

INHALT

Strafrechtliche Risiken im kommunalen Kontext	1
Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft	2
Aktuelles zur (steuerlichen) Bilanzierung von Pensionsrückstellungen	2
Der neue § 2b UStG	3
Newsticker	4
Augen auf beim Kleingedruckten: Anforderungen und Nachweise bei Betrauungsakten	5
Begünstigte Dauerverluste auch bei der Muttergesellschaft ? Fall einer Zwischenholding – neue Rechtsprechung	6
Unterschätztes Problem: Ordnungsmäßigkeit interner Leistungsverrechnung im kommunalen Verbund	6
Gemeinsame Kommunalunternehmen als Handlungsoption interkommunaler Zusammenarbeit	7
Compliance im Rahmen von REMIT	8

WIR WÜNSCHEN ALLEN LESERINNEN UND LESERN EINE FROHE ADVENTS- UND WEIHNACHTSZEIT UND ALLES GUTE ZUM NEUEN JAHR.

IHR PUBLIC SECTOR AKTUELL TEAM



PUBLIC SECTOR AKTUELL

Dezember 2015

STRAFRECHTLICHE RISIKEN IM KOMMUNALEN KONTEXT

Auf eine Begegnung mit dem Staatsanwalt sind die meisten Menschen nur eingestellt, wenn sie am Sonntagabend den Fernseher einschalten. In Wahrheit ist Strafverfolgung ein allgemeines Lebensrisiko. Nicht jedem Verdacht liegt eine wirklich begangene Straftat zugrunde. In Wirtschaftsstrafverfahren ist bisweilen sogar unklar, was erlaubt und was verboten ist. Niemand beschäftigt sich gern mit Strafverfolgungsgefahren. Deshalb bleiben die Chancen einer realistischen Risikoeinschätzung häufig ungenutzt. Dabei ließe sich durch gezielte Präventionsmaßnahmen mancher Ärger und auch Schlimmeres vermeiden.



Univ.-Prof. Dr. Mark Deiters*
PARK | Wirtschaftsstrafrecht (Of Counsel)

* Unser Gastautor lehrt an der Universität Münster Strafrecht und ist Of Counsel bei PARK | Wirtschaftsstrafrecht. Dort leitet er die Praxisgruppe „Strafrecht der öffentlichen Verwaltung und des öffentlichen Sektors“.

Strafrechtliche Fallstricke gibt es im kommunalen Kontext viele. Dass die Annahme von Wahlkampfspenden den Verdacht strafbarer Korruption auslösen kann, weiß man spätestens seit dem Wuppertaler Spendenskandal. Weniger bekannt sind die Fälle, in denen ein fremdnütziges Handeln zum Vorwurf der Vorteilsannahme führte. Ein Bürgermeister aus Südbaden sah sich über ein Jahrzehnt mit einem Strafverfahren konfrontiert, weil ein Energieversorger die aus Anlass eines Konzessionsvertrags einmalig gewährte Spende auf seine Empfehlung hin an den örtlichen Fußballverein ausgezahlt hatte. Das Verfahren wurde erst nach drei Instanzen eingestellt. Die Betroffenen der umliegenden Gemeinden hatten zu diesem Zeitpunkt die erlassenen Strafbefehle längst akzeptiert. Eine vorausschauende Gestaltung des gemeinnützigen Engagements wäre sinnvoll gewesen.

Anlässlich des Strafverfahrens gegen den ehemaligen EnBW-Vorstandsvorsitzenden Utz Claassen wegen Freikarten für die FIFA-WM 2006 sind erstmals auch die Risiken repräsentativer Dienstaussübung in Gemeinden erkannt worden. Die damalige Bestätigung des Freispruchs durch den Bundesgerichtshof hat die Situation

Fortsetzung auf Seite 2

angesichts der Urteilsbegründung nicht entschärft, im Gegenteil. Dabei kommt erschwerend hinzu, dass sich mancher Amtsträger, der in den Formen des Privatrechts agiert, seiner strafbarkeitsbegründenden Verbindung zum Staat gar nicht bewusst ist.

Ungemach kann ferner im Hinblick auf eine mögliche Untreuestrafbarkeit drohen. Satzungswidrige Kreditaufnahmen und spekulative Umschuldungen können insbesondere für Bürgermeister und Kämmerer

neben zivilrechtlichen Risiken auch strafrechtlich relevant sein. Gleiches gilt für fehlerhafte Investitionsentscheidungen und unter Umständen sogar für das Unterlassen kostendeckender Gebührenerhebung. Dabei gibt es wegen der Allzuständigkeit des Rates eine Vielzahl potenziell Beteiligter.

Schließlich können auch Vorstände und Aufsichtsräte von Kapitalgesellschaften mit öffentlicher Beteiligung in den Verdacht der Untreue geraten, wenn sie ihre Ent-

scheidungen, etwa bei der Finanzierung von Fortbildungsreisen, nicht strikt am Unternehmensinteresse ausrichten.

In all diesen Fällen, die das Spektrum strafrechtlicher Risiken veranschaulichen, aber nicht ausschöpfen, steckt der Teufel im Detail. Ist das Kind bereits in den Brunnen gefallen, hilft nur eine engagierte und sachkundige Verteidigung. Nach Möglichkeit sollte man darauf nicht angewiesen sein.

VORSTEUERABZUG EINER HOLDINGGESELLSCHAFT

EuGH-Urteil vom 16. 7. 2015 – C 108/14, C 109/14, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG/Marenave Schifffahrts AG

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat sich in zwei richtungsweisenden Urteilen zum Vorsteuerabzugsrecht der Holdinggesellschaften geäußert. In den zwei vom EuGH zu entscheidenden Fällen begehrte jeweils eine Holding den Vorsteuerabzug auf Eingangsleistungen, die sie für das Einwerben von Kapital zur Finanzierung des Erwerbs ihrer Tochtergesellschaften in Anspruch nahm. Nach dem Erwerb erbrachte die Holding, wie von Anfang an geplant, (teilweise) entgeltliche administrative und kaufmännische Dienstleistungen gegenüber den erworbenen Tochtergesellschaften.

