

Inhalt

Öffentliche Unternehmen: Vertraulichkeit der Aufsichtsratsstätigkeit	1
Erhöhung des Leitzinses und Basel III: Tickende Zeitbomben für die Kommunalfinanzierung?	2
VO (EG) 1370/2007 – Stolpersteine bei ersten Umsetzungen in der Praxis	2
Die Konzessionsverträge laufen aus – ein Leitfaden bietet Hilfe	3
Möglichkeiten bei der Finanzierung von Straßen	4
Komponentenweise planmäßige Abschreibung von Sachanlagen	4
Neues bei den VBL-Rückstellungen?	5
Neufassung der Eigenbetriebsverordnung in Niedersachsen	5
Die AöR – eine Rechtsform mit vielen Möglichkeiten	6
Ertragsteuerliches Sonderproblem Wirtschafts- förderungsgesellschaften	6
Achtung: Änderung der Rechtsprechung – kein Vorsteuerabzug mehr im Zusammenhang mit unentgeltlichen Wertabgaben!	7
Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer	8
Kurz notiert: Friedhöfe als Betrieb gewerblicher Art?	8



ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

Tel.: 0831/25297-0
Fax: 0831/25297-77
E-Mail: atg@atg.de
Internet: www.atg.de

Öffentliche Unternehmen: Vertraulichkeit der Aufsichtsratsstätigkeit

Im Koalitionsvertrag haben sich CDU, CSU und FDP für mehr Transparenz in kommunalen Gesellschaften ausgesprochen und den Grundsatz der Öffentlichkeit bei kommunalen Entscheidungen im Rahmen der Abwägung mit der gesellschaftsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht gestärkt.

Im November 2010 hat das BMJ den Referentenentwurf einer Aktienrechtsnovelle 2011 vorgestellt und für nichtbörsennotierte Gesellschaften, an denen eine Gebietskörperschaft beteiligt ist, in § 394 Satz 4 AktG-E eine Neuregelung der Verschwiegenheitspflicht von Aufsichtsratsmitgliedern und zur Nichtöffentlichkeit von Aufsichtsratssitzungen vorgelegt. Nach der Neuregelung kann die Satzung alle Aufsichtsratsmitglieder von ihrer Verschwiegenheitspflicht befreien bzw. die Öffentlichkeit der Sitzungen vorsehen. Sonderregelungen sollen für Gesellschaften gelten, die sich nur teilweise im Besitz der öffentlichen Hand befinden. Das Änderungsgesetz soll noch im laufenden Jahr verabschiedet werden.

Aufsichtsratssitzungen sind gegenwärtig nach § 109 AktG grundsätzlich nichtöffentlich abzuhalten. Zudem sind die Aufsichtsratsmitglieder nach §§ 93, 116 AktG gegenüber Dritten zur Geheimhaltung von vertraulichen Angaben und Geheimnissen der Gesellschaft verpflichtet. Von diesen Grundsätzen bestehen bereits in der heute gültigen Fassung von § 394 AktG Ausnahmen für Aufsichtsratsmitglieder, die auf Veranlassung von einer Gebietskörperschaft in den Aufsichtsrat gewählt oder entsandt worden sind.

Sie unterliegen keiner Verschwiegenheit hinsichtlich der Berichte, die sie der Gebietskörperschaft zu erstatten haben. Ein genereller „Verschwiegenheitsdispens“ kann bisher jedoch nicht erteilt werden. Nach § 52 Abs. 1 GmbHG gelten die Verschwiegenheitsregelungen auch für Aufsichtsräte einer GmbH; eine Verweisung auf die §§ 394 und 395 AktG besteht im GmbH-Gesetz jedoch nicht, so dass die Durchbrechung der Verschwiegenheitspflicht auf die GmbH nach heutigen Maßstäben nicht anwendbar ist.

Bei einem fakultativ eingerichteten Aufsichtsrat kann eine Einschränkung der Verschwiegenheitspflicht jedoch durch die Satzung vorgesehen werden, bei obligatorischen Aufsichtsräten besteht ein Informationsrecht des Gesellschafters nach § 51a GmbHG.

Der neue § 394 Satz 3 AktG-E enthält nach den Erläuterungen des Referentenentwurfs eine Klarstellung, dass eine Berichtspflicht eines Aufsichtsratsmitglieds, das auf Veranlassung einer Gebietskörperschaft gewählt oder entsandt worden ist, aus dem internen Auftragsverhältnis folgt. Die geplante Neuregelung in § 394 Satz 4 AktG-E eröffnet dann eine Satzungsfreiheit für die Regelung der Verschwiegenheitspflicht und der Öffentlichkeit der Sitzungen des Aufsichtsrats. Für börsennotierte Gesellschaften bleibt es bei der bisherigen Regelung.

Damit dürfte auch die bisherige Auffassung, dass die Nichtöffentlichkeit von Aufsichtsratssitzungen kommunaler GmbHs nicht vollständig satzungsdispositiv ist, hinfällig sein, so dass bei allen kommunalen GmbHs die öffentliche Abhaltung von Aufsichtsratssitzungen möglich wird.

Ob Aufsichtsratssitzungen zukünftig öffentlich abgehalten werden oder die Verschwiegenheitspflicht unter Berücksichtigung der konkreten Verhältnisse der Gesellschaft abgestuft geregelt wird, steht dem Satzungsgeber frei.

Die geplanten Neuregelungen ebnen der politischen Forderung im Koalitionsvertrag nach mehr Transparenz bei Entscheidungen kommunaler Unternehmen den Weg. Die Kom-

mune kann zukünftig selbst entscheiden, ob sie die Öffentlichkeit an ihren Entscheidungen teilhaben lassen will.

Politische Forderungen nach einer stärkeren Beteiligung der Öffentlichkeit werden

durch die geplanten Änderungen voraussichtlich mehr Gewicht erhalten. Erste Kritik an dem Referentenentwurf wird bereits laut; bei Zulassung der Öffentlichkeit werden für die kommunalen Unternehmen Nachteile im Wettbewerb mit Privaten gesehen, etwa im Zusammenhang mit Ausschreibungen und Bieterverfahren.

Nicht zuletzt wird auch bei kommunalen Ratsitzungen in öffentliche und nichtöffentliche Sitzungsteile unterschieden. Es empfiehlt sich daher eine frühzeitige Auseinandersetzung und Beratung in der Frage, ob und inwieweit die Öffentlichkeit in die Entscheidungsfindung kommunaler Unternehmen einbezogen werden soll.

Erhöhung des Leitzinses und Basel III: Tickende Zeitbomben für die Kommunalfinanzierung?

