

INHALT

(Umsatzsteuerlich) Erfolgreiche Zuschussweitergabe	1
Neue Heubeck-Richttafeln bei Pensionsrückstellungen - worauf sich Kommunen und kommunale Unternehmen einstellen müssen	2
Wurden AöR bei der Abfassung des § 2b UStG vergessen?	3
(Drohende) Beitragsfreiheit für Kitas und Steuerfolgen - Schreiben aus Niedersachsen deutet Erleichterungen an	4
Neuerungen bei Lagebericht und Bestätigungsvermerk	5
Steuerbegünstigungen für Verluste aus dem Breitbandausbau?	6
Organschaft: Neuregelung variabler Ausgleichszahlungen	7
Auch defizitärer Betrieb gewerblicher Art kann Organträger sein	7
Neue Entwicklungen bei der kameralen Doppik: 2. NKFWG in NRW	8
Nichts muss - alles geht: neue Regeln zur Einbeziehung des Überwachungsorgans in die Abschlussprüfung	10
Kapitalertragsteuer: Neues zur Rücklagen-dotierung bei Regiebetrieben	11
Verfassungswidrigkeit der Steuerverzinsung?	12

(Umsatzsteuerlich) Erfolgreiche Zuschussweitergabe

In der Praxis besteht immer wieder Unsicherheit, welche steuerlichen Auswirkungen die Weitergabe von Zuschüssen hat, die die öffentliche Hand (Erstempfänger) aus EU- oder Bundesfördermitteln erhält und an private Dritte oder an Eigengesellschaften (Letztempfänger) zur eigentlichen Erfüllung der geförderten Aufgabe weiterleitet. Um unliebsame Überraschungen im Rahmen der Überprüfung der Gestaltung durch die Finanzverwaltung (Betriebsprüfung) zu vermeiden, empfehlen wir die vorsorgliche individuelle Konzeption der Zuschussweiterleitung, da jeder Fall anders liegt. Was ist zu beachten?

Zuschüsse von dritter Seite stellen jedenfalls grundsätzlich keinen steuerpflichtigen Ertrag dar. Sie mindern im Ergebnis allerdings die Anschaffungskosten der bezuschussten Anlagegüter und damit die Bemessungsgrundlage für die folgende Abschreibung. Soweit die Zuschüsse aus Sicht des Letztempfängers vonseiten eines Anteilseigners stammen (Eigenanteil), ist - je nach Ausgestaltung - neben der vorstehend beschriebenen Behandlung auch die Abbildung als nicht steuerpflichtige Einlage möglich, die die Anschaffungskosten und die Höhe der Abschreibung unbeeinflusst lässt.

Für Umsatzsteuerzwecke differenziert die Finanzverwaltung in Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in Abschnitt 10.2 des Umsatz-

steuer-Anwendungserlasses (UStAE) bei Zahlungen unter den Bezeichnungen „Zuschuss“, „Zuwendung“, „Beihilfe“, „Prämie“, „Ausgleichsbetrag“ und Ähnliches (Zuschüsse) zwischen

1. einem Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlenden),
2. einem (zusätzlichen) Entgelt eines Dritten und
3. einem echten Zuschuss.

Demnach ist der Zahlende dann Leistungsempfänger, wenn er für seine Zahlung eine Leistung vom Zahlungsempfänger erhält. Eine solche Leistungserbringung ist umsatzsteuerbar. Das ist nach Auffassung der Finanzverwaltung bei den unter 1. und 2. genannten Fällen stets gegeben (sogenannte unechte Zuschüsse). Übernimmt ein Unternehmer die Erfüllung der Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und erhält er im Zusammenhang damit Geldzahlungen, bestimmt sich in erster Linie nach den Vereinbarungen zwischen den beiden, ob die Leistung des Unternehmers auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung in Form eines Zuschusses) gerichtet ist. Zahlungen der öffentlichen Hand können somit Entgelt für eine steuerbare Leistung sein, wenn der Zahlungsempfänger im Auftrag des Geldgebers eine Aufgabe aus dessen Zuständigkeitsbereich übernimmt und die Zahlung mit der Übernahme dieser Aufgabe zusammenhängt.

Fortsetzung auf Seite 2

Kein umsatzsteuerbares Entgelt liegt hingegen vor, wenn ein sogenannter Zuschuss lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers im allgemeinen Interesse dienen soll und nicht Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber ist. So stellen beispielsweise EFRE-Fördermittel regelmäßig echte Zuschüsse (3.) dar und sind nicht umsatzsteuerbar, weil der Zuschussgeber die Förderung unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt – die förderbedingungskonforme Verwendung der Mittel und der bloße Nachweis dessen stellen noch keine Leistung dar.

Ziel einer Gestaltung muss also sein, dass die erhaltenen Fördermittel im Rahmen einer Weiterleitung an den Letztempfänger nicht den Charakter von echten Zuschüssen verlieren. Somit ist der Eindruck zu vermeiden, dass mit der Durchführung der konkret geförderten Maßnahme eine Leistungserbringung durch den Letztempfänger gegenüber dem Erstempfänger (Stadt) erfolgt – mit der Konsequenz, dass die weitergeleiteten Fördermittel als Entgelt für diese Leistung interpretiert werden könnten. Zweckmäßig ist es deshalb, darauf hinzuwirken, dass nicht ausschließlich der Erstempfänger der Fördermittel, sondern auch die projektausführende

(Eigen-)Gesellschaft bereits im originären Fördermittelbescheid ausdrücklich Erwähnung findet und somit dem Erstempfänger gleichgestellt ist. Der Erstempfänger (Stadt) soll lediglich als durchleitende Stelle für die Fördermittel fungieren. Ferner sollten die Tätigkeiten zur Umsetzung der Maßnahmen in einer Kooperationsvereinbarung zwischen Stadt und Eigengesellschaft geregelt werden, um nicht den Anschein eines Auftragsverhältnisses zu begründen. Die konkrete Ausgestaltung solcher Vereinbarungen ist sehr vom Einzelfall abhängig und sollte deshalb im Vorhinein in enger Abstimmung mit dem steuerlichen Berater erfolgen.