Der EuGH hat in den Urteilsgründen noch einmal deutlich gemacht, dass es für umsatzsteuerrechtliche Zwecke drei Arten von Holdinggesellschaften gibt, die hinsichtlich der Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu unterscheiden sind: die Führungs-

holding, die Finanzholding und die gemischte Holding.

Eine **Führungsholding** ist eine Gesellschaft, die gegenüber allen ihren Tochtergesellschaften entgeltliche Dienstleistungen, wie beispielsweise technische, administrative und kaufmännische Dienstleistungen, erbringt. Eine solche Führungsholding hat lediglich einen unternehmerischen Bereich und ist grundsätzlich zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

Eine **Finanzholding** erbringt keine entgeltlichen Leistungen gegenüber ihren Tochtergesellschaften. Sie ist eine Gesellschaft, deren Zweck sich auf das Halten und Verwalten gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen beschränkt. Eine solche Finanzholding ist kein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts, da die Beteiligungen allesamt im nichtunternehmerischen Bereich gehalten werden. Ihr steht deshalb auch kein Vorsteuerabzug zu.

Eine **gemischte Holding** ist eine Gesellschaft, die nur gegenüber einem Teil

ihrer Tochtergesellschaften entgeltliche Leistungen erbringt (unternehmerischer Bereich) und teilweise Beteiligungen lediglich hält und verwaltet (nichtunternehmerischer Bereich). Einer solchen gemischten Holding steht der Vorsteuerabzug nur dann in voller Höhe zu, wenn die Eingangsleistung in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den entgeltlichen Ausgangsleistungen steht. Die allgemeinen Aufwendungen, die den entgeltlichen Leistungen nicht unmittelbar zuzuordnen sind, berechtigen dagegen nur teilweise zum Vorsteuerabzug, soweit sie anteilig auf die entgeltlichen Leistungen entfallen. Nach welchen Kriterien eine solche Aufteilung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist, ist von den nationalen Gerichten zu entscheiden.

Diese vom EuGH aufgestellten Grundsätze sind auch auf Holdingstrukturen kommunaler Konzerne anzuwenden. Deshalb sollten bestehende Strukturen dahingehend überprüft werden, ob der jeweiligen Holding ein Vorsteuerabzugsrecht zusteht.

AKTUELLES ZUR (STEUERLICHEN) BILANZIERUNG VON PENSIONS-RÜCKSTELLUNGEN

Die Niedrigzinsphase hat erhebliche Auswirkungen auf die Entwicklung der Pensionsrückstellungen – sie steigen unaufhörlich. Jeder Prozentpunkt, um den der Zins sinkt, lässt die Pensionsrückstellung um 10 bis 15 % steigen.

Dabei hatte es das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nur gut gemeint: Mit dem Ziel einer realitätsnäheren Bewertung der Pensionsrückstellungen war 2009 eine Neuregelung ins Handelsgesetzbuch aufgenommen worden. An die Stelle des aus dem Steuerrecht entlehnten Zinses von 6 %

trat ein von der Bundesbank auf Basis der letzten sieben Jahre ermittelter Durchschnittszins. Doch die gerade von der Europäischen Zentralbank getriebene Niedrigzinsphase hat auch den kommunalen Unternehmen die Tränen in die Augen getrieben: Die Pensionsrückstellungen stiegen und steigen – und ein Ende dieser dramatischen Entwicklung ist nicht absehbar.

Nicht einmal der Trost, dass der Fiskus sich an diesen Lasten beteiligt, bleibt. Der steuerliche Zinssatz von 6 % in § 6a EStG gilt unverändert fort. Angesichts der drohenden

Belastungen aus der Bewältigung der Flüchtlingskrise dürfte trotz der schwarzen Null im Bundeshaushalt eine Anpassung nach unten aktuell tabu sein. Wenn überhaupt, bleibt also nur der Gang durch die finanzgerichtlichen Instanzen – mit der Berufung auf die in der Tat hier wohl fehlende Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Nur durch die Nutzung des Ansatzwahlrechts für aktive latente Steuern kann in

der Handelsbilanz die Ergebnisbelastung durch den Anstieg der Pensionsrückstellungen etwas gemindert werden. Will man diese Möglichkeit nutzen, sind viele andere Aspekte zu berücksichtigen. Deshalb ist jeder Einzelfall genau zu betrachten.

Die Versicherungswirtschaft versucht, aus der Not eine Tugend zu machen. Sie bietet wohlfeile Lösungen an, an erster Stelle sogenannte Contractual Trust Arrangements (CTAs). Bei diesen Modellen werden auf Grundlage eines doppelseitigen Treuhandmodells Pensionsverpflichtungen

und zu ihrer Deckung bestimmte Vermögenswerte miteinander saldiert und ggf. auch rechtlich ausgegliedert. Das löst zwar das Problem nur bedingt – die Pensionslasten bleiben ja bestehen –, verschafft aber Erleichterung, weil nun künftige Belastungen nicht mehr in der eigenen Bilanz zu verschmerzen sind. Auf jeden Fall sind diese CTAs mit einem einmaligen Errichtungsaufwand und kontinuierlichen Verwaltungskosten verbunden – da muss jedes Unternehmen selbst entscheiden, ob hier Nutzen und Kosten in einem sinnvollen Verhältnis zueinander stehen.

