

# PUBLIC SECTOR AKTUELL

Winter 2021/2022

## INHALT

Tue das Richtige und rede darüber: Nachhaltigkeitsberichterstattung bald Pflicht für alle großen Unternehmen	1
Bundesnetzagentur – Neues von der und zur Netzregulierungsbehörde	3
Disquotale Verlusttragung bei Eigengesellschaften mit mehreren JpDöR als Gesellschaftern	4
Sachherrschaft als Voraussetzung für die Stromsteuerentlastung	4
PV-Anlagen ertragsteuerlich richtig zuordnen und zusammenfassen	5
Transparenzregister – Neue Anforderungen auch für Unternehmen der öffentlichen Hand	6
Forstwirtschaft – Abkehr von der Durchschnittssatzbesteuerung	7
BVerfG stoppt Steuervollverzinsung – Welche Ausstrahlungswirkungen können sich ergeben?	7
Aktuelles zu § 2b UStG	9
Vorsteuerabzug aus Erschließungskosten	11
Neue umsatzsteuerliche Regelung zur Aufsichtsratsmitgliedschaft	12

## TUE DAS RICHTIGE UND REDE DARÜBER: NACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG BALD PFLICHT FÜR ALLE GROSSEN UNTERNEHMEN

Das Thema „Nachhaltigkeit“ bewegt die Menschen und die Wirtschaft nicht erst seit Greta Thunberg. Gleichwohl hat die Auseinandersetzung damit und dessen Konkretisierung vor dem Hintergrund der Klimakrisendiskussion noch einmal besonders Fahrt aufgenommen. Deshalb wird eine formelle Nachhaltigkeitsberichterstattung in Kürze für eine große Anzahl von Unternehmen obligatorisch werden – entweder aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder aufgrund des Marktdrucks.

Nachhaltigkeit verlangt eine andere Art der Rechenschaft als den klassischen Jahresabschluss und die Berichterstattung nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz. Dabei sollen die klassischen Zahlenwerke der Rechenschaftslegung im Jahresabschluss wie Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nicht ersetzt, sondern der bereits bestehende Lagebericht soll um eine eigenständige Nachhaltigkeitsberichterstattung ergänzt werden.

Diese Berichterstattung soll mindestens die Bereiche

- Umweltbelange,
- Sozialbelange,
- Arbeitnehmerbelange,
- Achtung der Menschenrechte und
- Bekämpfung von Korruption und Bestechung

umfassen.

Was bisher geschah:

Mit der Non-Financial Reporting Directive aus dem Jahr 2017 hat die EU eine erste Initiative zur Nachhaltigkeitsberichterstattung oder zur CSR-Verpflichtung (Corporate Sustainability Reporting) gestartet. Sie ist in Deutschland durch die §§ 289a-h des HGB umgesetzt worden. Ehrlicherweise ist der Anwendungsbereich dieser Regelungen in der kommunalen Wirtschaft bisher eher begrenzt gewesen. Lediglich bei den größeren Unternehmen hat die Berichterstattung zur Frauenquote Anwendung gefunden – und hat bisweilen eher den Eindruck einer lästigen Pflichtübung als den Ausdruck einer inneren Haltung und Überzeugung erweckt.

Im Kontext des Green Deals und der Initiative „Fit for 55“ hat die EU-Kommission mit dem Richtlinienvorschlag „Corporate Sustainability Reporting Directive“ vom 21. April 2021 einen neuen umfassenden Vorschlag vorgelegt. Nach aktuellem Stand des Richtlinienvorschlags sollen folgende Unternehmen unter die neuen Regelungen fallen:

- alle großen Unternehmen/Mutterunternehmen, wenn in zwei aufeinander folgenden Jahren zwei der folgenden drei Kriterien überschritten werden:

<b>Bilanzsumme</b>	<b>&gt; 20 Mio. €</b>
<b>Umsatzerlöse</b>	<b>&gt; 40 Mio. €</b>
<b>Mitarbeitende</b>	<b>&gt; 250</b>

- bei Börsennotierung auch alle kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) nach EU-Definition (weniger als 250 Beschäftigte, Jahresumsatz max. 50 Mio. €, Bilanzsumme max. 43 Mio. €).

Geplante Anwendungszeitpunkte:

- für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2022 beginnen – also im Regelfall ab dem Jahresabschluss 2023 für große Unternehmen,
- für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2025 beginnen – also im Regelfall ab dem Jahresabschluss 2026 für kleine und mittelgroße Unternehmen, sofern sie börsennotiert sind.

Für bereits jetzt zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtete Unternehmen gilt ab 01.01.2022 (für die Berichtsperiode 2021) eine bei der Berichterstattung einzuhaltende Rahmenvorgabe, die sogenannte EU-Taxonomie. Für die ab 2023/2026 neu betroffenen Unternehmen gilt diese Taxonomie dann entsprechend. Die Taxonomie ordnet jedes Unternehmen einem bestimmten Wirtschaftszweig zu und verknüpft jeden Wirtschaftszweig mit spezifischen Berichtserfordernissen.

In diesem Jahr – wurde das ISSB (International Sustainability Standards Board) als eigenständige Arbeitseinheit der IFAC (International Federation of Accountants) mit seinem weltweiten Sitz in Frankfurt

angesiedelt. Das ISSB ist weltweiter Standardsetter für die CSR-Berichterstattung und wird diese weiterentwickeln. Die Bedeutung des Themas national wie international ist sehr hoch eingestuft, weshalb ihm entsprechende Wichtigkeit beizumessen ist.

Der Rat für nachhaltige Entwicklung in Deutschland wurde bereits vor 20 Jahren durch die damalige Bundesregierung berufen. Als ein Teilthema befasst sich dieses hochkarätig besetzte Gremium auch mit nachhaltigem Wirtschaften und Sustainable Finance. Der Rat hat den Deutschen Nachhaltigkeitskodex als Rahmenkonzept für eine Berichterstattung entwickelt. Zu diesem Rahmenkonzept existieren verschiedene konkrete Branchenlösungen – u. a. für die Branchen Versorgung, Abfallwirtschaft/Entsorgung und kommunale Verwaltung. Gleichwohl hat das Thema in der kommunalen Welt bislang keine wirkliche Bedeutung gewonnen. Das aber wird sich künftig ändern.

Das Überschreiten der vorgenannten Größenkriterien ist auch oder gerade bei Unternehmen des Public Sectors nicht selten anzutreffen – damit fallen diese Unternehmen ebenfalls unter die neuen Regelungen. Derzeit trifft man noch öfter auf den Irrtum, Nachhaltigkeitsberichterstattung sei nur etwas für privatwirtschaftliche und sehr große Unternehmen. Das trifft aber eben gerade nicht zu!

Und warum widmen wir diesem Thema so einen großen Raum? Weil sich dieses junge Informationsinstrument und –erfordernis nicht von allein im Unternehmen aufbaut und etabliert. Vielleicht erinnern Sie sich noch an die ersten Jahre der Lageberichterstattung? Es dauerte eine ganze Weile, bis die Prozesse zur Lageberichterstellung sowie die inhaltliche Struktur so aufgestellt waren, dass im Rahmen der Jahresabschlusserstellung auch der Lagebericht die ihm gebührende Berücksichtigung fand. Das führte in den Anfangsjahren teilweise zu zeitlichen Verzögerungen, Hektik und unnötigem Stress bei der Jahresabschlusserstellung.

Jetzt kommt eine ähnliche Situation auf die von der Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffenen Unternehmen zu. Noch ist ausreichend Zeit, sich inhaltlich und prozessual auf die anstehenden Herausforderungen einzustellen und die künftige Berichterstattung so auszugestalten, dass sie strukturiert, effizient und vor allem im Sinne des berichtenden Unternehmens ist – also im wahrsten Sinne nachhaltig. Dabei geht es um Fragen wie:

- Wie ist ein Unternehmen genau betroffen und ab wann?
- Welche Themen sind für die Berichterstattung wichtig und wie passen sie in die EU-Taxonomie?
- Wie werden die Prozesse einer fortlaufenden Informationssammlung und Berichterstattung im Unternehmen etabliert?
- Wie wirkt die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Kontext des vorhandenen Risikomanagementsystems und welche Risiken sind zusätzlich zu betrachten?

