besteuern.

Mit ihren Schlussanträgen greift die Generalanwältin die deutsche umsatzsteuerliche Organschaft in ihrer Gesamtkonzeption an. Auch wenn die Ausführungen der Generalanwältin keine bindende Wirkung für

den entscheidenden EuGH entfalten, folgt dieser in aller Regel dem Schlussantrag. Eine Beantwortung der Vorlagefragen durch den EuGH könnte dazu führen, die Anwendung der deutschen Organschaftsregelung empfindlich zu stören.

Viel spricht mithin dafür, dass für Leistungen zwischen Gruppenmitgliedern die üblichen umsatzsteuerlichen Regelungen Anwendung finden und für Sonderregelungen wie etwa dem nicht steuerbaren Innenumsatz kein Raum verbleibt.

Auch wenn unklar ist, ob der EuGH die Rechtsauffassung der Generalanwältin übernimmt, wird überdeutlich, dass die Regelungen der umsatzsteuerlichen Organschaft im deutschen Umsatzsteuerrecht einer grundlegenden Überarbeitung – sowohl des Tatbestands als auch der Rechtsfolgen – bedürfen. So wie die Organschaft ist, wird sie nicht bleiben können!

DIE HÄNGESELBRÜCKE – NEUE MÖGLICHKEITEN ZUR GENERIERUNG VON VORSTEUERABZUG?



Ein Unternehmer kann die ihm in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge abziehen, wenn er die entsprechenden Aufwendungen im Zusammenhang mit Ausgangsleistungen bezogen hat, die der Umsatzsteuer unterliegen oder die auch ohne Entstehung von Umsatzsteuer den Vorsteuerabzug ermöglichen.

In den meisten Praxisfällen ist ein Zusammenhang der bezogenen Eingangsleistungen mit entsprechenden privilegierten Ausgangsumsätzen eindeutig. In vielen Fällen

bedarf es jedoch auch der konkreten Darlegung des Zusammenhangs. So auch im Fall einer Hängebrücke, wozu sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 20.10.2021 geäußert hat.

Ein solcher Zusammenhang kann bei der Umsatzbesteuerung von großer Bedeutung sein, da die Höhe der Umsatzsteuer aus den maßgeblichen Ausgangsumsätzen keine direkte Bedeutung für die Höhe der abzugsfähigen Vorsteuern hat. Es reicht eine Einnahmeerzielungsabsicht.

Die Absicht einen Überschuss zu erzielen, ist nicht notwendig. Die Vorsteuerbeträge können also wesentlich höher ausfallen als die abzuführenden Umsatzsteuerbeträge.

Streitig war beim BFH der Vorsteuerabzug einer Ortsgemeinde im Zusammenhang mit dem Betrieb von Besucherparkplätzen im räumlichen Zusammenhang mit einer ebenfalls neu errichteten Hängebrücke als Touristenattraktion. Hierbei handelt es sich um die in 2015 errichtete Hängebrücke „Geierlay“ der Gemeinde Mörsdorf in Rheinland-Pfalz. Diese kann kostenlos genutzt werden, weswegen man im ersten Moment auf die Idee kommen kann, dass ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Die Gemeinde machte den Vorsteuerabzug aber trotzdem nicht nur aus den Kosten für die Errichtung der kostenpflichtigen Besucherparkplätze geltend, sondern auch für den Bau der Hängebrücke (und eines Besucherzentrums).

Das Finanzamt (FA) war jedoch der Auffassung, der Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen für die Brücke sei nicht abziehbar, da die Brücke nicht mit Einnahmeerzielungsabsicht und damit nichtwirtschaftlich betrieben werde. Es fehle der unmittelbare Zusammenhang zwischen den steuerpflichtigen Parkgebühren und den Eingangsleistungen zur Errichtung der Brücke.

Es kam zur Klage vor dem Finanzgericht (FG). Das FG widersprach dem FA und gab der Klage statt. Die Gemeinde werde mit der Erhebung von Parkgebühren unternehmerisch tätig. Mit der Touristenattraktion „Hängeseilbrücke“ werde das Ziel verfolgt, Einnahmen durch die Parkgebühren zu erzielen.