Vielleicht kommt aber auch Hilfe aus der Politik. Auf Druck der Verbände ist eine Gesetzesänderung im Gespräch, die möglicherweise sogar bis zum Jahresende in Kraft treten könnte. Dann würde der Siebenjahresdurchschnitt bei der Zinsermittlung durch einen Zwölf- oder auch Fünfzehnjahresdurchschnitt ersetzt und zumindest vorübergehend könnte an der Front der Pensionsrückstellungen eine gewisse Entlastung eintreten.

DER NEUE § 2b UStG

Endlich Licht im Dschungel bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand?

Am 16.10.2015 hat der Bundesrat dem Steueränderungsgesetz 2015 zugestimmt – ohne den Vermittlungsausschuss anzurufen – und hatte damit die grundsätzlichen Voraussetzungen zum Inkrafttreten dieses Gesetzes noch bis Ende des Jahres geschaffen. Eine wesentliche Regelung des Steueränderungsgesetzes ist die Neuregelung in § 2b UStG, mit dem einerseits die Vorgaben der höchstrichterlichen Rechtsprechung umgesetzt werden sollen und andererseits der Versuch unternommen wird, die Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) teils ohne Belastung mit Umsatzsteuer zu ermöglichen.

Damit soll die bisherige Besteuerungspraxis weitestgehend beibehalten werden. Im Ergebnis wird „§ 2b UStG aber bei einem Großteil der jPöR zu einer Erweiterung des unternehmerischen Bereichs führen“ (so ein Vertreter der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen in der Literatur). Der nicht mit den europarechtlichen Vorgaben im Einklang stehende § 2 Abs. 3 UStG, der die Umsatzsteuerpflicht der jPöR regelte, wurde dafür aufgehoben. Die eingeführte Neuregelung in § 2b UStG entspricht bis auf kleine, aber bedeutende Abweichungen im Wesentlichen der Version, die seit dem vergangenen Jahr bekannt ist, und beinhaltet folgende Regelungen:

Grundsätzlich gelten jPöR nicht als umsatzsteuerliche Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die zum Bereich des hoheitlichen Handelns gehören, es sei denn, dies würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere dann nicht vor, wenn

1. die erzielten Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten voraussichtlich 17.500,00 € im Jahr nicht übersteigen oder
2. unabhängig von der betragsmäßigen Höhe einem privatrechtlichen Anbieter für dieselbe Tätigkeit eine Umsatzsteuerbefreiung zur Verfügung steht, ohne dass auf diese mittels Option verzichtet werden kann. Letzteres kann z.B. Bildungsleistungen einer Anstalt des öffentlichen Rechts für mehrere Kommunen betreffen (Volkshochschulen).

Neben **vorgenannten allgemeinen** Grundregeln der Abs. 1 und 2 des § 2b UStG wird nach Abs. 3 bei einer Leistung an eine andere jPöR (sogenannte **interkommunale Zusammenarbeit**) insbesondere in zwei Bereichen nicht von einer größeren Wettbewerbsverzerrung ausgegangen:

1. Wenn die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPöR erbracht werden dürfen. Das war z. B. für Fälle gedacht, wenn zwei Kommunen gemeinsame Standes- und Ordnungsamtsbezirke bilden oder die Tätigkeiten der Einwohnermeldeämter zentralisieren.
2. Bei den häufiger auftretenden Fällen, in denen die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Letzteres soll der Fall sein, wenn folgende vier Kriterien nebeneinander erfüllt werden:

Die Leistungen:

- a) beruhen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen,
- b) dienen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffent-

lichen Aufgabe. Anmerkung: Das soll auch dann vorliegen, wenn die Aufgabe auf die leistende jPöR (z.B. einen Zweckverband) übertragen wurde.

- c) werden ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht und
- d) der Leistende erbringt gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere jPöR. Während die ersten drei Voraussetzungen nur auf Leistungen gegenüber der öffentlichen Hand abzielen, ergibt sich aus Buchstabe d) dahingehend ein gewisser Freiraum, dass im untergeordneten Umfang auch Leistungen an Leistungsempfänger, die keine jPöR sind, erbracht werden dürfen.

Ganz allgemein ist jedoch festzuhalten, dass der Gesetzeswortlaut dringend weiterer Erläuterungen des Regelungsinhalts bedarf, wozu im nächsten Jahr ein umfangreiches Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) ergehen soll. Interessant ist in diesem Zusammenhang, wie das im abschließenden Gesetzgebungsverfahren eingeführte Wort „insbesondere“ auszulegen sein wird. Wie voranstehend dargestellt, sind die größeren Wettbewerbsverzerrungen im Allgemeinen und bei Leistungen gegenüber anderen jPöR insbesondere nicht gegeben, wenn die voranstehenden Voraussetzungen erfüllt sind. Das bedeutet, dass auch darüber hinausgehende Sachverhalte dazu führen können, dass keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, die eine Umsatzsteuerpflicht der jPöR auslösen.

Das geplante BMF-Schreiben sollte in keinem Fall später als im nächsten Jahr erscheinen, da die Neuregelung ab dem

Fortsetzung auf Seite 4

1.1.2017 (dem Grunde nach) gelten soll. Es besteht jedoch die Möglichkeit, auf die Anwendung der Neuregelung mit einer verbindlichen Erklärung vor dem 1.1.2017 für die gesamte jPöR einheitlich zu verzichten und die Anwendung des alten § 2 Abs. 3 UStG bis längstens 2020 beizubehalten. Auch hierbei ist heute völlig unklar, was unter der Altregelung des § 2 Abs. 3

UStG genau zu verstehen ist, da dieser über die höchstrichterliche Rechtsprechung längst nicht mehr in der ursprünglichen Form ausgelegt werden kann. Eine frühzeitige Option gegen § 2b UStG kann damit seriös in den wenigsten Fällen bereits heute beschlossen werden. Eine kleine Hintertür hat der Gesetzgeber bei dieser schwierigen Entscheidung noch offen gelassen. Nach

dem Gesetzeswortlaut kann die Option zur Anwendung des alten Rechts jeweils mit Wirkung vom Beginn eines der Abgabe der Option folgenden Kalenderjahres widerrufen werden. Die zeitliche Länge der weiteren Anwendung der Altregelung kann damit individuell bestimmt werden. Eine nochmalige Rückkehr zum alten Recht ist jedoch nicht möglich.