Unabhängig von der Frage der rechtlichen Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung können alle Unternehmen und Einrichtungen natürlich auch freiwillig eine entsprechende Berichterstattung etablieren – durchaus schon im Hinblick auf den Ausblick: Nämlich dass mittelfristig mit einer verpflichtenden Nachhaltigkeitsberichterstattung für nahezu alle Unternehmen zu rechnen ist und nicht mehr nur für große und börsennotierte Unternehmen.

Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex sowie die erwähnten Branchenleitfäden geben Arbeitshilfen und Hinweise zur Umsetzung der Berichterstattung. Man muss nur mit der Umsetzung beginnen. Unsere Empfehlung lautet ganz klar: Machen Sie dieses Thema zur Chefsache, benennen Sie Verantwortliche im Haus und schieben Sie es nicht auf die lange Bank!

## BUNDESNETZAGENTUR – NEUES VON DER UND ZUR NETZREGULIERUNGSBEHÖRDE

Der von der Bundesnetzagentur (BNetzA) vorgegebene **Eigenkapitalzinssatz** ist von zentraler Bedeutung, da er die Erlösobergrenzen und damit die zukünftigen Renditen für die Strom- und Gasnetzbetreiber maßgeblich beeinflusst. Das gilt insbesondere für Neuinvestitionen. Die BNetzA legt den Eigenkapitalzinssatz regelmäßig vor Beginn einer Regulierungsperiode nach den Vorgaben der Netzentgeltverordnungen StromNEV und GasNEV getrennt für Altanlagen und Neuinvestitionen fest.

Am 20.10.2021 hat die BNetzA für Strom- und Gasnetzbetreiber einheitlich einen Eigenkapitalzinssatz für Neuanlagen von 5,07 % und für Altanlagen von 3,51 % jeweils vor Körperschaftsteuer veröffentlicht. Aktuell betragen die Zinssätze noch 6,91 % für Neuanlagen und 5,12 % für Altanlagen. Die neuen Zinssätze gelten ab der vierten Regulierungsperiode. Diese beginnt für die Gasnetzbetreiber im Jahr 2023, für die Stromnetzbetreiber im Jahr 2024.

„Die gesunkenen Zinssätze spiegeln das geringere Zinsniveau an den Kapitalmärkten wider. Investitionen in die Netze bleiben dauerhaft attraktiv. Wir haben Hinweise aus dem Konsultationsverfahren berücksichtigt“, sagt Jochen Homann, Präsident der BNetzA, „gleichzeitig gilt aber: Die Renditen der Netzbetreiber werden von den Netznutzern bezahlt, also von Verbrauchern, Industrie und Gewerbe. Diese dürfen nicht unnötig belastet werden.“

Der risikolose Basiszins wurde mit 0,74 % festgelegt. Laut BNetzA sind derzeit am Kapitalmarkt keine Anzeichen erkennbar, dass dieser Zins während der nächsten Regulierungsperiode in einem Maß steigen könne, das im festgelegten Eigenkapitalzinssatz nicht bereits berücksichtigt wäre. Gleichwohl habe die BNetzA Vorkehrungen getroffen, den Eigenkapitalzinssatz bei einer unerwarteten Änderung des Zinsumfelds während der nächsten Regulierungsperiode kurzfristig anpassen zu können. Vor dem Hintergrund der Konsultation wurde der Wagniszuschlag gegenüber dem im Juli veröffentlichten Wert um 0,395 % angehoben, so die BNetzA. Ergänzt durch steuerliche Folgen führte das zu einer Gesamterhöhung des zunächst konsultierten Wertes von 4,59 % um 0,48 %-Prozentpunkte auf 5,07 % und damit zu einer weniger starken Absenkung als ursprünglich geplant, teilte die BNetzA mit.

Trotz dieser leichten Erhöhung im Vergleich zur Konsultationsfassung bleibt die erhobene Kritik der Netzbetreiber und



Branchenverbände bestehen. Die erhebliche Absenkung der kalkulatorischen Renditen sei ein falsches und nachhaltig problematisches Signal für Netzbetreiber und Investoren. Damit sei die Leistungs- und Investitionsfähigkeit der Netzbetreiber gefährdet und das stehe im Widerspruch zu energie- und wirtschaftspolitischen Zielen. Obwohl Deutschland zu den Staaten mit dem größten Netzausbaubedarf zählt, liegen die deutschen Eigenkapitalzinssätze im europäischen Vergleich deutlich unter dem Durchschnitt. Die Ursache hierfür liegt in einer Zinsmethodik, die weder die Herausforderungen der Energiewende noch die aktuelle Zinspolitik berücksichtigt.

Vorangegangen war der Festlegung zur Absenkung der EK-Verzinsung ein lange erwartetes **Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)** bezüglich einer von der EU-Kommission gegen Deutschland erhobenen Vertragsverletzungsklage. Darin wurde eine unzureichende Umsetzung von EU-Richtlinien im Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) gerügt. Dieser Rüge hat der EuGH nun in seinem Urteil vom 02.09.2021 stattgegeben. Deutschland muss nun Maßnahmen ergreifen, um die Unabhängigkeit der Regulierungsbehörden und deren Entscheidungsbefugnisse im Bereich der Energieregulierung weiter zu stärken. In diesem Kontext hält der EuGH die Vorschrift des § 24 Abs. 1 EnWG für eindeutig europarechtswidrig. Diese Regelung ver-

leihe der Bundesregierung die Befugnis, die Bedingungen und Methoden im Bereich der Netzregulierung auch gegenüber der BNetzA zu regeln. Dabei hat der EuGH hervorgehoben, dass die Unabhängigkeit der Netzregulierungsbehörde (NRB) notwendig ist, um zu gewährleisten, dass sie gegenüber Wirtschaftsteilnehmern und öffentlichen Einrichtungen unparteiisch und diskriminierungsfrei handelt.

Der EuGH besitzt zwar keine Kompetenz, die nationalen Regelungen unmittelbar selbst zu verwerfen, jedoch ist Deutschland nunmehr in der Pflicht, die vom EuGH festgestellten Verstöße abzustellen und alle hierfür erforderlichen Maßnahmen zu treffen. „Es gilt nun, die Entscheidungsgründe sorgfältig auszuwerten. Die Bundesnetzagentur wird die Bundesregierung bei der zügigen Auswertung des Urteils unterstützen“, sagt Jochen Homann, Präsident der BNetzA, „die Bundesnetzagentur wird rechtliche Unsicherheiten in der Übergangsphase so weit wie möglich reduzieren. Wir gewährleisten Rechtssicherheit für die Investitionen, die zur Erreichung der Klimaschutzziele essenziell sind.“

Wie die Umgestaltung des Regulierungssystems letztlich aussehen wird, wird sich zukünftig zeigen. Insgesamt wird sie eine große Herausforderung für den Gesetzgeber und möglicherweise auch für die regulierten Unternehmen bedeuten.



## DISQUOTALE VERLUSTTRAGUNG BEI EIGENGESELLSCHAFTEN MIT MEHREREN JPDÖR ALS GESELLSCHAFTERN

Wenn mehrere Städte und/oder Gemeinden an einer Gesellschaft gemeinsam beteiligt sind, richtet sich die Verteilung von Verlusten grundsätzlich nach den Beteiligungsquoten. Eine Verlusttragung kann hiervon abweichen und beispielsweise nach dem Verursachungsprinzip vereinbart werden – z. B. bei einer dauerverlustigen Bädergesellschaft nach Maßgabe der im jeweiligen Gemeindegebiet entstehenden Bäderverluste (so laut BMF-Schreiben vom 06.07.2021). Diese disquotale Verteilung des Verlustes ist auch steuerlich anzuerkennen, wenn sie – wie im angeführten Beispiel – nach einem nachprüfbar vernünftigen Aufteilungsmaßstab erfolgt. Die Formulierung, wie sie im besagten BMF-Schreiben verwendet wird, ist leider nicht ganz eindeutig und bedarf der Auslegung, schließt jedoch zumindest willkürliche Ergebnisverteilungen aus. Auf der anderen Seite ermöglicht die Formulierung aber auch einen gewissen Gestaltungsspielraum. Zum Nachweis und zur Begründung der vom Beteiligungsverhältnis abweichenden Verteilung des Ergebnisses sollte der Maßstab am besten bereits in der Satzung der Gesellschaft fixiert werden.