Der BFH bestätigt die Auffassung des FG. Der Gemeinde steht der Vorsteuerabzug dem Grunde nach zu. Zur Begründung für den Vorsteuerabzug orientierte sich der BFH an der Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Hiernach muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung bestehen, es sei denn, es handele sich um allgemeine Aufwendungen, die direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, was hier nicht einschlägig war.

Der direkte und unmittelbare Zusammenhang im Streitfall ergibt sich zum einen aus der Zweckrichtung der Gemeinde. Denn bei der Finanzierung der Brücke spielte für die Gemeinde die Erzielung von Einnahmen durch Parkgebühren eine Rolle. Zum anderen war die Brücke der Anlass, die Ausgangsleistungen (gebührenpflichtige Parkplatznutzung) überhaupt in Anspruch zu nehmen. Ohne den Besuch der

Brücke bestand keinerlei Anlass, gebührenpflichtige Parkplätze zu nutzen, und ohne die Brücke war es nicht möglich, mit den Parkplätzen Einnahmen zu erzielen.

Da die Gemeinde bis zur Umwidmung des zunächst nicht gebührenpflichtig genutzten Busparkplatzes insoweit auch nicht wirtschaftlich tätig war, wurde die Sache zur weiteren Sachaufklärung an das FG zurückverwiesen. Dieses hatte nicht beachtet, dass der Busparkplatz bis zum 01.06.2016 ohne Entgelt (und damit nicht wirtschaftlich) genutzt wurde. Die Vorsteuern, die die Erstellung des Busparkplatzes selbst betreffen, sind deshalb vollumfänglich nicht abziehbar.

Die Gemeinde hat somit in allen Streitjahren sowohl eine zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Tätigkeit (entgeltliche Pkw-Parkplatzüberlassung) als auch eine den Vorsteuerabzug ausschließende nichtwirtschaftliche Tätigkeit (unentgeltliche Bus-Parkplatzüberlassung) ausgeübt. Deshalb ist eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen. Gegenstand dieser Vorsteueraufteilung sind auch die Vorsteuern für die Brücke. Denn diese Investition sollte Touristen (unabhängig von ihrer Anreise per Pkw oder Bus) anziehen (bzw. von diesen tatsächlich genutzt werden). Die Aufteilung kann durch sachgerechte Schätzung erfolgen.

Hierbei sind auch erhaltene Zuschüsse vorsteuerabzugsminierend zu berücksichtigen. Das FA hatte noch eingewandt, dass die Annahme, die Brücke sei errichtet worden, damit Gäste zum Parken kämen, nicht nachvollziehbar sei. Dazu stellt der BFH jedoch klar, dass es sich für den Vorsteuerabzug nicht um zweckgerichtete Eingangsleistungen handeln muss. Entscheidend ist allein, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Investition und dem Ausgangsumsatz unabhängig vom verfolgten Zweck der wirtschaftlichen Tätigkeit und ihres Erfolgs auf der Eingangsstufe besteht.

Der Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen für Leistungen im Zuge der Erstellung einer kostenlos nutzbaren Touristenattraktion kann deshalb durchaus in Betracht kommen. Allerdings muss dafür ein unmittelbarer Zusammenhang mit einer entgeltlichen Leistung – wie hier dargestellt – bestehen. Die Förderung der wirtschaftlichen und umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit durch die kostenlos nutzbare Touristenattraktion war hier ausreichend. Bemerkenswert ist noch die Tatsache, dass eine entsprechende Absicht irrelevant ist und letztlich nur die tatsächlichen Zusammenhänge maßgeblich sind. Wenn solche Investitionen entsprechend gestaltet werden, können sich mit dieser Rechtsprechung hohe Vorsteuerabzugspotenziale ergeben.