NEWTICKER

Untergliederung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist nicht selbst Unternehmer (EuGH-Urteil vom 29. 9. 2015 – Rs. C-276/14)

In dem zum polnischen Recht entschiedenen Streitfall stellte sich die Frage, ob die Gemeinde oder die haushaltsgebundene Einrichtung der Gemeinde als Steuerpflichtiger anzusehen ist. Übertragen auf das deutsche Recht: Kann eine rechtlich unselbstständige Einrichtung einer Kommune (z. B. Eigenbetrieb einer Kommune oder sonstige Organisationseinheit) Steuerpflichtiger im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) sein, oder sind diese Tätigkeiten der jeweiligen Kommune zuzurechnen? Liegen aus Sicht von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL ein oder zwei Steuerpflichtige vor? Der Europäische Gerichtshof hat entschieden, dass bei einer wirtschaftlich tätigen haushaltsgebundenen kommunalen Einrichtung einer Gemeinde wegen fehlender Selbstständigkeit keine Unternehmereigenschaft vorliegt; es gibt also nur einen Steuerpflichtigen: die Kommune selbst.

Zur Kapitalertragsteuerpflicht der Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer gewerblichen Personengesellschaft (BFH-Urteil vom 25. 3. 2015 – I R 52/13)

Beteiligt sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, wird hierdurch ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) begründet. Der Gewinn(anteil) der Kommune unterliegt bei der Personengesellschaft der Gewerbesteuer und auf der Ebene des BgA der Körperschaftsteuer und der Kapitalertragsteuer. Zum Gewinnanteil der

Kommune gehören dabei auch an die Kommune gezahlte Sondervergütungen. Im entschiedenen Fall handelte es sich um Avalprovisionen, die ein Landkreis für Bürgschaften an eine Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, erhalten hatte. Der Bundesfinanzhof hat diese Avalprovisionen dem (steuerpflichtigen) BgA Mitunternehmerschaft und nicht der (steuerlich unbeachtlichen) Vermögensverwaltung zugeordnet.

Leistungsaustausch zwischen einem Zweckverband und einem mit der Aufgabe der Tierkörperbeseitigung beliehenen Unternehmer (BFH-Urteil vom 2. 9. 2010 – V R 23/09)

Nimmt ein beliehener Unternehmer aufgrund privatrechtlicher Vereinbarung die gesetzlichen Aufgaben der Tierkörperbeseitigung im eigenen Namen wahr, sind die aufgrund der vertraglichen Vereinbarung geleisteten Zahlungen des Zweckverbands für die Beseitigung von Tierkörpern in Sicht des Viehseuchengesetzes, die nicht durch die Tierseuchenkasse erstattete Aufwendungen abdecken sollen, umsatzsteuerpflichtiges Entgelt für die erbrachte Leistung.

Keine Korrektur einer unterbliebenen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos in späteren Wirtschaftsjahren (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 4. 2. 2015 – 6 K 3095/14)

Ausgehend von dem zum Ablauf des Vorjahres festgestellten Bestand ist das steuerliche Einlagekonto nur um solche Zu- und Abgänge fortzuschreiben, die im laufenden Wirtschaftsjahr stattgefunden

haben. Der Feststellungsbescheid des Vorjahres entfaltet dabei als Grundlagenbescheid Bindungswirkung für den folgenden Feststellungszeitpunkt. Existiert eine Änderungsvorschrift und ist die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen, ist eine Korrektur des Grundlagenbescheids nur zum Ende des Wirtschaftsjahres möglich, in dem Zu- oder Abgänge nicht korrekt erfasst wurden. Das bedeutet im Umkehrschluss: Ein fehlerhafter Feststellungsbescheid, der nicht mehr geändert werden kann, ist für das Vorjahr bindend, auch wenn er nicht alle Zu- und Abgänge enthält.

BMF-Schreiben zur Einbeziehung von Bädern in den Querverbund mittels BHKW erst 2016

Die Unklarheit, unter welchen Voraussetzungen Bäder über ein Blockheizkraftwerk in den Querverbund einbezogen werden können, dauert an. Bund und Länder werden sich Ende 2015 nochmals mit der Thematik befassen; voraussichtlich erst Anfang 2016 wird dann ein zwischen Bund und Ländern abgestimmter Entwurf des lang erwarteten Schreibens den Verbänden zur Stellungnahme zugeleitet.

AUGEN AUF BEIM KLEINGEDRUCKTEN: ANFORDERUNGEN UND NACHWEISE BEI BETRAUUNGSAKTEN

Ob die Gewährung von Zuschüssen oder Ausgleichszahlungen der öffentlichen Hand an ihre Beteiligungs- und Eigenesellschaften, die zur kommunalen Daseinsvorsorge verpflichtet sind und die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) erbringen, grundsätzlich EU-rechtskonform ist, richtet sich nach den Grundlagen des EU-Beihilferechts, kodifiziert in Art. 106 ff. des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Eine EU-Beihilfe liegt vor, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ gegeben sind:

- staatliche Maßnahme zugunsten eines Unternehmens (z. B. Zuschuss- oder Ausgleichszahlungen)
- Finanzierung aus öffentlichen Mitteln gleich welcher Art (alle staatlichen Mittel)
- begünstigende und selektive Wirkung
- Gefahr der Verfälschung des Wettbewerbs sowie der Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handelns
- keine Erfüllung tatbestandsaus-schließender Altmark-Trans-Kriterien

Die Rechtsfolgen einer verbotenen EU-Beihilfe sind gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV insbesondere Rückgewährpflichten des betrauten Unternehmens innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren, Schadensersatzansprüche von (potenziellen) Mitbewerbern auf Grundlage des nationalen Rechts, Auskunfts- und Unterlassungsansprüche nach nationalem Recht sowie Klagerechte der Mitbewerber auf Feststellung der Rechtswidrigkeit (Konkurrentenklage) und nicht zuletzt die mögliche Haftung von Geschäftsführern. Zudem existiert ein vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) verabschiedeter Prüfungsstandard (IDW PS 700) für die ordnungsgemäße Prüfung von Beihilfen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV vor allem im Rahmen der Jahresabschlussprüfung öffentlicher Unternehmen.