## SACHHERRSCHAFT ALS VORAUSSETZUNG FÜR DIE STROMSTEUERENTLASTUNG



Nach § 9b StromStG erhalten Unternehmen des produzierenden Gewerbes eine Steuerentlastung für nachweislich versteuerten Strom, der für betriebliche Zwecke entnommen wird. Zu der hierfür relevanten Frage, wer Entlastungsberechtigter nach § 9b Abs. 3 StromStG ist, hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit seinem Beschluss vom 24.06.2021 eine für Betriebsführungsfälle weitreichende Entscheidung getroffen.

Um als Entlastungsberechtigter nach § 9b Abs. 3 StromStG zu gelten, ist es erforderlich, dass der verwendete Strom von dem Unternehmen des produzierenden Gewerbes, das den Antrag gestellt hat, für eigenbetriebliche Zwecke entnommen wird.

Übt ein Betriebsführer auf der Grundlage eines entsprechenden Betriebsführungsvertrags die tatsächliche Sachherrschaft

über die stromverbrauchenden Anlagen aus, wird der Strom vom Betriebsführer entnommen. Die Entnahme kann somit nicht dem Auftraggeber und Eigentümer der Anlage zugerechnet werden. Eine mittelbare Sachherrschaft über die stromverbrauchenden Anlagen reicht nach Ansicht des BFH für die Zuordnung der Stromentnahme und somit für die Stromsteuerentlastung nicht aus.

Da es auch beim Erlass, bei der Erstattung oder der Vergütung der Stromsteuer in Sonderfällen nach § 10 StromStG darauf ankommt, dass der verwendete Strom vom Unternehmen des produzierenden Gewerbes für eigenbetriebliche Zwecke entnommen wird, wird die Zollverwaltung auch in diesen Fällen prüfen, wer die tatsächliche Sachherrschaft ausübt.

In vielen Betriebsführungsfällen sollte deshalb überlegt werden, ob eine Änderung möglich ist, um die tatsächliche Sachherrschaft über die Anlagen zu erlangen.

## PV-ANLAGEN ERTRAGSTEUERLICH RICHTIG ZUORDNEN UND ZUSAMMENFASSEN

Betreibt eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdÖR) eine PV-Anlage zur Stromerzeugung, kann auf eine steuerliche Würdigung nur dann verzichtet werden, wenn der erzeugte Strom vollumfänglich im hoheitlichen Bereich selbst genutzt wird. Aufwendungen bleiben in diesem Fall unberücksichtigt, Erträge gibt es keine. Ebenfalls einfach ist der Fall, wenn eine PV-Anlage einem Betriebsgewerblicher Art (BgA) dient und der Strom ohne Einspeisung dort verbraucht wird. In diesem Fall ist die PV-Anlage dem versorgten BgA zuzuordnen.

Sobald jedoch (auch) Strom zur Einspeisung produziert wird, entsteht durch die PV-Anlage ein BgA. Nach aktuell herrschender Meinung soll die 35.000-€-Grenze, die bei Umsätzen unterhalb dieser Grenze einen BgA ausschließt, bei PV-Anlagen grundsätzlich nicht gelten, weil die Tätigkeit zu Unternehmen der Privatwirtschaft in unmittelbarem Wettbewerb stehe. Das Finanzgericht (FG) Münster hat das in einem jüngst ergangenen und zwischenzeitlich rechtskräftigen Urteil (vom 21.04.2021, Az. 13 K 3663/18 K, G) bestätigt.

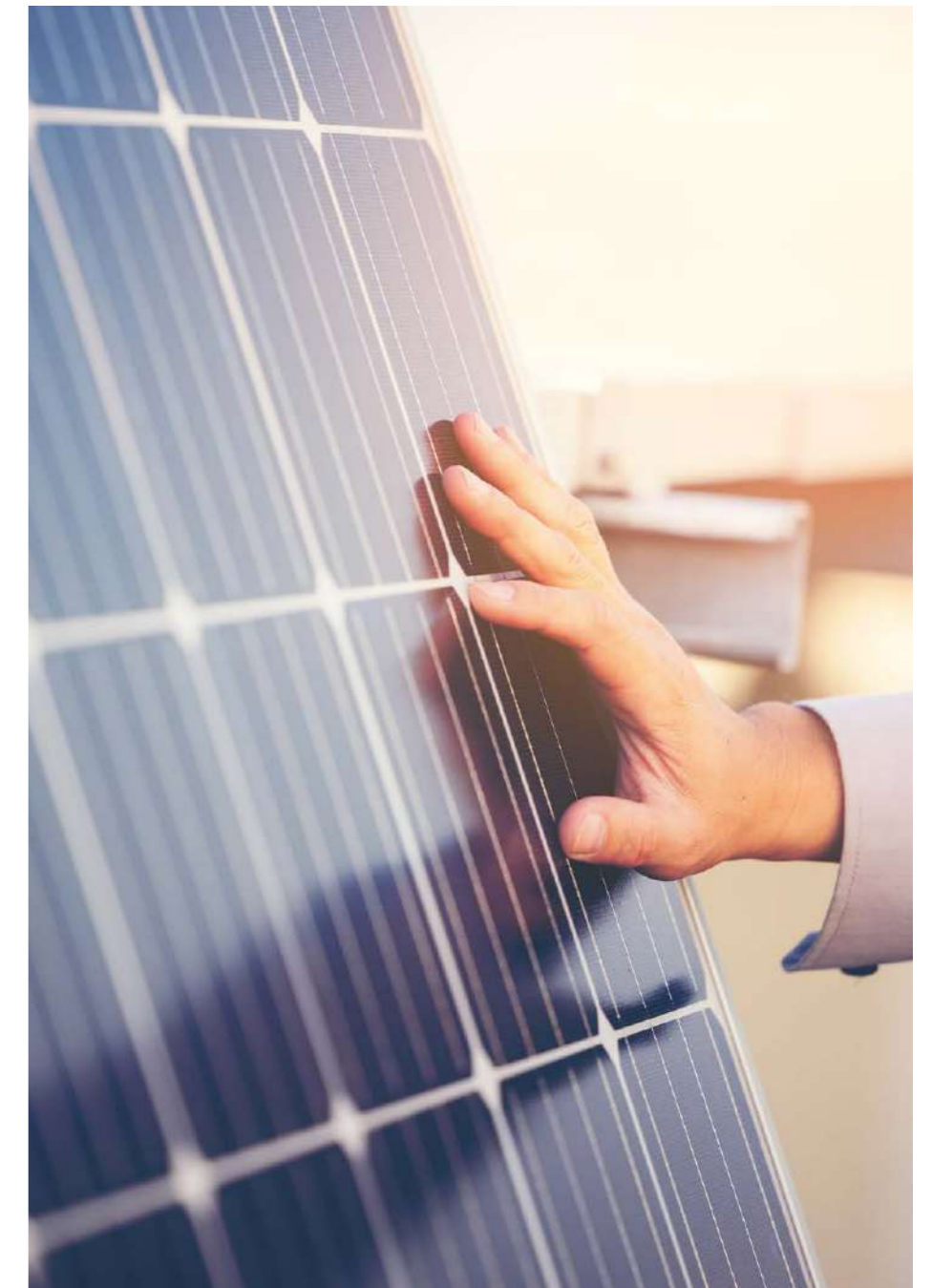
Mehrere PV-Anlagen sind als ein BgA zu behandeln, wenn diese unter einheitlicher Leitung stehen. Nur wenn eine PV-Anlage beispielsweise von verschiedenen Ämtern einer jPdÖR verwaltet wird oder wenn eine Anlage in ganz engem organisatorischen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem BgA steht, können mehrere verschiedene „BgA PV-Anlage“ vorliegen (z. B. PV-Anlage auf einem Schuldach, die von der Schule selbst verwaltet wird). Bei zentraler Verwaltung muss grundsätzlich von einem einheitlichen BgA ausgegangen werden. Auch das hat das FG Münster so entschieden. Im Urteilsfall ging es um die Frage, ob für sechs PV-Anlagen der Freibetrag in Höhe von 5.000 € sechs Mal geltend gemacht werden kann. Dem hat das Gericht eine Absage erteilt.