Aktuell gibt es zwei Faktoren, welche sich unmittelbar auf die Erhöhung der Kreditzinsen auswirken dürften: Die Erhöhung des Leitzinses und Basel III.

Bei einem Europäischen Zentralbank (EZB)-Schlüsselzins von nur 1,00 Prozent waren neue Kredite in den vergangenen zwei Jahren so günstig wie nie zuvor. Nach Mitteilung des Statistischen Bundesamtes am 22.3.2011, belief sich das Defizit der Gemeinden im Jahr 2010 auf 7,7 Milliarden Euro. Mit den „Schnäppchen“-Krediten ließen sich die krisengeplagten Haushalte stützen.

Mit der Anhebung des Zinssatzes für Hauptrefinanzierungsgeschäfte per 13.4.2011 von 1,00 auf 1,25% hat die EZB die Zinswende eingeleitet. Die EZB vergibt zu dem vorgenannten Zins Kredite an die Geschäftsbanken zur Refinanzierung bzw. zur Sicherung der Liquidität (Sekundärliquidität). Wenn also ein Institut frische Mittel braucht, kann es zum Beispiel Wertpapiere bei der Zentralbank hinterlegen, für die es dann zu dem festgelegten Zinssatz

Geld erhält. Die EZB sorgt mit der Zinserhöhung dafür, dass Geld teuer wird. Das führt dazu, dass die Institute weniger Mittel bei der EZB anfordern und weniger Kredite zu höheren Zinsen an ihre Kunden vergeben. Eine Erhöhung des Leitzinses führt letztlich zu einer Dämpfung des Wirtschaftens, beruhigt jedoch die Preise und steuert somit gegen die Inflation. Entsprechend begründeten auch die Währungshüter ihre Entscheidung. Nach dem Zinsschritt teilte der EZB-Präsident Jean-Claude Trichet mit, dass die EZB alles Notwendige tun werde, um die Preisstabilität zu wahren. Muss also aufgrund der anhaltenden steigenden Inflation mit weiteren Zinsschritten der EZB gerechnet werden? Aufgrund der aktuellen Entwicklungen ist die Frage zu bejahen.

Die Konsequenz der Erhöhung des Leitzinses für Hauptrefinanzierungsgeschäfte ist für die Kommunalfinanzien offensichtlich: Der Zinsaufwand wird steigen. Mit Blick auf die EONIA-Koppelung vieler kommunaler Kassenkredite wird es zu einer schnellen Zinsanpassung dieser Kredite kommen. Finanzieren lässt sich

die Zinslast wohl nur, wenn die wegen der guten Konjunktur erwarteten Steuermehreinnahmen ebenfalls zu einem guten Teil in den Schuldendienst fließen.

Mehr Puffer für die Krise: So lautet das Prinzip neuer Eigenkapitalregeln, die unter dem Stichwort Basel III stehen. Mit dem neuen Regelwerk, das spätestens bis zum Jahr 2012 in europäische Richtlinien umgesetzt werden soll, sollen die Lehren aus der Finanzkrise gezogen werden.

Von den Banken werden die Erhöhung der Mindesteigenkapitalanforderungen und die Einführung von Kapitalpuffern gefordert. Die Eigenkapitalanforderungen addieren sich unter Basel III auf 10,5 Prozent. Damit wird die ursprüngliche Quote von vor der Krise nach Aussage des Bundesministeriums der Finanzen empfindlich erhöht. Diese erhöhten Kosten für das „zusätzliche“ Eigenkapital werden wohl ebenso wie die Erhöhung des Leitzinses über höhere Kreditzinsen an den Kreditnehmer, die Kommune, weitergegeben werden.

VO (EG) 1370/2007 – Stolpersteine bei ersten Umsetzungen in der Praxis

Die Praxis versucht zunehmend, die am 3.12.2009 in Kraft getretene VO (EG) 1370/2007 umzusetzen, insbesondere durch das Instrument der marktorientierten Direktvergabe. Die sich dabei ergebenden komplexen Themen werden zurzeit lebhaft diskutiert und stehen im Fokus der aktuellen Rechtsprechung.

Ausgleichszahlungen im Öffentlichen Sektor

Im ÖPNV ist es vielfach üblich, dass die öffentlichen Aufgabenträger die Durchführung der Verkehrsaufgaben ihren kommunalen Gesellschaften durch einen sog. Betrauungsakt als

gemeinwirtschaftliche Verpflichtung auferlegen. Ausgangspunkt war das EUGH-Urteil vom 24.3.2003 in der Sache Altmark Trans. Da die Verkehrsaufgaben dem Betreiber mehr Kosten verursachen als sie an Erlösen einbringen, sind Ausgleichszahlungen der Aufgabenträger erforderlich. Diese Ausgleichszahlungen standen in der Kritik, es handele sich dabei um eine mit dem Binnenmarkt nicht vereinbare Beihilfe und somit um eine ungerechtfertigte Wettbewerbsverfälschung.

Bereits im Jahre 1999 reichte die Stadt Langenfeld bei der EU-Kommission eine Beihilfeschwerde zur Finanzierung des Verkehrsverbundes Rhein-Ruhr (VRR) ein. Am 24.2.2011

wurde das Beihilfeprüfverfahren für den VRR positiv entschieden. Mit dem Entscheid der EU steht nun fest, dass es sich zwar um eine staatliche Beihilfe handelt, diese aber mit dem Binnenmarkt vereinbar ist und hinsichtlich der Ausgleichszahlungen keine Überkompensation vorliegt.

Um eine Wettbewerbsverfälschung zu vermeiden, ist es wichtig, eine geregelte Bemessungsgrundlage festzulegen und die Ausgleichszahlungen nicht höher als nötig anzusetzen. Entsprechende Kriterien wurden durch das Urteil i.S. Altmark Trans definiert. Die VO spricht dabei von einem so genannten Nettoeffekt. Da die Betreiber neben den ge-

meinwirtschaftlichen Tätigkeiten, welche Gegenstand der Ausgleichszahlung sind, auch anderen Tätigkeiten nachgehen, ist es wichtig, diese in der Rechnungslegung strikt zu trennen, um die Transparenz zu erhöhen und Quersubventionierungen zu vermeiden.

Außerdem muss bei der Gewährung der Ausgleichszahlungen ein Anreizsystem für den Betreiber zur wirtschaftlichen Geschäftsführung entwickelt werden, welches objektiv nachprüfbar ist. Hierzu können Leistungskennzahlen wie PKm, ZugKm, oder FahrplanStd in Betracht gezogen werden, um die Effizienz des Unternehmens zu messen. Die Veränderung der Effizienz muss dabei um planbare und externe Einflussfaktoren wie das Bevölkerungswachstum, Benzinpreisentwicklung, Effekte aus Tarifierhöhungen etc. bereinigt werden. Ein Betriebsvergleich mit gut wirtschaftenden Unternehmen statt einer ausschließlichen Ausrichtung an einer Durchschnittsbetrachtung ist zur erhöhten Absicherung des Betreibers zu empfehlen.