Eine verbotene EU-Beihilfegewährung scheidet jedoch aus, wenn die staatliche Maßnahme die vier Kriterien der Altmark-Trans-Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs kumulativ erfüllt oder der

sogenannte DAWI-Freistellungsbeschluss angewendet wird. Wichtigstes Kriterium ist die rechtsverbindliche Festlegung der zu erfüllenden Aufgabe zur Daseinsvorsorge in einem Betrauungsakt.

Bei einem Betrauungsakt handelt es sich um eine Rechtshandlung, in deren Rahmen ein Unternehmen mit einer DAWI-Tätigkeit betraut und die ihm auferlegte Gemeinwohlauflage erläutert wird sowie der Anwendungsbereich und die allgemeinen Bedingungen für das Funktionieren der DAWI bestimmt werden.

Der Betrauungsakt stellt damit eine – wenn nicht sogar die wichtigste – Voraussetzung der Ausnahme vom EU-Beihilfeverbot dar. Beim Begriff des Betrauungsakts handelt es sich um einen Begriff des Gemeinschaftsrechts. Da es nach deutschem Recht kein Gegenstück zu diesem Begriff gibt, soll keine Form der Betrauung von vornherein ausgeschlossen sein. Es ist nicht erforderlich, dass das entsprechende Dokument den Titel „Betrauungsakt“ trägt. Ebenso wenig wird verlangt, dass die Mitgliedstaaten einen besonderen Regelungsrahmen für Betrauungsakte schaffen. Entscheidend ist vielmehr, dass die Betrauung ausdrücklich, bestimmt, verbindlich und unternehmensbezogen ist. Hierbei bietet sich neben einer vertraglichen Betrauung durch zivilrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Vertrag (Dienstleistungsauftrag, Geschäftsbesorgungsvertrag oder Zuwendungsvertrag) auch die Betrauung durch Verwaltungsakt oder durch eine Betriebsatzung bzw. einen Gesellschaftervertrag in Verbindung mit einem Beschluss der kommunalen Vertretungskörperschaft bzw. der Gesellschafterversammlung an.

Inhaltlich sind die Beschreibung der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung des betrauten Unternehmens sowie die Parameter der Ausgleichszahlungen nebst Überkompensationsregelung von großer Bedeutung. Der öffentlichen Hand steht es frei, weitere Einzelheiten, etwa Qualitätsanforderungen, in den Betrauungsakt aufzunehmen.

Bei der Beschreibung der DAWI-Tätigkeit ist besonders die Unvereinbarkeit von EU-

Beihilferecht und deutschem Steuerrecht zu berücksichtigen. In der Übertragung von DAWI-Tätigkeiten kann grundsätzlich ein umsatzsteuerbarer und umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch gesehen werden. Das sollte jedoch unter dem Gesichtspunkt einer zusätzlichen Belastung knapper Haushaltskassen vermieden werden. Der Betrauungsakt sollte deshalb so formuliert werden, dass gerade nicht von einem Leistungsaustausch zwischen Beihilfegeber und -empfänger ausgegangen werden kann.

Maßgebend für die beihilfekonforme Höhe der Ausgleichszahlung ist, dass der Finanzbedarf des betrauten Unternehmens auf Grundlage von Parametern berechnet wird, die vor der Auszahlung objektiv und transparent festgelegt worden sind. Die Transparenzverpflichtung soll dazu beitragen, dass die Ausgleichszahlung keinen wirtschaftlichen Vorteil mit sich bringt, der das Unternehmen, dem sie gewährt wird, gegenüber konkurrierenden Unternehmen ungerechtfertigt und wettbewerbsrelevant begünstigt. Stellt sich nachträglich heraus, dass die gemeinwirtschaftliche Verpflichtung nicht wirtschaftlich durchführbar war, und wird der Verlust ausgeglichen, obwohl die Parameter dafür nicht zuvor aufgestellt waren, ist dieser Verlustausgleich als eine EU-Beihilfe zu qualifizieren. Aus den Parameterangaben muss deshalb neben den Kostenangaben hervorgehen, worin genau die behauptete DAWI-Tätigkeit besteht und wie sich der erforderliche Ausgleich berechnet.

Es ist festzuhalten, dass der Betrauungsakt sorgfältig und unter Beachtung der von der EU-Kommission vorgegebenen Inhalte individuell formuliert werden muss. Insbesondere aufgrund der ganz unterschiedlichen Formen eines Betrauungsakts wird deutlich, dass es keinen Standardbetrauungsakt gibt. Vielmehr muss für jeden Einzelfall geprüft werden, wie die Vorgaben der EU-Kommission am rechtssichersten umgesetzt werden können, um sich nicht dem Vorwurf einer verbotenen EU-Beihilfe auszusetzen. Denn die entsprechenden Konsequenzen können – wie beschrieben – neben haftungsrechtlichen auch umsatzsteuerliche Belastungen zur Folge haben.