Daneben taucht häufig die Frage auf, ob eine PV-Anlage auf dem Dach eines Gebäudes, das einem BgA zugeordnet ist, deshalb mit dem BgA zusammengefasst werden kann. Dieser Automatismus wird selbst bei BgA, die den Strom aus der PV-Anlage auch teilweise nutzen, verneint. Eine Zusammenfassung ist nur unter den geltenden engen Voraussetzungen für einen steuerlichen Querverbund möglich. Da PV-Anlagen als Versorgungsunternehmen gelten, kommt insbesondere eine Zusammenfassung mit anderen Versorgungsbetrieben infrage – unabhängig davon, wo die Anlage installiert ist.

Besonders schwierig wird es, wenn Strom teilweise hoheitlich genutzt und teilweise eingespeist wird. Produziert die PV-Anlage Strom für den Hoheitsbereich, kann die Anlage entweder dem BgA oder dem Hoheitsvermögen zugeordnet werden, eine Aufteilung ist nicht möglich. Nach welchen Grundsätzen die Zuordnung erfolgen soll, ist praktisch streitanfällig. Allerdings wird bei Befolgung der nachfolgenden Grundsätze eine hohe Rechtssicherheit erlangt.

Beträgt die hoheitliche Nutzung mehr als 90 %, ist die Zuordnung zum BgA, der aus der Einspeisung des restlichen Stroms resultiert, ausgeschlossen, weil eine starke

und untrennbare Verflechtung mit dem Hoheitsbereich vorliegt. Eine anteilige Aufwandsnutzung im BgA ist umstritten. In allen anderen Konstellationen handelt es sich bei der PV-Anlage um eine wesentliche Betriebsgrundlage des BgA, da dieser ohne die PV-Anlage nicht (sinnvoll) betrieben werden kann. Die Zuordnung zum BgA erfolgt in vollem Umfang. Die anteiligen Kosten, die auf die hoheitliche Nutzung entfallen, stellen nach vorherrschender Meinung keine Betriebsausgaben im BgA dar; sie sind zu kürzen. Darüber hinaus wird die hoheitliche Stromnutzung steuerlich nicht gewürdigt. Insbesondere liegen keine verdeckten Gewinnausschüttungen vor.



## TRANSPARENZREGISTER – NEUE ANFORDERUNGEN AUCH FÜR UNTERNEHMEN DER ÖFFENTLICHEN HAND



Mit Wirkung zum 01.08.2021 wurde das Geldwäschegesetz (GwG) durch das Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz (TraFinG) erneut geändert, wodurch sich wesentliche Verschärfungen auch für das Transparenzregister ergeben haben. Hintergrund ist, dass die europäischen Transparenzregisterstellen in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union elektronisch miteinander verknüpft werden sollen, um so einfachere Abfragen durch die Interessierten zu ermöglichen. Das Transparenzregister ist nicht mehr nur Auffangregister, sondern wird zu einem Vollregister umgestaltet. Infolgedessen wird die bislang geltende Mitteilungsfiktion durch bereits bestehende Eintragungen in einem anderen öffentlichen Register (z. B. dem Handelsregister) abgeschafft. Die Mitteilungsfiktion wurde ursprünglich eingeführt, um bürokratischen Mehraufwand für die Unternehmen durch Doppelmeldungen derselben Daten an verschiedene Stellen zu vermeiden. Die Abschaffung dieser Erleichterungen führt nun dazu, dass sämtliche Unternehmen unabhängig von den Eintragungen in anderen Registern dem Transparenzregister die Daten ihrer wirtschaftlich Berechtigten melden müssen.

### Wer muss was melden?

Meldepflichtig als transparenzpflichtige Einheiten sind grundsätzlich sämtliche juristische Personen des Privatrechts (also z. B. GmbH und AG) und eingetragene Personengesellschaften (z. B. OHG und KG),

die im GwG als Vereinigungen bezeichnet werden, und zwar auch dann, wenn sie vollständig von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehalten werden. Daneben gibt es die gleichen Pflichten für sonstige Rechtsgestaltungen wie Stiftungen und bestimmte Treuhandformen. Dem Transparenzregister mitzuteilen und dort einzutragen sind die wirtschaftlich Berechtigten mit folgenden Daten:

- Vor- und Nachname,
- Geburtsdatum,
- Wohnort,
- Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses und
- alle Staatsangehörigkeiten.

Nach der gesetzlichen Regelung im GwG ist wirtschaftlich Berechtigter jede natürliche Person, die bei einer der genannten transparenzpflichtigen Einheiten unmittelbar oder mittelbar

- mehr als 25 % der Kapitalanteile hält,
- mehr als 25 % der Stimmrechte kontrolliert oder
- auf vergleichbare Weise Kontrolle ausübt.

### Eintragungspflicht auch für privatrechtliche Unternehmen der öffentlichen Hand

Da im öffentlichen Sektor natürliche Personen eine derartige Stellung regelmäßig nicht innehaben, gibt es bei öffentlichen Unternehmen keine tatsächlich

Berechtigten. Nach dem Gesetz gilt in diesen Fällen der gesetzliche Vertreter (also regelmäßig die Geschäftsführer und Vorstände) als sogenannter fiktiver wirtschaftlich Berechtigter. Auch der fiktive wirtschaftlich Berechtigter ist nunmehr in das Transparenzregister einzutragen. Das gilt eben auch für die Unternehmen der öffentlichen Hand, also z. B. die kommunalen Eigengesellschaften und Beteiligungsgesellschaften.

Für die Umsetzung der Gesetzesänderung gelten gestaffelte Übergangsfristen: für die Aktiengesellschaften bis 31.03.2022, für die GmbHs und Genossenschaften bis 30.06.2022 und in allen übrigen Fällen bis 31.12.2022. Erfolgt eine notwendige Eintragung ins Transparenzregister nicht oder nicht rechtzeitig, droht spätestens im Jahr darauf ein Bußgeld.

Zu beachten ist noch, dass die Verpflichteten nach dem GwG, z. B. Banken, Versicherungen, Notare, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte, die ihnen gegenüber gemachten Angaben mit dem Transparenzregister abgleichen müssen und bei festgestellten Abweichungen verpflichtet sind, diese dem Transparenzregister als sogenannte Unstimmigkeitsmeldungen mitzuteilen. Die transparenzpflichtige Einheit ist dann wiederum unter umfangreicher Vorlage von Dokumenten verpflichtet, die gemeldete Unstimmigkeit zusammen mit dem Transparenzregister zu klären – ein Prozess, der in der Praxis sehr aufwendig und zeitintensiv sein dürfte.

Wichtig: Bei Veränderungen bei den gesetzlichen Vertretern von privatrechtlich organisierten Unternehmen der öffentlichen Hand (z. B. Bestellung und Abberufung) ist künftig nicht nur an die Eintragungen im Handelsregister zu denken, sondern auch die entsprechende Meldung an das Transparenzregister sicherzustellen.



## FORSTWIRTSCHAFT – ABKEHR VON DER DURCHSCHNITTSATZBESTEuerung

Aufgrund der Neuregelung des § 24 UStG im Jahressteuergesetz 2020 werden sich zum 01.01.2022 der Umgang und die Besteuerung von Holzverkäufen verändern. Mit dem Ziel der Unionrechtskonformität war die Regelung der sogenannten Durchschnittssatzbesteuerung schon seit geraumer Zeit im Visier der EU-Kommission.

Bislang galt die Durchschnittssatzbesteuerung (5,5 %) mit der Folge, dass sich Vor- und Umsatzsteuern aufgehoben haben und solche Umsätze nicht in die Umsatzsteuererklärung aufgenommen werden mussten. Ab dem 01.01.2022 darf diese Regelung nur noch angewendet werden, wenn der steuerbare Gesamtumsatz der einzelnen Körperschaft im vorangegangenen Jahr nicht mehr als 600.000 € betragen hat.