DIE ALTERNATIVE ZU § 2B USTG – SCHAFFT DAS EINFÜHRUNGSSCHREIBEN ZUR KOSTENTEILUNGSGEMEINSCHAFT (§ 4 NR. 29 USTG) ENDLICH KLARHEIT?

Die Übergangsfrist zur Einführung der neuen umsatzsteuerlichen Regelungen für juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) in § 2b UStG läuft voraussichtlich in wenigen Monaten am 01.01.2023 aus. Die vergangenen Jahre haben in der Besteuerungspraxis gezeigt, dass viele Anwendungsfragen aufseiten der jPdöR noch ungelöst sind. Besonders stark betroffen sind dabei vielerorts die verschiedenen Formen der interkommunalen Zusammenarbeit. Die Hoffnung, die interkommunale Zusammenarbeit auch weiterhin weitgehend als nicht umsatzsteuerbare Tätigkeit durch Erfüllung der Voraussetzungen nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG zu erreichen, hat sich spätestens nach den Verlautbarungen der Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 14.11.2019 zerschlagen. Hiernach wird faktisch eine doppelte Wettbewerbsprüfung gefordert. Die Finanzverwaltung begründet das damit, dass nur so eine unionsrechtskonforme Rechtsanwendung sichergestellt sei, liefert aber nur rudimentäre Hinweise darauf, wann denn größere Wettbewerbsverzerrungen

zum Nachteil privater Dritter vorliegen sollen. Das führt in der Praxis zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten. Um im Vorhinein steuerliche Sicherheit zu erlangen, bleibt vielen jPdöR nur die Möglichkeit, Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft für ihren Fall bei ihren Finanzämtern zu stellen. Allerdings zeigt unsere Erfahrung, dass die Finanzverwaltung bisher nur in sehr seltenen Fällen eine positive verbindliche Auskunft im Sinne der jPdöR zur Anwendbarkeit des § 2b UStG erteilt.

Viele Kommunen und Landkreise stehen deshalb vor der Überlegung, die Organisation der interkommunalen Zusammenarbeit umsatzsteueroptimierend zu reorganisieren, um die wirtschaftliche Belastung durch zusätzliche Umsatzsteuer zu verhindern oder zumindest zu reduzieren. Das geht in der Praxis so weit, dass gewisse Leistungen zurück in die Trägerkommunen verlagert werden, während umsatzsteuerlich unkritische Leistungen bei der Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR) oder dem Zweckverband verbleiben. Im Extremfall wird die interkom-

munale Zusammenarbeit vollständig beendet, die AöR oder der Zweckverband aufgelöst. Damit würden die jPdöR einen hohen Preis (Wegfall der Vorteile aus den Synergieeffekten aus der Zusammenarbeit und der Organisationsform) zahlen, um die Umsatzsteuer auch künftig zu vermeiden. Wir möchten deshalb den Blick auf die sogenannte Kostenteilungsgemeinschaft nach § 4 Nr. 29 UStG richten. Sie könnte in vielen Fällen der Schlüssel zur Lösung der Umsatzsteuerproblematik außerhalb von § 2b UStG werden.

Die Finanzverwaltung hat knapp zwei Jahre nach der Neuregelung von § 4 Nr. 29 UStG am 01.01.2020 nunmehr den Entwurf des lange erwarteten Anwendungsschreibens vorgelegt. Nach § 4 Nr. 29 UStG sind Dienstleistungen von selbstständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder steuerfrei, wenn die Mitglieder diese Dienstleistungen unmittelbar zur Ausübung von Tätigkeiten verwenden, die dem Gemeinwohl dienen. Voraussetzungen sind zudem, dass der Zusammenschluss von seinen

Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert und mit der Steuerbefreiung keine Wettbewerbsverzerrungen einhergehen. Das Einführungsschreiben stellt klar, dass zu den Personenzusammenschlüssen insbesondere auch AöR, Zweckverbände und andere jPdöR zählen. Die Leistungen des Zusammenschlusses müssen den begünstigten Tätigkeiten der Mitglieder dienen. Bei dem die Leistung empfangenden Mitglied muss es sich also um eine Person handeln, die insoweit dem Gemeinwohl dienende nicht steuerbare oder steuerfreie Leistungen erbringt, wie sie in § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 UStG bezeichnet sind. Im Entwurf ist sich das BMF noch unsicher, ob bei Mitgliedern, die jPdöR sind, ein Bezug für den nichtwirtschaftlichen (hoheitlichen) Bereich ausreicht oder ob zusätzlich eine gemeinwohlorientierte Tätigkeit ausgeübt werden muss. Die Spitzenverbände haben in ihrer gemeinsamen Stellungnahme eine Klarstellung in diesem Punkt von der Finanzverwaltung dergestalt gefordert, dass die Tätigkeit für den nichtwirtschaftlichen Bereich ausreichen muss. Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung in der endgültigen Fassung des Einführungsschreibens über ihren Schatten springt und für die not-

wendige Klarstellung sorgt, da die öffentliche Hand mit der faktischen Abschaffung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG Alternativen für steuerbegünstigte Kooperationen benötigt.

Die Aufgabenwahrnehmung der Kostenteilungsgemeinschaft darf zudem nicht zu Wettbewerbsverzerrungen gegenüber anderen Marktteilnehmern führen. Im Einführungsschreiben kommt deutlich zum Ausdruck, dass das in § 4 Nr. 29 UStG verwendete Merkmal der Wettbewerbsverzerrung sich von größeren Wettbewerbsverzerrungen i. S. v. § 2b UStG unterscheidet und mit diesem nicht gleichzusetzen ist. Das Wettbewerbskriterium ist wesentlich schwächer ausgeprägt. Nach den Ausführungen des BMF liegt eine schädliche Wettbewerbsverzerrung insbesondere dann nicht vor, wenn die Kostenteilungsgemeinschaft sicher sein kann, dass die Kundschaft ihrer Mitgliedskommunen – also die Bürger – unabhängig von jeder Besteuerung oder Befreiung erhalten bleibt, sodass schon deshalb nicht anzunehmen ist, dass die Umsatzsteuerbefreiung, die der AöR gewährt wird, unabhängigen Marktteilnehmern den Markt verschließt. Mit Sicherheit ist davon auszugehen, dass die Bürger die städtischen Dienstleistungen unabhängig

von der steuerlichen Situation auch weiterhin in Anspruch nehmen. Erfreulich ist, dass das BMF die Übertragung von Tätigkeiten für Infrastruktureinrichtungen, für die Sozial-, Jugend- und Gesundheitsverwaltung oder sogar für den Tourismus auf den Zusammenschluss steuerfrei behandeln möchte, wenn durch die Art der Aufgabenübertragung und -ausführung eine Wettbewerbsverzerrung ausgeschlossen ist.

Die Kostenteilungsgemeinschaft sollte deshalb als ein Lösungsansatz in Erwägung gezogen werden, die zusätzliche Belastung von Dienstleistungen mit Umsatzsteuer innerhalb einer interkommunalen Zusammenarbeit auch künftig unter den genannten Voraussetzungen zu vermeiden, ohne die bestehende Organisationsform der Zusammenarbeit massiv verändern oder gar aufgeben zu müssen. Auch im Fall der Kostenteilungsgemeinschaft bietet es sich an, das Vorliegen der Voraussetzungen durch Antrag auf eine verbindliche Auskunft absichern zu lassen. Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass Leistungen der jPdöR an die Kostenteilungsgemeinschaft nach wie vor umsatzsteuerbar und gegebenenfalls umsatzsteuerpflichtig sind.



DELEGIERENDE AUFGABENÜBERTRAGUNG – RETTUNG FÜR DIE ANSTALT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS?

In den vergangenen Jahren hat sich die Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR) zunehmender Beliebtheit erfreut. Sie kann als juristische Person des öffentlichen Rechts viele – auch öffentliche – Aufgaben übernehmen, (Gebühren-)Satzungen erlassen und ist dienstherrenfähig. Und sie ist flexibler und schneller bei der Entscheidungsfindung als ihre Trägerkommune.