Direktvergabe von Dienstleistungen nach der VO

Nach der VO ist es jedem Aufgabenträger möglich, öffentliche ÖPNV-Leistungen selbst zu erbringen oder als öffentlichen Dienstleistungsauftrag direkt an eine rechtlich getrennte Einheit zu vergeben, ohne diese Aufträge auszuschreiben und für andere zugänglich zu machen.

Voraussetzung ist, dass der Auftraggeber eine Kontrolle über den internen Betreiber ausübt

und dieser an keinem wettbewerblichen Vergabeverfahren für die Erbringung von ÖPNV-Leistungen beteiligt ist und keine Verkehrsleistungen außerhalb des Auftragsgebietes erbringt.

Mit Beschluss vom 2.3.2011 hat das OLG Düsseldorf die Direktvergabe von Verkehrsleistungen von vier Münsterlandkreisen an die RVM abgelehnt, da Tochtergesellschaften der RVM am Wettbewerb beteiligt seien. Beanstandet wird dabei die Beteiligung der RVM an einer gemeinsam mit zwei anderen kommunalen Verkehrsgesellschaften zur Erzielung von Synergieeffekten gehaltenen Tochtergesellschaft, die Serviceleistungen im Bereich kaufmännischer und betrieblicher Managementaufgaben übernommen hat und der vom OLG eine damit verbundene Monopolstellung zugeschrieben wird.

Das OLG hat dabei weiterhin ausgeführt, dass eine Direktvergabe in NRW grundsätzlich einen Verstoß gegen § 2 Abs. 10 ÖPNVG NRW darstellt. Demnach wären alle Direktvergaben in NRW unzulässig. Es wird interessant sein, welche Bedeutung dieser Rechtsmeinung in Zukunft zukommen wird und inwieweit insofern die VO durch das ÖPNVG NRW umgangen wird. Die Landesgruppe NRW des VDV jedenfalls hat sich an den zuständigen Minister gewandt, um hier eine Klarstellung/Änderung – ggf. auch im Gesetz – herbeizuführen. Dem Vernehmen nach steht der Minister diesem Verlangen positiv gegenüber. Interessant ist auch die Ansicht des OLG hinsichtlich der In-House Vergabe: Es wird die Ansicht vertreten, dass eine interne Vergabe grundsätzlich

keinen Auftrag darstellt und somit immer unter die VO fällt.

Der BGH kommt im Urteil vom 8.2.2011 zum selben Ergebnis, jedoch mit einer anderen Begründung. Es wird vielmehr zwischen Dienstleistungsaufträgen und ausschreibungsfreien Dienstleistungskonzessionen unterschieden. Dienstleistungsaufträge unterliegen demnach den allgemeinen Vergabevorschriften, welche Vorrang gegenüber den Spezialvorschriften der VO haben. Somit sind Dienstleistungsaufträge grundsätzlich ausschreibungspflichtig, es sei denn ein In-House fähiger Betrieb soll damit beauftragt werden. Im nationalen Vergaberecht sind die Voraussetzungen allerdings etwas strenger. Der Aufgabenträger muss zu 100% Eigentümer des Betriebes sein und die Regelungen der VO kumulativ erfüllen. Soweit keine 100%-Beteiligung vorliegt, scheidet die Direktvergabe an dieser Stelle. Die VO wird hinsichtlich der Direktvergabe also außer Kraft gesetzt, da laut BGH das nationale Vergaberecht Vorrang hat.

Fazit

Die bestehenden und geplanten Gestaltungen im Bereich des ÖPNV sind anhand der dargestellten Urteile zu prüfen, wobei im Hinblick auf z.T. unterschiedliche Rechtsauffassungen Unsicherheiten verbleiben. Möglicherweise wird der Gesetzgeber (klarstellend) tätig werden, damit die nach der VO 1370/2009 vorgesehenen Möglichkeiten nicht ungewollt durch nationales Recht konterkariert werden.

Die Konzessionsverträge laufen aus – ein Leitfaden bietet Hilfe

Mit der vierten Kartellrechtsnovelle hat der Gesetzgeber 1980 die Laufzeit von Konzessionsverträgen auf maximal zwanzig Jahre beschränkt. Aufgrund dieser Gesetzesänderung wurden Anfang der neunziger Jahre viele Konzessionsverträge neu abgeschlossen. Diese laufen in den nächsten Jahren aus, so dass für viele Kommunen akuter Handlungsbedarf besteht. Nach § 46 Abs. 3 EnWG müssen die Kommunen das Ende eines Konzessionsvertrages spätestens zwei Jahre vor Ablauf eines Vertrages durch Veröffentlichung bekannt geben.

Die Kommunen sind verpflichtet, den Konzessionär im Rahmen eines transparenten, diskriminierungsfreien und nachvollziehbaren Auswahlverfahrens zu bestimmen. Welche Informationen den potenziellen Konzessionären über das Versorgungsnetz zur Verfügung zu stellen sind und nach welchen Kriterien die

Auswahlentscheidung für einen Konzessionär zu treffen ist, hat der Gesetzgeber hingegen nicht bestimmt.

Das Bundeskartellamt und die Bundesnetzagentur haben am 15.12.2010 einen gemeinsamen Leitfaden zur Vergabe von Strom- und Gaskonzessionen und zum Wechsel des Konzessionsnehmers vorgelegt. Der Leitfaden stellt unter anderem eine Orientierungshilfe zur Vermeidung von Kartellrechtsverstößen dar, indem er den Umfang der Informationen konkretisiert, die allen Konzessionsinteressenten im Rahmen eines transparenten Wettbewerbsverfahrens mitzuteilen sind. Auch wenn der Leitfaden aufgrund seines fehlenden Gesetzescharakters keine Bindungswirkung aufweist, dürfte er bei künftigen Rechtsstreitigkeiten eine argumentative Wirkung entfalten. Eine endgültige Klärung wird jedoch erst durch Ausführungen des Gesetzgebers oder

eine höchstrichterliche Rechtsprechung herbeigeführt.