Im Ergebnis wird die Durchschnittssatzbesteuerung nur noch für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe anwendbar sein, die überwiegende Mehrzahl der Kommunen, Städte und Kreise wird zur Regelbesteuerung wechseln müssen. Holzverkäufe sind in der Folge künftig mit 19 % Umsatzsteuer abzurechnen und in die Voranmeldungen aufzunehmen. Im Gegenzug besteht die Möglichkeit für diesen Bereich, Vorsteuern geltend zu machen.

Vor diesem Hintergrund besteht akuter Handlungsbedarf. Mit einer Wirkung zum 01.01.2022 müssen Ausgangsrechnungen und Preise für forstwirtschaftliche Umsätze angepasst werden. Darüber hinaus kann für Arbeiten im Haushalts-/Wirtschaftsplan für den Bereich Forstwirtschaft unter Geltendmachung von Vorsteuer geplant werden.



## BVERFG STOPPT STEUERVOLLVERZINSUNG – WELCHE AUSSTRAHLUNGSWIRKUNGEN KÖNNEN SICH ERGEBEN?



Die Niedrigzinsphase ist mit einem aktuellen Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 08.07.2021 auch im Steuerrecht angekommen. Die Abgabenordnung (AO) schreibt für bestimmte Steuernachforderungen, aber auch -erstattungen eine Verzinsung in Höhe von 0,5 % pro angefangenen Monat vor. Die Zinsfest-

setzung wird regelmäßig mit dem Steuerbescheid verbunden und beschränkt sich auf Einkommen-, Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer. Von der Verzinsung sind Steuervorauszahlungen und -abzugsbeträge ausgenommen. Der Zinslauf beginnt regulär 15 Monate nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums (Ausnahme: Verlängerung für 2019 zur Abmilderung der Folgen der Corona-Pandemie).

Mit Beschluss des BVerfG vom 08.07.2021 hat das Gericht im Ergebnis entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen mit Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) unvereinbar ist, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 ein Zinssatz von 0,5 % pro Monat zugrunde gelegt wird. Die Abweichung vom allgemeinen Zinsniveau erweist sich gemessen am allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG für in die Jahre 2010 bis 2013 fallende Verzinsungszeiträume noch als verfassungsgemäß, für in spätere Jahre fallende Verzinsungszeiträume dagegen als verfassungswidrig. Für Verzinsungszeiträume bis 31.12.2018 ist das bisherige Recht aber weiter anwendbar (Fortgeltungsanordnung).

Für ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume sind die Vorschriften dagegen unanwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 31.07.2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung zu treffen.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat bereits mit seinem Schreiben vom 17.09.2021 auf das Urteil des BVerfG reagiert; für Verzinsungszeiträume ab 01.01.2019 gilt demnach Folgendes:

§ 233a i. V. m. § 238 Abs. 1 S. 1 AO ist als Folge des Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG unanwendbar (Anwendungssperre). Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen diese Normen insoweit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen. Das heißt, betragsmäßig „neue“ Nachzahlungs- und Erstattungs-zinsen dürfen auf der Grundlage der o. g. Normen nicht mehr festgesetzt werden.

Unanfechtbare Zinsfestsetzungen, die darauf beruhen, sind wegen der Entscheidung des BVerfG weder aufzuheben noch zu ändern. Sie genießen Bestandskraft. Die Vollstreckung aus einer solchen Entscheidung ist – soweit sie noch nicht vollzogen ist – allerdings unzulässig. Ansprüche des Zinsschuldners gegen die Finanzbehörde aus ungerechtfertigter Bereicherung hinsichtlich bereits entrichteter Zinsen sind ausgeschlossen.

Die Unvereinbarkeitserklärung erstreckt sich ausdrücklich aber nicht auf die anderen Verzinsungstatbestände nach der AO zulasten der Steuerpflichtigen, namentlich auf Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen nach den §§ 234, 235 und 237 AO.

Erwartungsgemäß werden sich durch dieses Urteil weitergehende Auswirkungen auf Kommunen und ihre Gesellschaften ergeben und für diese eine organisatorische Herausforderung darstellen. Die schleichende Entwicklung zur Niedrigzinsphase mit den für Kommunen angenehmen Effekten einer deutlich günstigeren Finanzierung – insbesondere bei den Kassenkrediten – und leicht nachteiligen, aber beherrschbaren Herausforderungen durch Verwahrentgelte bei Guthabenzinsen führt allerdings zu Veränderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen. Diese seien exemplarisch genannt:

### Pensionsrückstellungen in Jahresabschlüssen

Handelsrechtlich ist dieser Bereich recht dynamisch: Die Regelungen nach § 253 Abs. 2 HGB (Durchschnitt der letzten zehn Jahre) bzw. § 253 Abs. 6 HGB (für Unterschiedsbetrag zwischen früherer Rückstellungsermittlung mit Durchschnitt der letzten sieben Jahre besteht eine Ausschüttungssperre) orientieren sich jährlich neu an Veröffentlichungen der Bundesbank. Zum 31.12.2020 betrug der 10-Jahres-Durchschnittszins 2,3 %.

Im Rahmen der öffentlich-rechtlichen Rechnungslegung (z. B. NKF oder NKR) wird bisher ein Zinssatz von 5 % vorgeschrieben (z. B. § 37 Abs. 1 S. 4 KomHVO NRW; § 45 Abs. 3 S. 1 KomHKVO Nds.). Dieser Zins ist verglichen mit dem handelsrechtlichen Zins deutlich überhöht und würde bei einer Anpassung zu einer außerordentlichen Haushaltsbelastung führen.

Steuerrechtlich zulässige Pensionsrückstellungen sind mit einem in § 6a Abs. 3 EStG vorgegebenen statischen Zinssatz von 6 % zu bilden. Hierdurch ist regelmäßig das handelsrechtliche Ergebnis deutlich niedriger als das steuerrechtliche Ergebnis.

Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) Köln (Urteil vom 12.10.2017) verstößt § 6a Abs. 3 S. 3 EStG in der im Jahr 2015 geltenden Fassung insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG, als zur Ermittlung der Pensionsrückstellung ein Rechnungszinsfuß von 6 % anzusetzen ist. Die für die Entscheidung des anhängigen Klageverfahrens maßgebliche Vorschrift des § 6a Abs. 3 S. 3 EStG in der im Streitjahr 2015 geltenden Fassung ist nach Überzeugung des urteilenden Senats insoweit verfassungswidrig, als sie einen Rechnungszinsfuß von 6 % anordnet. Das Verfahren war deshalb nach Überzeugung des FG auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG ist einzuholen. Dieses Verfahren ist noch anhängig.

### Unverzinsliche Verbindlichkeiten in Jahresabschlüssen

Unverzinsliche Verbindlichkeiten werden gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG für die Steuerbilanz mit 5,5 % abgezinst. Zu diesem Bereich liegen gegenwärtig nur die Gesetzeslage bestätigende Urteile vor, wie ein Urteil des Bundesfinanzhofs für 2010 sowie des FG Münster für 2013 und 2016. Gleichwohl dürfte diese Rechtsposition nicht dauerhaft zu halten sein.

### Gebührenbedarfsrechnungen

In den Kommunalabgabengesetzen der Länder (z. B. § 6 Abs. 2 S. 4 KAG NRW) wird regelmäßig eine angemessene Verzinsung des aufgewandten Kapitals für die Kapitalkosten vorgegeben. Nach einem Urteil des Oberverwaltungsgerichts (OVG) Münster vom 13.04.2005 wird noch ein Zins akzeptiert, der mittels eines Durchschnittssatzes der Emissionsrenditen für festverzinsliche Wertpapiere inländischer öffentlicher Emittenten aus 50 Jahren ermittelt wird. Hierzu gibt die Gemeindeprüfungsanstalt NRW jährlich eine Hilfe zum kalkulatorischen Zins (zuletzt Stand 6/2021 für 2022: höchstens 5,242%; gegebenenfalls zzgl. Sicherheitszuschlag von 0,5 Prozentpunkten auf 5,742%).