BEGÜNSTIGTE DAUERVERLUSTE AUCH BEI DER MUTTERGESELLSCHAFT? FALL EINER ZWISCHENHOLDING – NEUE RECHTSPRECHUNG

Dauerdefizitäre Kapitalgesellschaften (KapG) gehören teils nicht unmittelbar einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, weil zum Beispiel eine Zwischenholding als KapG eingeschaltet wurde, die die Verluste ihrer dauerdefizitären Tochter-KapG finanziell ausgleicht. Wenn die Dauerverluste der Tochter aus Verkehrs-, Kultur- oder bestimmten sonstigen Gründen steuerlich begünstigt sind, sind bei ihr die Steuerfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) nicht zu ziehen (§ 8 Abs. 7 KStG), sodass unter anderem keine Kapitalertragsteuer (KESt) anfällt. Umstritten ist, ob die viel genannte Begünstigung auch bei der **Mutter**-KapG greift, die selbst kein begünstigtes Dauerverlustgeschäft ausübt, jedoch Verlustausgleichszahlungen (VA-Zahlungen) an die Tochter leistet.

Nun entschied das Finanzgericht (FG) Münster am 18. 8. 2015 über einen solchen Fall, in dem das Finanzamt (FA) die VA-Zahlungen einer Zwischenholding als vGA der KESt unterwarf. Zahlungsgrundlage war kein Ergebnisabführungsvertrag (EAV).

Das FG hielt die KESt-Bescheide für 2003 und 2004 für rechtswidrig, weil die VA-Zahlungen nach § 8 Abs. 7 KStG keine vGA darstellten. Das gelte sowohl bei der dauerdefizitären Tochter-KapG als auch auf der Ebene der unmittelbaren und mittelbaren Anteilseigner, d. h. hier auch bei der Zwischenholding; anderenfalls würde das dem Sinn und Zweck des § 8 Abs. 7 KStG widersprechen. Denn: Verlustgeschäft und Verlustausgleichszahlung sind untrennbar miteinander verbunden und beruhen auf dem identischen wirtschaftlichen Lebenssachverhalt.

Eine vGA sei auch deshalb nicht anzunehmen, weil nicht alle drei der im Streitfall dauerdefizitären Tochter-KapG eine begünstigte Tätigkeit im Sinne von § 8 Abs. 7 KStG unterhielten. Die KESt für die nicht begünstigten Töchter lehnte das FG ab, weil nach § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG bis 2011 ein Bestandsschutz gelte.

Laut FG konnte im hiesigen Verfahren insbesondere offenbleiben, ob eine vGA auf-

grund a) der Teilwertabschreibung auf die Anteile an den drei Tochter-KapG sowie b) der gesellschaftsvertraglichen Verlustübernahmeverpflichtung durch die Holding vorliegt. Begründung: weil die KESt-Bescheide nicht an a) bzw. b) anknüpften, sondern an die tatsächlichen Verlustübernahmen.

Gegen dieses Urteil des FG hat das FA jedoch leider Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Bis zum Ausgang dieses Verfahrens bestehen weiter Unsicherheiten. Außerdem werden vermutlich vom FA diesbezüglich keine verbindlichen Auskünfte erteilt. Durch Gestaltungen ohne Zwischenholding kann die KESt in vielen Fällen rechtssicher vermieden werden. In Fällen, in denen Zwischenholding sinnvoll sind, sollten andere Handlungsoptionen in Erwägung gezogen werden, wie z. B. ein Ergebnisabführungsvertrag.

UNTERSCHÄTZTES PROBLEM: ORDNUNGSMÄSSIGKEIT INTERNER LEISTUNGSVERRECHNUNG IM KOMMUNALEN VERBUND

Kommunale Konzerne besitzen an der Spitze in der Regel eine Holding, die in unterschiedlichen Konstellationen zentrale Aufgaben wie Geschäftsleitung, Controlling, Rechnungswesen sowie Personal und/oder Einkauf übernimmt. Oftmals sind auch Stabsfunktionen wie Recht/Versicherungen oder interne Revision dort angesiedelt. Die Holding refinanziert sich durch Weiterbelastung dieser zentral erbrachten Leistungen an ihre operativen Gesellschaften und sichert sich so zugleich den Vorsteuerabzug der von ihr bezogenen Leistungen.

Die Frage nach der Angemessenheit dieser weiterberechneten Kosten ist in jüngster Zeit drängender geworden. Nicht nur die Regulierungsbehörden fragen danach. Auch bei PPP-Modellen – beispielsweise wenn ein (privater) Dritter an einem kommunalen Energieversorger beteiligt ist (Tracking-Stock-Modelle) – taucht die Frage auf, ob die Art und Weise der Weiterberechnung richtig ist.

Diese Frage hat keine eindeutige Antwort – das macht sie reizvoll und schillernd. Auf jeden Fall aber bedarf jede Antwort einer betriebswirtschaftlichen Begründung – und keiner historischen („Das haben wir immer so gemacht.“). Als Grundsatz gilt, dass einzeln zurechenbare Kosten auch so behandelt werden müssen und damit der Anwendungsbereich von Schlüsselungen und Umlagen auf ein unbedingtes Minimum zu reduzieren ist.

Auch zur Verteilung von nicht direkt zurechenbaren Kosten bedarf es einer betriebswirtschaftlichen und keiner historischen Begründung. Dabei kann eine betriebswirtschaftliche zu einer historischen mutieren – wenn sie nicht regelmäßig hinterfragt, sondern quasi permanent mechanisch angewandt wird. Eine Blaupause für eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Verteilung gibt es nicht – viele Wege führen hier zum Ziel. Gängige Praxis ist aber eine Verteilung nicht zurechenbarer Kosten entsprechend der direkt

zurechenbaren oder die Anwendung geeigneter Schlüssel (z. B. Zählerschlüssel). Auch mehrstufige Verteilungen kommen in Betracht.