Kommt es nach Abschluss des Auswahlverfahrens zu einer Netzübernahme durch die Kommune oder einem Wechsel des Konzessionsnehmers, ist häufig der Maßstab strittig, nach dem sich die Höhe der zu zahlenden Vergütung für die notwendigen Verteilungsanlagen bemisst. Die bestehenden Konzessionsverträge sehen in ihren Endschaftsklauseln vielfach vor, dass die Übernahme des Versorgungsnetzes zum Sachzeitwert zu erfolgen hat. § 46 Abs. 2 S. 2 EnWG bestimmt hierzu, dass die Verteilungsanlagen „gegen Zahlung einer wirtschaftlich angemessenen Vergütung zu überlassen“ sind.

Die „Angemessenheit“ der Vergütung wird durch das wegweisende Urteil des BGH vom

16.11.1999 („Kaufering“, KZR 12/97) konkretisiert. Danach ist eine Endchaftsbestimmung in einem Konzessionsvertrag zwischen einer Gemeinde und einem Energieversorgungsunternehmen, die für die Übertragung des örtlichen Versorgungsnetzes auf die Gemeinde ein Entgelt in Höhe des Sachzeitwertes vorsieht, gemäß § 1 GWB, § 103 a GWB a. F. unwirksam, wenn der Sachzeitwert den Ertragswert des Netzes nicht unerheblich übersteigt.

Grund für diese Entscheidung des BGH ist, dass die Vereinbarung eines überhöhten Entgeltes den Wettbewerb um das Netz behindern würde. Insofern ist für den Übernehmer der notwendigen Verteilungsanlagen neben einer Sachzeitwertermittlung auch eine Ertragswertermittlung für den Netzbetrieb sinnvoll.

Wie die in § 46 Abs. 2 S. 2 EnWG vorgesehene „Überlassung“ der Verteilungsanlagen zu erfolgen hat, wenn der bisherige Konzessions-

vertrag keine klare Regelung enthält, ist bislang nicht durch höchstrichterliche Rechtsprechung geklärt. In der Literatur sowie der jüngeren Rechtsprechung wird aus dieser Formulierung überwiegend gefolgert, dass die Überlassung sowohl durch Eigentumsübertragung als auch durch Besitzüberlassung, beispielsweise durch Verpachtung, erfolgen kann. Eine in künftigen Konzessionsverträgen fixierte klare Regelung (z. B. eines Übereignungsanspruchs) schränkt diesen Auslegungsspielraum ein und bewirkt damit Rechtssicherheit.

Möglichkeiten bei der Finanzierung von Straßen

Die Fahrt über Straßen in der Bundesrepublik nach dem relativ harten Winter 2010/2011 zeigt, dass an vielen Stellen erheblicher Instandhaltungsbedarf entstanden ist. Durch aktuelle Umstellung der kommunalen Rechnungslegung auf die Doppik liegen nun auch Abschreibungen als Aufzeichnungen des technischen Werteverzehrs vor. Zu beachten sind jedoch große Unterschiede in den Ländern: Z. B. ist in Nordrhein-Westfalen eine Gesamtnutzungsdauer zwischen 30 und 60 Jahren vorgegeben, während in Niedersachsen 25 Jahre vorgeschrieben sind.

Durch die Straßen- und Wegegesetze der Länder obliegt es den Gemeinden (entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit), die Straßen in einem regelmäßigen Verkehrsbedürfnissen genügenden Zustand zu unterhalten. Ergänzend wurde aufgenommen, dass die Verkehrssicherungspflicht eine höhere Priorität hat als die finanziellen Rahmenbedingungen. Ergänzend sei festgestellt, dass regelmäßige Beiträge nach den Kommunalabgabengesetzen für die Erneuerung und Verbesserung von öffentlichen Straßen erhoben werden können, wenn die Anlagen trotz regelmäßiger baulicher Unterhaltung und Instandsetzung mit vertretbarem Aufwand nicht mehr erhalten werden können.

Dies führt zu Überlegungen, die Straßenunterhaltung und -bewirtschaftung vom allgemeinen Haushalt zu trennen und sachgerechter neu zu ordnen. Diese Vorgehensweise weist mehrere strategische Vorteile auf:

■ Führung des Straßenvermögens wird versachlicht:

In abgegrenzten Bereichen besteht eher die Bereitschaft, mögliche Beiträge nach Kommunalabgabengesetz zu erheben als bei dem im politischen Fokus stehenden Kernbereich der Verwaltung.

■ Die dezentrale Ressourcenverantwortung ist vollständig gegeben:

Durch die separate Aufgabenführung ist auch die Einhaltung der separaten Durchführung leicht zu kontrollieren und zu bewerten. So wird z. B. der Problembereich der Straßenaufbrüche für Dritte (Energie- und Telekommunikationsversorger, Abwasserentsorger u. a.) wahrscheinlich auf einem höheren Qualitätsniveau geregelt. Exemplarisch kann eine westfälische Stadt mit 90.000 Einwohnern genannt werden, bei der die Abwasserbeseitigung für die Straßenaufbrüche ein jährliches Nutzungsentgelt von knapp 1 Mio. € für rd. 2,5 Mio qm Straßenfläche zu zahlen hat.

■ In ausgegliederten Einrichtungen ermöglicht es der Gedanke der separaten Finanzierung von separaten Investitionen, leichter eine Kreditaufnahme durchzuführen, als es im allgemeinen Haushalt nach haushaltsrechtlichen Vorschriften möglich ist.

Auf diese Art und Weise kann ein technisches Grundmodell der Werterhaltung erreicht werden: Einerseits ist bei der Objektsicht die Beurteilung des Zustands bis hin zu den hierauf zu realisierenden Maßnahmen möglich, und andererseits eine Sicht des gesamten Netzes, was über die Wiederbeschaffungskosten und die Alterswertabschläge zu jährlichen Wertverlusten des Netzes kommt. Bei den Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen von Straßen geht der Fachverband von zwei Strategien aus: „Feuerwehr“ einerseits und „Instandsetzung“ andererseits. Dabei wurde festgestellt, dass eine konsequente und kontinuierliche Instandsetzung dauerhaft zu niedrigeren Kosten und einer höheren Bürgerzufriedenheit führt.

Eine – bürgerseitig meist nicht gewollte – Alternative stellt die Reduzierung des Erhaltungsaufwandes mit rückläufigen Nutzungsmöglichkeiten dar. In Folge tritt eine deutliche Abnahme des Individualverkehrs ein und die Straßen können zurückgebaut und die Grundstücke veräußert werden.

Komponentenweise planmäßige Abschreibung von Sachanlagen

Bis zum Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) am 29.5.2009 konnten im handelsrechtlichen Jahresabschluss gemäß § 249 Abs. 2 HGB a. F. so genannte Aufwandsrückstellungen gebildet werden. Dieses Wahlrecht wurde u. a. dazu benutzt, Vorsorge für konkrete zukünftige Aufwendungen zu treffen, die einem abgelaufenen Geschäftsjahr zuzuordnen sind. Damit konnten Aufwandsballungen durch Instandhaltungsmaßnahmen vermieden werden und

eine verursachungsgerechte Aufwandsverteilung erreicht werden. Durch das BilMoG wurde das Wahlrecht zum Ansatz von Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 HGB a. F.) aufgehoben. Rückstellungen für reine Innenverpflichtungen dürfen grundsätzlich nicht mehr gebildet werden.