Wegen knapper gesetzlicher Regelungen konkretisiert die Rechtsprechung die juristischen und betriebswirtschaftlichen Fragestellungen bei der Kalkulation von Benutzungsgebühren. So deutete das OVG Nordrhein-Westfalen bereits im Jahr 2016 an, dass die bisherige Rechtsprechung zur kalkulatorischen Abschreibung und Verzinsung überprüft werden soll.

In einem vom Bund der Steuerzahler unterstützten Verfahren vor dem OVG Nordrhein-Westfalen geht es nunmehr um eine Kernfrage der Kommunalabgaben: die Zinsen. Das anhängige Verfahren soll für einen Grundbesitzabgabenbescheid aus dem Jahr 2017 klären, in welcher Höhe ein kalkulatorischer Zinssatz auf das Eigenkapital angewendet werden darf und ob Abschreibungen nach Wiederbeschaffungszeitwerten weiterhin zulässig sind.

Wenn die Gemeinden Gebühren für die Benutzung ihrer Einrichtungen kalkulieren, rechnen sie Zinsen ein: Fremdkapitalzinsen, weil sie Kredite aufnehmen, fiktive Eigenkapitalzinsen, weil ihnen durch das gebundene Eigenkapital Zinserträge entgehen. Welche Höhe dürfen die Zinsen in einer historisch einmaligen Niedrigzinsphase haben, in der die Kommunen für ihr hinterlegtes Eigenkapital Negativzinsen zu

entrichten haben? Bundesanleihen werden derzeit mit einem Zinssatz von 0,0 % ausgegeben. Bei Kommunalabgaben machen die Gemeinden aber Zinsen von mehr als 6 % geltend.

Mit den aktuellen Zinsen hat der angeführte Zins nichts mehr zu tun. Der Kläger in dem angeführten Verfahren hält einen kalkulatorischen Zins von mehr als 6 % (Streitjahr 2017) angesichts der anhaltenden Niedrigzinsphase für weit überhöht und geht davon aus, dass die meisten Kommunen einen überhöhten Zinssatz bei der Kalkulation der Abwassergebühr zugrunde legen.

Da die Abwasserentsorgungsanlagen einen großen Anteil des Anlagevermögens häufig in Millionenhöhe darstellen, würde ein realitätsnäherer – und damit niedriger – Zins direkt auch zu einer niedrigeren Abwassergebühr führen. Umgekehrt heißt das: Bleibt es bei überhöhten Zinsen in der Gebührenkalkulation, werden durch die Gebühren Gewinne erwirtschaftet. Bei diesen Gewinnen – die aus der bisherigen Definition der betriebswirtschaftlichen Kosten herrühren – wird in Zukunft eine abweichende Beurteilung der Verwaltungsgerichte zu erwarten sein.

Somit ergeben sich neben dem Urteil des BVerfG zur Steuervollverzinsung aus der nachhaltigen Niedrigzinsphase weitere interessante und komplexe Fragestellungen.



## AKTUELLES ZU § 2B USTG

Die Anwendung des § 2b UStG rückt näher und leider sind praxiswertbare Verlautbarungen nach wie vor unzureichend und in ihrer Tendenz nicht selten eher restriktiv. Vielleicht lässt sich die Pandemie ein weiteres Mal als Begründung für eine Verschiebung der erstmaligen Anwendung heranziehen? Viele juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) – dem Vernehmen nach vor allem Landesbehörden – wären wohl nicht böse drum. Zumindest über die Bereiche, in denen sich der Nebel lüftet, wollen wir nachstehend berichten.

### Zurechnung und Besteuerung von Umsätzen, die in Kitas und Schulen erzielt werden

Für Kindertageseinrichtungen und Schulen hat sich die Finanzverwaltung in Gestalt des Landesamts für Steuern Bayern mit Verfügung vom 08.01.2021 positioniert und eine Reihe von Aspekten klargestellt:

Die eigentlichen Kernbereiche der jeweiligen Einrichtungen, nämlich die Erziehung und Bildung, stehen dabei wenig überraschend gar nicht im Fokus der Verlautbarung: Die Schulbildung wird unentgeltlich angeboten, sodass sich mangels Leistungsaustausch regelmäßig überhaupt nicht die Frage einer Umsatzsteuerbarkeit stellt. Zwar findet die Betreuung in Kitas im Leistungsaustausch statt – woran man aufgrund der einkommensabhängigen Staffelung der Kita-Beiträge im Einzelfall auf Basis von EuGH-Rechtsprechung sogar zweifeln könnte (= asymmetrische Leistungsentgelte) –, jedoch greift für diese Leistungen in jedem Fall § 4 Nr. 23 UStG. Selbst im Fall von Steuerbarkeit kann jedenfalls von Steuerfreiheit ausgegangen werden.

Im Kern des vorgenannten Schreibens aus Bayern stehen Umsätze, die durch Elternbeiräte, Schülermitverwaltungen, Schulfirmen, Schülerfirmen und Fördervereine erzielt werden. Umsätze, die durch Elternbeiräte erzielt werden, sind nach Auffassung der Finanzverwaltung dem jeweiligen Träger der Einrichtung zuzurechnen, was in praktischer Hinsicht durchaus problematisch sein wird, weil der jeweilige Träger von den stattfindenden Aktivitäten mitunter nur bedingt Kenntnis hat. Auch Umsätze, die von Schulfirmen und im Rahmen von Schulprojekten getätigt werden, werden danach dem jeweiligen Träger zugerechnet. Das erscheint weniger problematisch, da zumindest die notwendige Kenntnis von den Vorgängen in der jeweiligen Einrichtung auch vorhanden ist. Hier geht es im Sinne von Tax Compliance deshalb in praktischer



Hinsicht eher darum, regelmäßig steuerfernes Personal in den Schulen zu sensibilisieren sowie Kommunikationswege und -verpflichtungen zu schaffen.

Schülerfirmen und Fördervereine hingegen werden nach Auffassung der Verwaltung umsatzsteuerlich gesondert behandelt. Die dort tätigen Personen sind selbst zur Erfüllung der steuerlichen Obliegenheiten verpflichtet. Hier ist es aus Sicht des Trägers allenfalls eine freundliche Geste, entsprechende Hinweise und etwaiges Informationsmaterial bereitzuhalten und gegebenenfalls zu übergeben.

### Feuerwehren

Als einigermaßen geklärt lässt sich aus unserer Sicht auf Basis verschiedener Verwaltungsverlautbarungen auch der Bereich der Feuerwehren in Zusammenhang mit § 2b UStG bezeichnen. So ist es ähnlich wie bei den Schulen so, dass der Kernbereich der Feuerwehrtätigkeit grundsätzlich nicht mit der Erzielung von Einnahmen im Zusammenhang steht, sodass sich weitere Fragen zu einer möglichen Umsatzsteuerpflicht erübrigen. Kommt es bei missbräuchlicher Verwendung von Notrufen zu Gebührenerhebungen insbesondere bei Fehlalarmen, so ist von echtem Schadenersatz auszugehen, der auch unabhängig von den Kriterien des § 2b UStG nicht zur Umsatzsteuerbarkeit führt, weil kein Leistungsaustausch vorliegt. Leistungen des vorbeugenden Brandschutzes – also insbesondere auch verpflichtende Brandsicherheitswachen – werden regelmäßig gegen Entgelt erbracht und sollen aufgrund potenziellen Wettbewerbs

nach Auffassung der Verwaltung zu umsatzsteuerpflichtigen Leistungen führen. Im Bereich der Verwertung feuerwehrtechnischen Materials einschließlich Fahrzeugen ist auch unter Geltung des § 2b UStG von hoheitlichen Hilfsgeschäften auszugehen. Dass größere Wehren eine durchaus auch größere Anzahl einzelner Geschäfte tätigen, soll für die vorgenannte Qualifikation unschädlich sein. Gleichwohl wird es sich in praktischer Hinsicht anbieten, einschlägige Verwertungsplattformen zu beauftragen, um die Grenze händlertypischen Verhaltens mit der Folge der Umsatzsteuerbarkeit nicht zu überschreiten.