Neben der Nachvollziehbarkeit ist auch die kontinuierliche Anwendung der einmal gewählten Verrechnungsmethode wichtig. Natürlich kann man immer bessere Erkenntnisse gewinnen – aber zu oft sollte man nicht schlauer werden, um sich nicht dem Verdacht zielgerichteter Willkür auszusetzen.

Fazit

Eine betriebswirtschaftlich begründete, regelmäßig auf Angemessenheit überprüfte und kontinuierlich angewandte interne Leistungsverrechnung verschafft einen klaren Überblick über die eigene Lage in den jeweiligen Sparten und minimiert Probleme mit privaten Partnern in ÖPP-Modellen oder mit Regulierungsbehörden.

GEMEINSAME KOMMUNALUNTERNEHMEN ALS HANDLUNGSOPTION INTERKOMMUNALER ZUSAMMENARBEIT

Die Kommunen sehen sich seit vielen Jahren mit einer immer stärker wachsenden Aufgabenlast konfrontiert. Die angespannte Finanzsituation in den kommunalen Haushalten und die nur beschränkten Möglichkeiten zur zusätzlichen Einnahmeerzielung zwingen die Kommunen geradezu zum Handeln. Der demografische Wandel einhergehend mit einem erwarteten Bevölkerungsrückgang insbesondere im ländlichen Raum, aber auch in Ballungsräumen wie dem Ruhrgebiet verstärkt diesen Handlungsdruck. Ziel der Kommunen sollte es deshalb sein, eine kostengünstige, aber qualitativ hochwertige Aufgabenerledigung für die Bürger sicherzustellen, wenn die Kommunen nicht Gefahr laufen wollen, über kurz oder lang ihre Dienstleistungen einschränken zu müssen.

Was zunächst ein wenig wie die Quadratur des Kreises klingt, lässt sich jedoch bei genauerem Hinsehen in vielen Situationen durch einen Blick über die Gemeindegrenzen hinweg und mit dem notwendigen politischen Willen durch die gemeinsame Aufgabenerledigung mit anderen Kommunen, sprich mit interkommunaler Zusammenarbeit, umsetzen. All diese Überlegungen sind nicht grundsätzlich neu, denn die Landesgesetze eröffnen den Kommunen zahlreiche Formen der Zusammenarbeit in öffentlich-rechtlicher oder in Privatrechtsform, die zur jeweiligen Zweckerfüllung unterschiedlich geeignet erscheinen. Im Fokus stehen dabei regelmäßig besonders personal- und kapitalintensive kommunale Dienstleistungen.

An dieser Stelle möchten wir den Blick auf eine öffentlich-rechtliche Organisationsform lenken, nämlich die des gemeinsamen Kommunalunternehmens (GKU), das in jüngster Zeit – unseres Erachtens zu Recht – verstärkt Zuspruch erfährt. Die Gemeindeordnungen in vielen, aber leider

nicht allen Bundesländern eröffnen den Kommunen die interkommunale Zusammenarbeit als GKU in der Rechtsperson einer gemeinsamen Anstalt des öffentlichen Rechts (z. B. Nordrhein-Westfalen, Bayern, Rheinland-Pfalz, Schleswig-Holstein, Niedersachsen, Hessen, Thüringen, Brandenburg, Sachsen-Anhalt).

Die Vorteile liegen auf der Hand: Gegenüber den Privatrechtsformen besteht der Vorteil, dass dem GKU auch hoheitliche Aufgaben übertragen werden können, wie z. B. das Gebührenheberecht im Sinne des Kommunalabgabengesetzes. Im Vergleich zur ebenfalls öffentlich-rechtlichen Organisationsform des Zweckverbands genießt der Vorstand eines GKU grundsätzlich eine stärkere Stellung als der Verbandsvorsitzende eines Zweckverbands, da er das GKU eigenverantwortlich leitet. Damit ist einerseits eine größere unternehmerische Verantwortung verbunden, andererseits die Chance zu unternehmerischem Handeln. Hier bietet sich insbesondere Gestaltungsspielraum für die Trägerkommunen: Sie haben es in der Hand, dem Vorstand des GKU durch entsprechende Ausgestaltung der Unternehmenssatzung den für die Aufgabenerfüllung notwendigen Handlungsspielraum zu gewähren.

In der kommunalen Praxis finden sich zahlreiche Beispiele für Aufgabengebiete, die bereits auf ein GKU übertragen worden sind: Abwasser- und Abfallentsorgung, Bauhöfe, interkommunale Gewerbegebiete, Volkshochschulen, Tourismus, Beschaffungsmanagement oder Gebäudemanagement.

Verbunden mit der interkommunalen Zusammenarbeit in Gestalt eines GKU sind aber auch immer Fragen des Vergabe-, Beihilfe- und Steuerrechts. Im Vergabe-

recht zeichnet sich eine positive Entwicklung für interkommunale Kooperationen ab. Durch den Entwurf des Vergaberechtsmodernisierungsgesetzes soll die längst überfällige Klarheit für die vergaberechtliche Behandlung kommunaler Kooperationen herbeigeführt werden (Stichwort Inhouse-Geschäft). Das dürfte die vergaberechtlichen Risiken künftig minimieren. Spätestens seit dem Urteil des Bundesfinanzhofs zur steuerlichen Behandlung von sogenannten Beistandsleistungen im Jahre 2011 stellte sich die Frage, inwieweit Leistungen im Rahmen interkommunaler Zusammenarbeit der Umsatzsteuer unterliegen. Der Gesetzgeber ist auch hier aktiv geworden und hat mit dem Steueränderungsgesetz 2015 den neuen § 2b Umsatzsteuergesetz verabschiedet, um Rechtsunsicherheiten zu beseitigen.