Als Reaktion auf die Abschaffung von Aufwandsrückstellungen hat das IDW am 29.5.2009 einen Hinweis zur Rechnungsle-

gung veröffentlicht (IDW RH HFA 1.016) und erläutert, inwieweit im deutschen Handelsrecht eine gesonderte Aktivierung und Abschreibung einzelner Komponenten zulässig ist. Unter dem Komponentenansatz i. S. dieses Rechnungslegungshinweises wird eine Methode verstanden, bei der ein abnutzbarer Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens gedanklich in seine wesentlichen Komponenten mit jeweils unterschiedlicher wirtschaftlicher Nutzungsdauer zerlegt wird.

Neufassung der Eigenbetriebsverordnung in Niedersachsen

Seit dem 1.2.2011 ersetzt die neue Eigenbetriebsverordnung (EigBetrVO) die seit dem 1.1.1990 gültige Vorfassung. Für das Wirtschaftsjahr 2011 gelten die bisherigen Vorschriften. Kernpunkt ist ein „Wahlrecht“ der Gemeinden zur Führung des Rechnungswesens nach den Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (NKR) oder nach handelsrechtlichen Grundlagen. In § 2 der neuen EigBetrVO ist nun auch eine bereits in der NGO umgesetzte Änderung der Terminologie nachgezogen worden: Aus „Werkausschuss“ wurde „Betriebsausschuss“ und aus „Werkleitung“ die „Betriebsleitung“.

Der neue § 5 beinhaltet das o.a. Wahlrecht. Die Gemeinde kann nunmehr bestimmen, ob die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen des Eigenbetriebes auf der Grundlage der Vorschriften des Handelsgesetzbuches oder aber neu auf der Grundlage der Niedersächsischen Gemeindeordnung erfolgen. Somit gelten für die sog. „NKR-Eigenbetriebe“ die Vorschriften der NGO zum Haushaltsplan, zur Bildung von Rücklagen und Rückstellungen und zur Übertragung hauswirtschaftlicher Befugnisse entsprechend.

Neu geschaffen wurden bei „HGB-Eigenbetrieben“ ein sog. „Liquiditätsverbund“ und „investive Finanzkreisläufe“. Dabei ist vorgesehen, dass die von den Eigenbetrieben zur Verfügung gestellte Liquidität von der Gemeinde entsprechend vergütet wird.

Hinzu kam in § 11 ein Verweis auf § 26 a GemHKVO, durch den für Beschaffungsmaßnahmen die Beachtung der Vergabegrundsätze der VOB/A und VOL/A verpflichtend eingeführt werden.

Neu ist, dass die bisherige Möglichkeit, mehrere Jahresabschlussprüfungen zusammenzufassen, entfallen ist. Auch entfallen ist gem. § 29 Abs. 3 die bisherige obligatorische Übermittlung des Prüfungsberichts. Ferner ist nun neu vorgesehen, dass der Rat Gründe angeben muss, wenn er die Entlastung der Betriebsleitung verweigert oder sie mit Einschränkungen ausspricht.

Insgesamt ist festzustellen, dass die neugefasste EigBetrVO eine zentrale Forderung nach der Option zur handelsrechtlichen Rechnungslegung oder zu NKR-Vorgaben aufnimmt. Insofern ist eine Wiederherstellung der früheren Attraktivität dieser Organisationsform gesichert.

Diese unterschiedlichen Komponenten werden in Abhängigkeit ihrer Nutzungsdauer unterschiedlich abgeschrieben. Die Summe dieser Komponentenabschreibungen ergibt die Periodenabschreibung des Vermögensgegenstandes. Beim Austausch der einzelnen Komponenten können die abgenutzten Komponenten als Teilabgang und die Ersatzkomponenten als Teilzugang interpretiert werden. Im Vergleich zu der Ermittlung der planmäßigen Periodenabschreibung für den Gesamtvermögensgegenstand auf Grundlage einer pauschalen Gesamtnutzungsdauer führt der Komponentenansatz zu abweichenden Abschreibungsbeträgen und im Ergebnis zu einer verursachungsgerechteren Periodisierung des Aufwands.

Voraussetzungen für die Anwendbarkeit sind die physische Separierbarkeit und die Wesentlichkeit der Komponenten im Verhältnis zum gesamten Vermögensgegenstand.

Instandhaltungen, bei denen keine wesentlichen Komponenten ausgetauscht werden, können daher nicht berücksichtigt werden. Des Weiteren ist eine kurzfristige Bilanzpolitik, wie beim Ansatz von Aufwandsrückstellungen, nicht möglich. Auch ist bei der Anwendung des Komponentensatzes zu berücksichtigen, dass die Anwendung nur für die handelsrechtliche Bilanzierung zulässig ist, so dass sich Differenzen zur Steuerbilanz ergeben, die in die Berechnung latenter Steuern einzubeziehen sind.

Neues bei den VBL-Rückstellungen?

Wie in unserer Ausgabe von Public Sector 6/2010 berichtet, hat der BFH mit Urteil vom 27.1.2010 (I R 103/08) eine Rückstellungsbildung für die von vielen Zusatzversorgungskassen erhobenen Sanierungsgelder abgelehnt. Seinerzeit urteilte der BFH, dass eine Rückstellungsbildung daran scheiterte, dass der wirtschaftliche Zweck der Sanierungsgelder darin besteht, künftige Finanzierungslücken bei der VBL zu schließen, es also an der wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit fehlt. Schon seinerzeit wiesen wir auf die Fragwürdigkeit des Urteils hin, denn bei Rückstellungsbildungen wird stets Vorsorge für erst in der Zukunft auftretende Finanzierungslücken getroffen. Entgegen dem BFH haben wir darauf aufmerksam gemacht, dass der wirtschaftliche Grund für die Erhebung der Sanierungsgelder eindeutig in der Vergangenheit liegt. Bei den Bilanzierenden, bei denen handelsrechtlich die Verpflichtung erkannt wurde und zutreffend eine Rückstellung passiviert wurde, kam es durch diese BFH-Entscheidung zu einem Auseinanderfallen zwischen Handels- und Steuerbilanz.