Insbesondere im Bereich der freiwilligen Wehren treten nicht selten auch Leistungen außerhalb des hoheitlichen Kernbereichs auf, in deren Zusammenhang auch Entgelte fließen. Zu nennen sind beispielsweise Türöffnungen bei Gebäuden, Beseitigung von Ölschäden, Sturmschadenbeseitigung, Feuerwehreste, Baumfällungen und Schneeräumungen. Die Umsätze – sofern sie nicht von Fördervereinen wahrgenommen werden – sind dem Träger der Feuerwehr zuzuordnen, was in der Praxis durchaus zu praktischen Problemen führt. Hier bietet es sich an, geeignete Rahmen vorzugeben und mit Kommunikationswegen und -obliegenheiten zu verknüpfen, damit der Träger der Feuerwehr letztlich überhaupt in die Lage versetzt wird, die notwendigen steuerlichen Konsequenzen zu ziehen. Die sogenannte Kameradschaftskasse der freiwilligen Wehren ist als Sondervermögen der jeweiligen Trägerkörperschaft zu betrachten. Auch hier gilt das vorstehend Gesagte.

Für beide vorgenannten Bereiche hat es sich aus unserer Sicht in der Praxis bewährt, die entsprechenden Tätigkeiten und damit Umsätze möglichst weitgehend auf regelmäßig gemeinnützige Fördervereine der einzelnen Wehren bzw. Löscheinheiten zu verlagern.

#### Abwasserentsorgung

Nach § 56 S. 1 WHG sind grundsätzlich die Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Abwasserbeseitigung verpflichtet (Tätigkeitsmonopol). Den Gemeinden ist die Abwasserentsorgung durch die Wassergesetze der Länder als Pflichtaufgabe zugewiesen. Nach § 56 S. 3 WHG kann sich die originär entsorgungspflichtige öffentlich-rechtliche Körperschaft privater Dritter als Erfüllungsgehilfen bedienen. Wie bisher ist eine (privatrechtliche) Beauftragung Dritter mit der tatsächlichen Aufgabenwahrnehmung unter Beibehaltung der öffentlich-rechtlichen Verantwortlichkeit des jeweiligen Aufgabenträgers zulässig und richtet sich nach dem jeweiligen Landesrecht. Auch in Ländern ohne eine explizite Regelung (Bayern, Berlin, Hamburg, Nordrhein-Westfalen), ist davon auszugehen, dass die Kommunen kraft ihrer Organisationshoheit private Dritte einschalten können. An der umsatzsteuerrechtlichen Behand-

lung der Abwasserentsorgungsleistung ändert sich durch § 2b UStG zwar die Begründung, aber nicht das Ergebnis: Da die Kommune nicht als Unternehmer handelt, erbringt sie keine steuerbaren Umsätze. Die Abwasserentsorgung ist eine hoheitliche Pflichtaufgabe. Auch wenn die jPdöR sich zur Durchführung dieser Aufgabe privater Dritter bedienen kann, bleibt die Aufgabe als solche bei der Kommune und ist dort im Hoheitsbereich angesiedelt. Wegen des bestehenden Anschluss- und Benutzungszwangs besteht außerdem keine Wettbewerbssituation. Das Abwasser kann nur von der örtlich zuständigen Kommune entsorgt werden.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass nach den Landeswassergesetzen einzelnen Grundstückseigentümern aufgegeben werden kann, ihr Abwasser selbst zu entsorgen, denn damit wird kein Wettbewerb eröffnet, sondern lediglich der räumliche Anwendungsbereich eines rechtlichen Monopols eingeschränkt. Ebenfalls unerheblich ist, ob andere Kommunen diese Aufgabe Dritten übertragen oder sie ausgelagert haben. Schließlich besteht kein Wettbewerb zwischen der Kommune und einem von ihr beauftragten Dritten, da die Frage der konkreten Aufgabenerfüllung allein von

der Entscheidung des Aufgabenträgers abhängt. Übernimmt eine Kommune hingegen entsprechende Leistungen für eine Nachbarkommune, so wird es schwierig, eine Umsatzsteuerpflicht zu vermeiden, denn dann tritt die leistende Kommune wie der oben erwähnte private Erfüllungsgehilfe auf und tritt damit zu diesem durchaus in den Wettbewerb. Für solche Fälle war eigentlich der vom Bundesfinanzministerium zum Regelbeispiel degradierte § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG gedacht. Allerdings wäre die Erfüllung des Kriteriums unter d), nämlich dass der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere jPdöR erbringt, durchaus nicht unproblematisch gewesen. Die Abwasserentsorgung für eigene Bürger wird schließlich in solchen Konstellationen nicht ausreichend so in den Hintergrund treten, dass man davon sprechen könnte, dass im Wesentlichen an andere jPdöR geleistet würde. Die Prüfung erübrigt sich aber nach Verwaltungsauffassung, weil eben insoweit Wettbewerb besteht und damit die widerlegbare Vermutung des Regelbeispiels eben widerlegt ist. Als Ausweichgestaltungen – die aufgrund ihrer Tragweite aber wohl überlegt sein sollten – kämen hier gemeinsame Kommunalunternehmen bzw. Zweckverbände infrage.



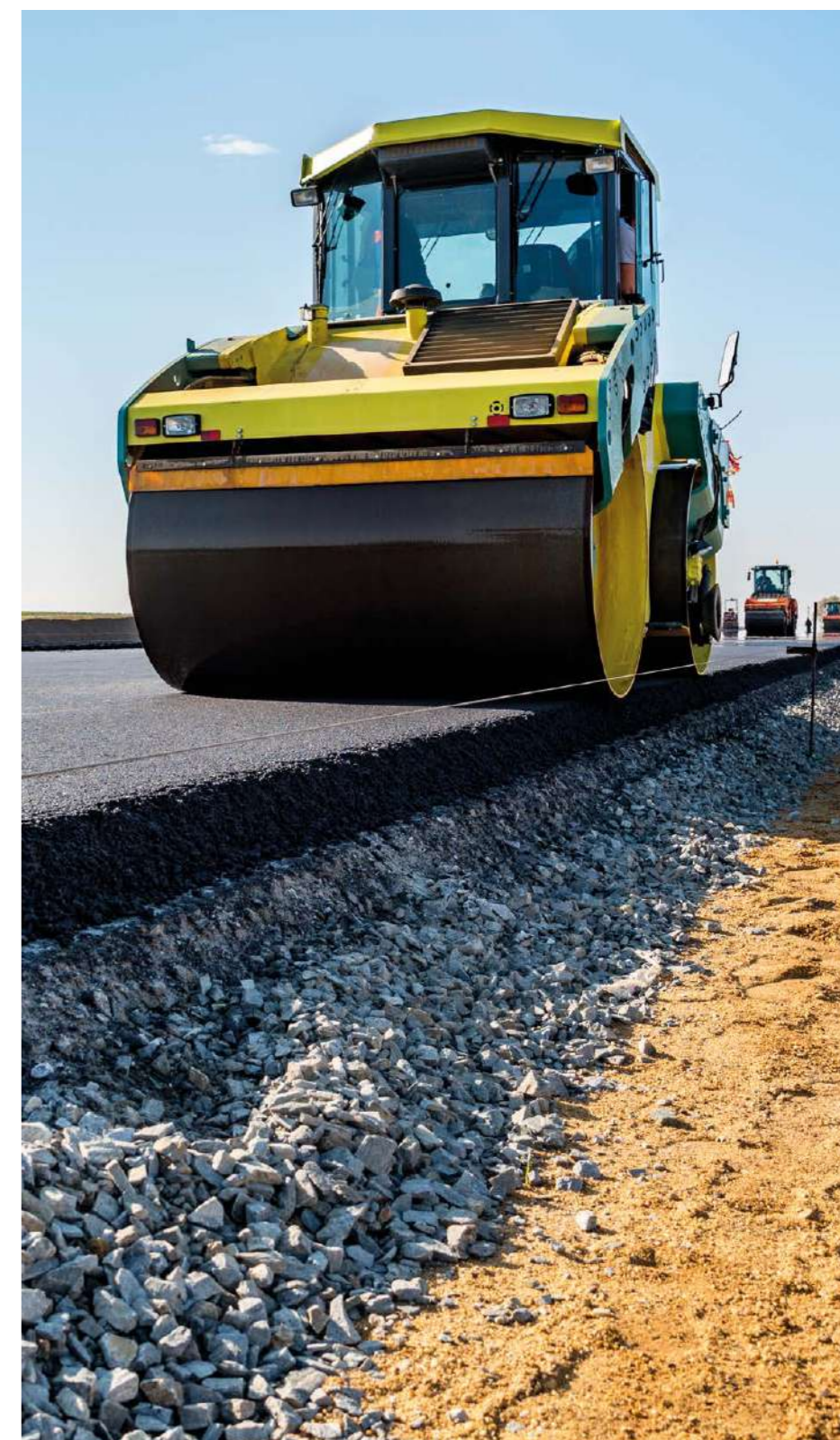
## VORSTEUERABZUG AUS ERSCHLIESSUNGSKOSTEN