Ebenso stehen die Kommunen vor großen Herausforderungen im Bereich der IT-Infrastruktur. Das Land Nordrhein-Westfalen bereitet beispielsweise derzeit ein E-Government-Gesetz vor, das nach unserer Einschätzung in den kommenden Jahren erheblichen Einfluss auf die Art und Weise der kommunalen Aufgabenerfüllung haben wird. Es wird die IT-Strategien der Kommunen maßgeblich beeinflussen. Dabei ist absehbar, dass diese Entwicklungen mit erheblichen Investitionen für die Kommunen verbunden sein werden, sodass viele Kommunen einmal mehr vor der Frage stehen, ob diese Herausforderungen nicht besser oder gar nur im Wege der interkommunalen Zusammenarbeit bewältigt werden können.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das Thema der interkommunalen Zusammenarbeit ein Aspekt ist, der alle Überlegungen zur Weiterentwicklung des kommunalen Dienstleistungsangebots begleiten sollte.

COMPLIANCE IM RAHMEN VON REMIT

REMIT (Regulation on Wholesale Energy Market Integrity and Transparency) ist eine von der Europäischen Union erlassene Verordnung über die Integrität und Transparenz des Energiegroßhandelsmarkts, die seit Dezember 2011 eine unmittelbare Rechtswirkung für alle EU-Mitgliedstaaten entfaltet. Das Ziel der Verordnung ist die Schaffung von Transparenz auf den Großhandelsmärkten für Strom und Gas, um einen fairen und wettbewerbskonformen Energiegroßhandel zu gewährleisten.

Ein Teilbereich der Verordnung befasst sich im Wesentlichen mit zwei Aspekten: Marktmissbrauch in Form von Insiderhandel sowie Marktmanipulationen. Ein anderer Teilbereich der Verordnung beinhaltet umfassende Registrierungs- und Datenmeldepflichten (Transaktions- und Fundamentaldaten), um die Überwachung durch die nationalen Regulierungsbehörden zu gewährleisten. Alle Marktteilnehmer sind seit dem 7.10.2015 verpflichtet, die am Energiegroßhandelsmarkt getätigten Transaktionen sowie weitere Fundamentaldaten an die Europäische Agentur für die Zusammenarbeit der Energieregulierungsbehörden (ACER) zu melden. Marktteil-

nehmer im Sinne von REMIT sind vor allem alle Unternehmen, die Handelstransaktionen auf den Energiegroßhandelsmärkten durchführen, insbesondere Energiehändler, Übertragungsnetzbetreiber, Strom- und Gasbörsen, Großverbraucher (Jahresverbrauch > 600 GWh) sowie Kraftwerke.

Damit stehen die Unternehmen vor der Herausforderung, geeignete organisatorische und prozessuale Maßnahmen zu ergreifen, um Insiderhandel sowie Marktmanipulationen ex ante nach Möglichkeit vollständig zu verhindern sowie die Aufdeckungswahrscheinlichkeit von Fehlverhalten ex post maßgeblich zu erhöhen. Die Einhaltung von REMIT hat somit wesentliche Anforderungen an das Compliance-Management-System.

Die Etablierung einer Compliance-Organisationsstruktur ist zur präventiven Vermeidung der Verstöße gegen die REMIT-Vorschriften unabdingbar. Der Aufbau von voneinander separierten Verantwortungs- und Vertraulichkeitsbereichen bzw. der Aufbau einer sogenannten Chinese Wall zwischen Handel, Produktion

oder Vertrieb vermeidet den unkontrollierten internen Informationsaustausch und unterbindet dadurch den Missbrauch von sensiblen Insiderinformationen. Die Schaffung einer unternehmensübergreifenden Compliance-Kultur ist ebenfalls ein essenzieller Bestandteil, um die REMIT-Vorschriften umzusetzen sowie langfristig einzuhalten. Regelmäßige Mitarbeiterschulungen zur Compliance sowie die interne Meldung und Aufarbeitung von Verdachtsfällen stärken das Pflichtbewusstsein der Mitarbeiter zum rechtskonformen Verhalten und verringern dadurch das Risiko von haftungsrechtlichen Konsequenzen für das Unternehmen. Es empfiehlt sich deshalb, das bestehende Compliance-Management-System einer Prüfung nach dem IDW PS 980 unter besonderer Berücksichtigung der Anforderungen der REMIT-Verordnung durch einen Wirtschaftsprüfer zu unterziehen. Diese Vorgehensweise kann das Risiko der Nichteinhaltung der REMIT-Verordnung begrenzen, die unternehmerischen Auswirkungen eines Verstoßes gegen REMIT verringern sowie die Geschäftsleitung von strafrechtlichen Folgen entlasten.

RSM Verhuelsdonk GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft ist ein unabhängiges Mitglied des RSM Netzwerks, einem Zusammenschluss unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften.

RSM International ist der Name eines Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, in dem jede einzelne Gesellschaft als eigenständige unternehmerische Einheit operiert.

RSM International Limited ist ein in England und Wales registriertes Unternehmen (Nr. 4040598) mit Sitz in 11 Old Jewry, London EC2R 8DU. Die Nutzung der Marke RSM sowie sonstige gewerbliche Schutz- und Urheberrechte gehören der RSM International Association, einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach Artikel 60 et seq der Schweiz mit Sitz in Zug.

© RSM International Association, 2015

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

Impressum

Herausgeber

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Richard-Wagner-Straße 9–11, D-50674 Köln
Telefon: +49 221 2070-00
koeln@rsm-verhuelsdonk.de

V.i.S.d.P.

Christian Ueberholz
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
(Adresse wie Herausgeber)

Konzeption und Realisation

valido marketing services GmbH

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.

Die Mandantenzzeitung „Public Sector aktuell“ finden Sie auf unserer Website www.rsm-verhuelsdonk.de.