In der Tz 27 des BFH-Urteils vom 27.1.2010 wird ausgeführt: „Denn eine Verpflichtung ist erst dann in dem für die Bilanzierung maßgeblichen Sinne rechtlich entstanden, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Leistungspflicht geknüpft ist.“ Und weiter: „Der Vergangenheitsbezug setzt voraus, dass die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale für das Entstehen der Verbindlich-

keit bereits am Bilanzstichtag erfüllt sind und das rechtliche Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängt.“ Dabei geht der BFH davon aus, dass der nach dem Bilanzstichtag entstehende wirtschaftliche Zweck darin besteht, Finanzierungslücken bei der VBL auszugleichen.

In den letzten Monaten erhielten wir Kenntnis, dass die VBL auf bisherige Beteiligte zugeht, die keine versicherungspflichtigen Arbeitnehmer mehr beschäftigen. In diesen Fällen weist die VBL darauf hin, dass sie satzungsgemäß das Recht hat, die Beteiligungsvereinbarung zu kündigen und zur Deckung der weiterhin von der VBL zu erfüllenden Verpflichtungen einen versicherungsmathematisch zu berechnenden Gegenwert zu fordern. Insofern wird aus der bisherigen mittelbaren Pensionsverpflichtung eine unmittelbare Pensionsverpflichtung. Ferner zeigt dieser Umstand auf, dass entgegen der Meinung des BFH vom 27.1.2010 nicht von einer wirtschaftlichen Verursachung in der Zukunft, sondern schon zum derzeitigen Zeitpunkt ausgegangen werden kann. Im uns vorliegenden Fall forderte die VBL für eine einzige über 20 Jahre beschäftigte Halbtagskraft einen Ausgleich von rd. 125.000 €.

Es lohnt sich also, diesen Bereich handels- sowie steuerrechtlich im Auge zu behalten – und das nicht nur wenn Umstrukturierungen geplant sind.

Die AöR – eine Rechtsform mit vielen Möglichkeiten

Erst im Jahr 1999 wurde in Nordrhein-Westfalen und im Jahr 2003 in Niedersachsen die Möglichkeit geschaffen, kommunale Unternehmen in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR) zu führen. Mit der AöR wollte und will der Gesetzgeber eine Rechtsform anbieten, die die unternehmerische Freiheit, vergleichbar mit einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), mit der kommunalen Steuerung sowie Kontrolle durch den Rat vereint.

Entsprechend wurden an diese Rechtsform hohe Erwartungen geknüpft. Die AöR gilt als echte Alternative zur Privatisierung. So wurden beispielsweise nach einer gemeinsamen Umfrage von DWA, Deutschem Städtetag und Deutschem Städte- und Gemeindebund in 2009 (siehe KA 9/2010), gewichtet nach Einwohnern, 13% der Abwasserbeseitigungen als AöR geführt.

Für die AöR als Organisationsform sprechen:

- Möglichkeit, steuerpflichtige und hoheitliche Tätigkeiten in einem Unternehmen zu vereinen
- Nutzung bereichsübergreifender Synergien
- praktizierte dezentrale Ressourcenverantwortung

Kritisch wird zur AöR angemerkt:

- gegenüber der GmbH – mit Ausnahme von Niedersachsen – die Gewährträgerhaftung der Kommune
- steuerrechtliche Risiken (in Niedersachsen gemindert durch OFD-Verfügung Hannover vom 27.11.2009)
- praktische Schwierigkeiten beim Heben von Synergien (Entkoppeln der Aufgaben von der Stadt)

Die AöR hat zweifelsohne ihre rechtlichen und wirtschaftlichen Grenzen, wie jede andere Rechtsform auch. Ihr besonderer Charme besteht jedoch in der Möglichkeit der steuerneutralen Bündelung von hoheitlichen Aufgaben mit wirtschaftlichen Betätigungen außerhalb des Kernhaushaltes bei Wahrung der Steuerungs- und Kontrollmöglichkeiten durch den Rat.

Grundsätzlich gilt es, im Einzelfall genau abzuwägen und zu analysieren, welche Rechtsform eine optimale Ausrichtung der Organisationsstruktur an die zu erfüllenden Aufgaben am besten ermöglicht. Dabei könnte die Rechtsform AöR wieder mehr in das Bewusstsein der Entscheidungsträger rücken und als eine Gestaltungsmöglichkeit in die Optimierungsprozesse von öffentlichen Handlungsfeldern eingebunden werden.

Ertragsteuerliches Sonderproblem Wirtschaftsförderungsgesellschaften

Strukturelle Dauerverluste von Betrieben gewerblicher Art, von Körperschaften öffentlichen Rechts und von Eigengesellschaften stellen i. d. R. verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) dar, die grundsätzlich der Körperschaft- und ggf. Gewerbesteuer (KöSt u. GewSt) unterliegen und auch Kapitalertragsteuer (KeSt) auslösen können. Dagegen werden bei den Dauerverlustgeschäften i. S. von § 8 Abs. 7 KStG die Steuerfolgen einer vGA nicht gezogen, und zwar einerseits, soweit aus bestimmten politischen Gemeinwohlgründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird, oder andererseits, soweit das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei einer jur. Person des öffentlichen Rechts (jPöR) zu einem Hoheitsbetrieb gehört.

Welche konkreten Tätigkeitsfelder unter die in § 8 Abs. 7 KStG genannten begünstigten Bereiche subsumiert werden können, ist teils noch zu klären. Einige Erläuterungen sind im Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 12.11.2009 enthalten. Diese sind teils allgemein und teils bezüglich konkreter Betätigungsbereiche. Im hier adressierten Zusammenhang heißt es u. a. (in Tz. 43): „Wirtschaftsförderung ist keine sozialpolitische Tätigkeit; sie zählt nicht zu den in § 8 Absatz 7 S. 2 aufgeführten Bereichen.“

Damit sind Wirtschaftsförderungsgesellschaften jedoch nicht generell von der Begünstigung ausgeschlossen, wie ein rechtskräftiges Urteil des Finanzgerichts (FG) Düsseldorf (v. 9.3.2010, Az. 6 K 3720/06 K,G,F) zeigt. Es betraf eine GmbH, welche die Steuerfreiheit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG für Wirtschaftsförderungsgesellschaften nicht in Anspruch genommen hatte. Alle Gesellschafter waren jPöR. Das FG beurteilte die Tätigkeit der GmbH als Ausfluss einer Tätigkeit, die bei jPöR zu einem Hoheitsbetrieb gehört, so dass die Begünstigung in Anspruch genommen werden kann, d. h. dass die Folgen einer vGA nicht zu ziehen sind.