Die Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand könnte allerdings die Vorteilhaftigkeit der AöR stark einschränken, wenn nicht gar gänzlich verschwinden lassen. Denn mit der Neuregelung ist die Beistandsleistung als umsatzsteuerliche Regelung, die die Umsatzsteuer bei der Leistungsbeziehung zwischen einer AöR und ihrer Trägerkommune außen vor ließ, entfallen.

Die einzige Möglichkeit, die Nichtsteuerbarkeit und damit die Steuerfreiheit der Leistungen der AöR für ihre Trägerkommune zu erhalten, liegt in der Anwendung von § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG, der die Zusammenarbeit von juristischen Personen zur Wahrnehmung gemeinsamer öffentlicher Interessen auf Grundlage langfristiger öffentlich-rechtlicher Vereinbarung zum Erhalt der öffentlichen Infrastruktur gegen Kostenerstattung von der Umsatzsteuerbarkeit ausnimmt. Die Finanzverwaltung

hat hierzu aber erklärt, dass auch diese Regelung nur gelten kann, wenn sie nicht zu (größeren) Wettbewerbsverzerrungen führt. Das aber sieht sie in der Regel als gegeben an, weil nahezu alle Aufgaben – besser vielleicht: Tätigkeiten – grundsätzlich auch von privaten Dritten übernommen werden können und damit eben immer eine (größere) Wettbewerbsverzerrung anzunehmen ist.

Gegen diese Argumentation hat sich Widerstand formiert, zuerst in Bayern mit der Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 08.04.2020, in der die Aufgabenübertragung als Ganzes (Bauhof) auf die AöR mit befreiender Wirkung für die Kommune als Anwendungsfall von § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG gesehen wird. Diese befreiende Wirkung einer delegierenden Aufgabenübertragung lässt Wettbewerbsverzerrungen erst gar nicht entstehen, weil ein privater Dritter im Gegensatz zu einer AöR eine solche befreiende Wirkung nicht gewährleisten kann. Die Kommune könnte alle Tätigkeiten privatisieren – im Verhältnis nach außen zu Öffentlichkeit und Bürgern bleibt sie verantwortlich. Genau das ist bei einer AöR anders: Sie wird verantwortlich. In NRW existiert ein mit dem Finanzministerium abgestimmtes Schreiben des Ministeriums für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung (MHKBG) vom

25.03.2022, in dem dieser Ansatz den Kommunen offiziell angeboten und zur Stellung verbindlicher Auskünfte in diesem Sinn ermutigt wird.

Die wenige Wochen zuvor ergangene Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt (Main) zur interkommunalen Zusammenarbeit vom 04.02.2022 ist in ihrer Aussage allerdings noch erheblich zurückhaltender als das MHKBG in NRW. Immerhin kann man mit einigem guten Willen die Frankfurter Verfügung so verstehen, dass es bei einer Aufgabenübertragung als Ganzes im Wege der Delegation zumindest im Bereich des Möglichen liegt, dass die Leistungen der AöR an ihre Trägerkommune unter § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG fallen und deshalb keine umsatzsteuerbaren Leistungen vorliegen könnte.

Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten – trotz der zeitlichen Enge bis zum Inkrafttreten der neuen Regelung zum Jahresbeginn 2023 ist noch Zeit, den Lösungsweg über die delegierende Aufgabenübertragung auszuloten.



EINIGE FÜR DEN ÖFFENTLICHEN BEREICH TÄTIGE GESCHÄFTSFÜHRER DER INTECON



Ulrich Jürgens
Steuerberater



Alexander Kopp
Wirtschaftsprüfer



Lars Schirmbeck
Steuerberater



Wolfgang Illies
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Impressum

Herausgeber

INTECON GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Parkstraße 40
49080 Osnabrück

V.i.S.d.P.

WP/StB Wolfgang Illies
StB Lars Schirmbeck
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.

Rechtsstand: 15.06.2022-