Die Baulandentwicklung oder auch größere Bauvorhaben umfassen regelmäßig bauliche Maßnahmen an öffentlichen Erschließungsanlagen (z. B. Straßen) oder auch deren Errichtung sowie die unentgeltliche Übertragung auf die Kommunen. Auch wenn der durchführende umsatzsteuerliche Unternehmer aus dem Bauvorhaben grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, galt das bislang gemäß Ansicht von Rechtsprechung und Finanzverwaltung nicht für Vorsteuern im Zusammenhang mit den Erschließungsleistungen und -maßnahmen der Straßen und öffentlichen Flächen, da es sich insoweit um eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit handelt. Vorsteuern aus diesen Erschließungsaufwendungen waren deshalb verloren. Hiervon können auch Kommunen betroffen sein, sofern die Erschließung nicht an Dritte übertragen wurde.

Als Reaktion auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) hat der Bundesfinanzhof (BFH) seine Rechtsprechung nun geändert. Danach kann auch ein mittelbarer Zusammenhang zwischen einer Eingangsleistung und einem Ausgangsumsatz – wie etwa dem umsatzsteuerpflichtigen Verkauf von Gewerbegrundstücken – zum Vorsteuerabzug berechtigen. Voraussetzung ist, dass die Maßnahmen das Maß des Erforderlichen nicht übersteigen und die Kosten für die Eingangsleistungen im Preis für die Ausgangsumsätze enthalten sind. Das dürfte unseres Erachtens in vielen Konstellationen gegeben sein. Auch eine steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG scheidet nach Ansicht des BFH aus, solange kein unbesteuertes Letztverbrauch droht.

Die Entscheidung des BFH ist zu begrüßen, da die bisherige Versagung des Vorsteuerabzugs regelmäßig zu wirtschaftlich unzutreffenden Ergebnissen geführt hat. Die Erschließungsleistungen dienen keinem eigenen Zweck, sondern sind für die Verwirklichung der unternehmerischen Tätigkeit erforderlich. Die Entscheidung eröffnet nun die Möglichkeit, dass Vorsteuerbeträge aus Erschließungsleistungen bei einer umsatzsteuerpflichtigen Verwendung erstattet werden.

Die Finanzverwaltung hat auf die Entscheidung des BFH noch nicht reagiert, wird aber ihre restriktive Ansicht zumindest teilweise aufgeben müssen. Betroffene sollten deshalb dringend entsprechende Fälle steuerlich offenhalten. Die materiellen Auswirkungen können im Einzelfall erheblich sein. Ferner könnte sich bei



zukünftigen Grundstücksentwicklungen ein erhebliches Einsparpotenzial ergeben. Es bleibt jedoch abzuwarten, wie die Finanzverwaltung die Entscheidungen des EuGH und des BFH umsetzen wird.

Darüber hinaus wird es interessant sein, die weitere Entwicklung dieser Rechtsprechungsänderung zu verfolgen. Bei der Voraussetzung eines nur mittelbaren Zusammenhangs zwischen Eingangs- und

Ausgangsumsatz sowie der Einschränkung der Anwendbarkeit unentgeltlicher Wertabgaben handelt es sich um grundsätzliche Fragen des Umsatzsteuerrechts, die nicht auf den Vorsteuerabzug von Erschließungskosten beschränkt sind. Unternehmen der öffentlichen Hand können hiervon aufgrund der Vielzahl möglicher steuerfreier Umsätze oder nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten in besonderem Maß betroffen sein.

# NEUE UMSATZSTEUERLICHE REGELUNG ZUR AUFSICHTSRATSMITGLIEDSCHAFT

Bisher werden Mitglieder eines Aufsichtsrats umsatzsteuerrechtlich regelmäßig als selbstständig tätige Unternehmer angesehen, wenn sie für ihre Aufsichtsrats-tätigkeit eine Vergütung oder Aufwandsentschädigung erhalten. Die erlangte Vergütung unterliegt damit generell der Umsatzsteuer, es sei denn, die Gesamteinnahmen des Unternehmens des Aufsichtsratsmitglieds unterschreiten die Kleinunternehmergrenze.

Mit Schreiben vom 08.07.2021 hat die Finanzverwaltung aufgrund geänderter Rechtsprechung ihren Umsatzsteueranwendungserlass geändert. Nun muss differenziert geprüft werden, ob das Aufsichtsratsmitglied überhaupt ein Vergütungsrisiko trägt. Erhält das Aufsichtsratsmitglied ausschließlich eine Festvergütung (z. B. eine pauschale Aufwandsentschädigung für die Dauer seiner Berufung in den Aufsichtsrat), trägt es kein Vergütungsrisiko und übt damit auch keine selbstständige unternehmerische Tätigkeit aus. Folglich unterliegt die Vergütung in diesem Fall nicht der Umsatzsteuer und die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug entfällt.

Keine Festvergütungen sollen hingegen vorliegen, wenn nach dem entstandenen Aufwand bemessene Aufwandsentschädigungen oder Sitzungsgelder nur für die tatsächliche Sitzungsteilnahme gezahlt werden. Besteht die Vergütung des Aufsichtsratsmitglieds sowohl aus festen



als auch aus variablen Bestandteilen, ist es grundsätzlich selbstständig tätig, wenn die variablen Bestandteile im Kalenderjahr mindestens 10% der gesamten Vergütung, einschließlich erhaltener Aufwandsentschädigungen, betragen. Reisekostenerstattungen sind jedoch keine Vergütungsbestandteile und demzufolge bei der Ermittlung der 10%-Grenze nicht zu berücksichtigen.

Selbst bei bestehendem Vergütungsrisiko können Beamte und andere Bedienstete einer Gebietskörperschaft, die die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung ihres Arbeitgebers oder Dienstherren übernommen haben, ausnahmsweise – zumindest wenn es sich um deren einzige unternehmeri-

sche Tätigkeit handelt – dennoch als nicht selbstständig tätig behandelt werden. Kernvoraussetzung ist dann, dass sie nach beamten- oder dienstrechtlichen Vorschriften verpflichtet sind, die Vergütung bis auf einen festgelegten Betrag an den Arbeitgeber oder Dienstherren abzuführen.

Die Neuregelung ist in allen offenen Fällen anwendbar. Sie gilt entsprechend für Mitglieder von anderen Gremien, die der Kontrolle der Geschäftsführung einer juristischen Person oder Personenvereinigung dienen. Übergangsweise wird es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – nicht beanstandet, wenn die bisher geltenden Regelungen auf Leistungen angewendet werden, die bis einschließlich 31.12.2021 ausgeführt worden sind.

Die RSM 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 50 Cannon Street, London EC 4N 6JJ.

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, 2021

**THE POWER OF BEING UNDERSTOOD**  
AUDIT | TAX | CONSULTING

## Impressum

### Herausgeber

RSM GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Eichendorffstr. 46, D-47800 Krefeld  
Telefon: +49 2151 509-0  
krefeld@rsm.de

### V.i.S.d.P.

Hans von Beckerath  
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 Mandantenzeitung „Public Sector aktuell“ finden Sie auf unserer Website [www.rsm.de](http://www.rsm.de).

Rechtsstand 15.12.2021