Unternehmenszweck war die Verbesserung der sozialen und wirtschaftlichen Struktur des Kreises, was die GmbH insbesondere durch Förderung von Industrie, Gewerbe und Naherholung erfüllte, z. B. auch durch Erwerb, Vermietung, Erschließung und Veräußerung unbebauter bzw. bebauter Grundstücke. Sie schloss Erschließungsverträge i. S. v. § 124 BauGB und wirkte an der Fortschreibung der Gebietsentwicklungspläne und der Aufstellung von Flächennutzungs- und Bebauungsplänen für Gewerbeflächen mit. Ferner hat sie die Planung und Durchführung von Erschlie-

ßungsmaßnahmen vorgenommen. Die leitenden Beamten der jPöR begleiteten und unterstützten die GmbH.

Laut FG sind die Aufgaben, hier die Bauleitplanung und Erschließung, originäre Aufgaben der Kommunen, und nach BauGB und GO NRW den jPöR „eigentümlich und vorbehalten“. Unwesentlich sei für § 8 Abs. 7 S. 2 KStG, dass die GmbH selbst keine hoheitlichen Tätigkeiten ausüben konnte und alle hoheitlichen Befugnisse bei den Gesellschaftern verblieben sind.

Mit den Grundstücksgeschäften sei die GmbH laut FG zu privaten Unternehmen in keinen tatsächlichen oder potenziellen Wettbewerb getreten, die den hoheitlichen Charakter der Boden- und Siedlungspolitik ernstlich in Frage stellen könnte. Die allenfalls mögliche Konkurrenz zu anderen Standorten sei unmaßgeblich.

Die klagende GmbH hatte u. a. auch beantragt, eine steuerliche Zusammenfassung der Gewinne der GmbH aus Beteiligungserträgen mit den Verlusten aus der Wirtschaftsförderung zuzulassen (Querverbund). Dagegen vertritt das FG unter Verweis auf ein BFH-Urteil eine geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise, mit der Folge, dass die Verluste des abgrenzbaren dauerdefizitären Betriebsteils weder durch andere Betriebe, die Gewinne erwirtschaften, noch durch Einlage gewinnträchtiger Beteiligungen kompensiert werden können.

Fazit aus dem Urteil ist, dass sich Wirtschaftsförderungsgesellschaften für ihre Tätigkeiten in der Boden- und Siedlungspolitik auf das Urteil berufen können. In der Praxis hat sich die Finanzverwaltung bereits in mehreren Fällen dem Urteil angeschlossen – eine allgemeingültige Verwaltungsanweisung fehlt allerdings noch. Das Urteil zeigt aber auch, dass gerade Wirtschaftsförderungsgesellschaften insgesamt ihre Betätigungen daraufhin untersuchen sollten, ob nicht auch andere Bereiche dem Ausfluss hoheitlicher Tätigkeit zugeordnet werden können, bzw. anderen begünstigten Bereichen, etwa der Sozial- und Bildungspolitik, unterfallen. Vermehrt sind in der Literatur Stimmen zu hören, die anhand eines Tätigkeitskatalogs zu § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG (s. o.) den begünstigten Ausfluss hoheitlicher Tätigkeiten abgrenzen wollen. Dieser durchaus mit überzeugenden Argumenten gestützten Auffassung will sich die Finanzverwaltung nach unseren Beobachtungen aber bisher nicht anschließen.

Achtung: Änderung der Rechtsprechung – kein Vorsteuerabzug mehr im Zusammenhang mit unentgeltlichen Wertabgaben!

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in drei zeitgleich am 9.3.2011 veröffentlichten Entscheidungen hervorgehoben, dass es für den Abzug der Vorsteuer auf die Umsatzbesteuerung der Einnahmen ankommt.

Exemplarisch beleuchten wir im Folgenden das Urteil des BFH vom 13.1.2011, in dem es um eine GmbH ging, deren Alleingesellschafterin eine Gemeinde ist. Unternehmensgegenstand dieser GmbH war der Erwerb, die Erschließung und die Veräußerung von Grundstücken, um das Grundstücksangebot für Gewerbebetriebe im Gemeindegebiet zu verbessern.

Die Leitsätze aus diesem Urteil lauten:

1. Beabsichtigte der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme im Sinne von § 3 Abs. 1 b UStG zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dies gilt auch dann, wenn er mit dieser Entnahme mittelbare Ziele verfolgt, die ihn nach seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen würde.

2. Der Unternehmer ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er bei Errichtung von Erschließungsanlagen beabsichtigt, diese einer Gemeinde durch Zustimmung zur öffentlich-rechtlichen Widmung der Anlagen unentgeltlich im Sinne von § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG zuzuwenden. Dies gilt auch dann, wenn er bei der Herstellung und Zustimmung zur Widmung der Erschließungsanlagen – mittelbar – beabsichtigt, Grundstücke im Erschließungsgebiet steuerpflichtig zu liefern.

Das Risiko aus der geänderten Rechtsprechung liegt in den meisten Fällen nicht in einer zusätzlichen umsatzsteuerlichen Belastung, sondern in der Zahlung von Steuerzinsen, die sich auf die zu Unrecht gezogenen Vorsteuern beziehen.

Der BFH hat in seiner bisherigen Rechtsprechung hinsichtlich des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit unentgeltlichen Wertabgaben den Standpunkt vertreten, dass der Unternehmer zum Vorsteuerabzug auch dann

berechtigt ist, wenn er bereits beim Leistungsbezug die ausschließliche Verwendung für unentgeltliche Leistungen beabsichtigt hatte. Hieran hält der BFH nicht mehr fest! Er vertritt nunmehr die Auffassung, dass ein Vorsteuerabzug dann nicht in Betracht kommt, wenn bereits bei Leistungsbezug feststeht, dass eine unentgeltliche Wertabgabe erfolgt. Der Unternehmer kann für Leistungsbezüge, die er ausschließlich für Entnahmezwecke zu verwenden beabsichtigt, den Vorsteuerabzug nicht in Anspruch nehmen.

Hieraus ergeben sich dann folgende Konsequenzen:

■ Besteht ein direkter Zusammenhang der Eingangsumsätze zu steuerpflichtigen oder zu vorsteuerabzugsberechtigenden steuerfreien Ausgangsumsätzen, kann der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden.

■ Besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang der Eingangsumsätze nicht mit wirtschaftlichen Tätigkeiten (z. B. mit unentgeltlichen Wertabgaben) oder zu steuerfreien vorsteuerabzugsschädlichen Ausgangsumsätzen, kann der Vorsteuerabzug nicht in Anspruch genommen werden.

Die letztgenannte Konsequenz kann jedoch vermieden werden, wenn die Kosten für die Eingangsleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmers gehören und Bestandteile des Preises sind.

Was ist also zu tun, um auch künftig als Unternehmer den vollen Vorsteuerabzug aus sämtlichen Eingangsleistungen zu behalten, auch wenn man – wie im Urteilsfall – unentgeltliche Wertabgaben erbringt?

1. Es darf bei Leistungsbezug noch nicht feststehen, dass dieser für die Erbringung einer unentgeltlichen Wertabgabe erfolgt.

2. Es muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang der Eingangsumsätze mit den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen bestehen oder wenn dies ausnahmsweise nicht gewährleistet werden kann, müssen die Kosten für die Eingangsleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen gehören und Bestandteile des Preises sein.

Das Urteil des BFH vom 13.1.2011 bezieht sich zwar ausdrücklich auf den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1 b UStG. Dieselben Grundsätze sind allerdings auch für den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9 a UStG anzuwenden. Dies ergibt sich aus dem BFH-Urteil vom 9.12.2010.

Wichtig zu erwähnen ist noch, dass die Eingangsleistungen, die zur Erbringung der unentgeltlichen Wertabgaben verwendet werden, auch dann nicht dem unternehmerischen Bereich des Unternehmens zugerechnet werden können, wenn die unentgeltlichen Wertabgaben mittelbar dem wirtschaftlichen bzw. unternehmerischen Bereich des Unternehmens dienen.

Dieses Urteil betrifft nicht nur – wie im Urteilsfall – kommunale Erschließungsgesellschaften, sondern alle anderen öffentlichen bzw. kommunalen Unternehmen, die im Rahmen ihrer wirtschaftlichen bzw. unternehmerischen Tätigkeit aus gesellschaftsrechtlichen Gründen unentgeltliche Lieferungen und/oder Leistungen für ihren kommunalen Gesellschafter erbringen (z. B. auch Unternehmen, die im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit Ausgleichsmaßnahmen erbringen und diese anschließend unentgeltlich an die Kommune übertragen).

Dies betrifft jedoch nicht nur Fälle, in denen aus gesellschaftsrechtlich veranlassten Gründen eine unentgeltliche Wertabgabe stattfindet, sondern auch solche, in denen Unternehmen im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit Leistungen erbringen (z. B. den Bau einer Straße oder die Errichtung von Hochwasserschutzanlagen), die anschließend öffentlich-rechtlichen Zwecken oder dem Naturschutz gewidmet werden oder – wie im Fall der Hochwasserschutzanlage – eindeutig dem hoheitlichen Bereich der Kommune zuzurechnen sind.

In all diesen genannten Beispielfällen ist die Erbringung von unentgeltlichen Wertabgaben bereits bei Bezug der für die Erbringung dieser Wertabgabe erforderlichen Eingangsleistungen bekannt und geplant.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer

Mit Verfügung vom 26.1.2011 hat die Oberfinanzdirektion Niedersachsen für die Finanzverwaltung zur Entwicklung der Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand Stellung genommen.

Bisher galt, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) nur insoweit als umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen ist, als sie Leistungen im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art erbringt. Das Umsatzsteuergesetz verweist hier auf die Regelung im Körperschaftsteuergesetz.

Mithin handelte die jPöR bisher nicht als Unternehmerin, wenn die Vermietung nach körperschaftsteuerlichen Grundsätzen nicht als Betrieb gewerblicher Art, sondern als Vermögensverwaltung zu beurteilen war. Eine Vermietungsleistung auf privatrechtlicher Grundlage führte damit nicht zur Unternehmereigenschaft der jPöR.

Mit den Urteilen vom 20.8.2009 (Az. V R 70/05) und vom 15.4.2010 (Az. V R 10/09) entschied der Bundesfinanzhof, dass dem Begriff der Vermögensverwaltung bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Unternehmereigenschaft einer jPöR keine Bedeutung zukommt. Der BFH legt das Umsatzsteuergesetz unter Beachtung der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie aus, was dazu führt, dass eine Vermietungsleistung auf privatrechtlicher Grundlage zur Unternehmereigenschaft der jPöR führt, da das deutsche Umsatzsteuergesetz keine entgegenlautende Regelung beinhaltet.

Vorläufig behält die Finanzverwaltung ihre bisherige Rechtsauffassung bei, die bei einer solchen Vermietungsleistung keine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft annimmt.

Laut vorgenannter OFD-Verfügung wurde von der Finanzverwaltung eine Arbeitsgruppe eingesetzt, die prüft, welche Notwendigkeiten und Möglichkeiten bestehen, die Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung an die Vorgaben des Unionsrechts (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) anzupassen.

Beruft sich jedoch eine jPöR auf die BFH-Rechtsprechung, um z. B. mit solchen Vermietungsumsätzen zusammenhängende Vorsteuern zu erlangen, soll die neue BFH-Rechtsprechung angewendet werden.

Die Rechtsprechung muss dann allerdings für das gesamte Unternehmen (=alle Tätigkeiten der jPöR) einheitlich ausgeübt werden und kann nicht auf bestimmte Unternehmensteile oder -umsätze beschränkt werden. In diesem Bereich bestehen damit möglicherweise interessante Gestaltungsmöglichkeiten, während Risiken ungewollter Umsatzsteuerbelastungen vorerst nicht drohen.

Kurz notiert:

Friedhöfe als Betriebsgewerblicher Art?

Die Friedhofsverwaltung einer Kommune gilt nach bisheriger Rechtsauffassung steuerlich als Hoheitsbetrieb, soweit sie Aufgaben des Bestattungswesens wahrnimmt.

Diese Einordnung wird neuerdings unter Berücksichtigung der jüngeren Rechtsentwicklung von einem Vertreter der Oberfinanzdirektion Koblenz (H. Krämer im KöSt-Kommentar Dötsch u. a.) für fraglich gehalten.

Zwar obliege die Unterhaltung von kommunalen Friedhöfen den Gemeinden i. d. R. als Pflichtaufgabe. Ein Bestattungsgesetz kann jedoch auch private Bestattungsplätze zulassen, wenn bestimmte Voraussetzungen vorliegen (wie z. B. in Rheinland-Pfalz).

Verwiesen wird auf die in der Praxis von privaten Betreibern angelegten und angebotenen Friedhöfe für Urnenbestattungen in Waldstücken. Da hier somit kein Benutzungszwang für die gemeindlichen Friedhöfe bestünde, seien sie nach Auffassung des Verfassers als Betriebe gewerblicher Art (BgA) einzuordnen.

Impressum

Herausgeber:

ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

V.i.S.d.P.:

Dr. Simone Jäck
ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:

KAMPE-PR · Berlin · www.kampe-pr.de

Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Informationsbroschüren finden Sie unter unserer Internetadresse www.atg.de in der Rubrik „Publikationen“.

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.