Neue Heubeck-Richttafeln bei Pensionsrückstellungen – worauf sich Kommunen und kommunale Unternehmen einstellen müssen



In Deutschland werden praktisch sämtliche Pensionsrückstellungen und alle sonstigen langfristigen Verpflichtungen, die von der Lebenserwartung des Begünstigten abhängen, auf der Basis von Sterbetafeln der Heubeck AG, Köln, berechnet. Die Heubeck AG hat am 20.07.2018 die Heubeck-Richttafeln 2018 G veröffentlicht und diese am 05.10.2018 aufgrund von Inkonsistenzen noch einmal aktualisiert. Diese ersetzen die bisher verwendeten Richttafeln 2005 G aus dem Jahr 2005.

Die neuen Richttafeln berücksichtigen neben den Entwicklungen bei Sterblichkeits-, Invalidisierungs-, Verheirathungs- und Fluktuationswahrscheinlichkeiten erstmals auch sozioökonomische Aspekte der Sterblichkeit. Insbesondere wird der statistisch nachweisbare Zusammenhang zwischen der Lebenserwartung und der Höhe der gezahlten Rente durch einen pauschalen Abschlag auf die Sterbewahrscheinlichkeiten berücksichtigt.

Gegenüber den bisher gültigen Richttafeln 2005 G wird nach Angaben der Heubeck AG durch die Anpassung der Richttafeln in der Steuerbilanz eine Zuführung zu den Pensionsrückstellungen zwischen 0,5 und 1,2 % erwartet. Im handelsrechtlichen Einzel- bzw. Konzernabschluss kann der Effekt je nach Rechnungszins und Bestandszusammensetzung zwischen 1,0 und 2,0 % liegen.

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat mit Schreiben vom 19.10.2018 die Richt-

tafeln 2018 G als mit den anerkannten versicherungsmathematischen Grundsätzen im Sinne von § 6a Abs. 3 S. 3 EStG übereinstimmend anerkannt und Vorgaben zur zeitlichen Anwendung erlassen. Demnach könnten die neuen Richttafeln 2018 G steuerlich erstmals bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen für Wirtschaftsjahre angewendet werden, deren Stichtag nach dem 20.07.2018 endete; steuerlich können sie letztmals für das Wirtschaftsjahr verwendet werden, das vor dem 30.06.2019 endet. Nach § 6a Abs. 4 S. 2 EStG muss der zuzuführende Unterschiedsbetrag, der auf der erstmaligen Anwendung der neuen Heubeck-Richttafeln beruht, gleichmäßig auf mindestens drei Wirtschaftsjahre verteilt werden.

Mit der Veröffentlichung des BMF-Schreibens ist nach der Auffassung des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer grundsätzlich von einer allgemeinen Anerkennung auszugehen und die neuen Richttafeln sind bereits für handelsrechtliche Abschlüsse, deren Stichtag am 22.10.2018 oder später liegt, anzuwenden. Anders als bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind die Auswirkungen aus der erstmaligen Anwendung der neuen Richttafeln handelsrechtlich sofort in voller Höhe erfolgswirksam zu erfassen. Damit können unerwartet nicht unerhebliche Ergebnisbelastungen auf die Kommunen und kommunalen Unternehmen zukommen, zumal diese Belastungen bei der Aufstellung von Haushalts- und Wirtschaftsplänen für das laufende Jahr noch nicht absehbar waren.

Wurden AöR bei der Abfassung des § 2b UStG vergessen?



Im Hinblick auf die durchaus großzügige Übergangsfrist bis zur zwingenden Anwendung des § 2b UStG (bei bestehenden Körperschaften des öffentlichen Rechts (KöR) spätestens ab 01.01.2021) haben die Verwaltungen vieler KöRen bislang ihre 2b-Projekte nur teilweise mit Hochdruck vorangetrieben. Praktische Erkenntnisse aus den Inventarisierungsphasen sind deshalb noch relativ dünn gesät. In jüngerer Vergangenheit setzt sich aber die Erkenntnis durch, dass die Hälfte der eingeräumten Übergangsfristen nunmehr verstrichen ist, sodass tatsächlich eine Reihe von Projekten langsam Fahrt aufnimmt und im Bereich des Kontenscreenings bzw. der Vertragsanalyse Probleme auftauchen, zu denen bislang weder eine Positionierung durch die Finanzverwaltung erfolgt ist noch eine hinreichende Meinungsbildung in der Literatur vorliegt. So ist festzustellen, dass die in vielen Bundesländern mögliche Errichtung von Anstalten des öffentlichen Rechts (AöR), die zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben nicht nur beliehen, sondern kraft kommunalrechtlicher Regelung letztlich Träger der Aufgabe selbst werden können (z. B. Art. 89 BayGO, § 114 NS KommunalVG, § 114a GO NRW, § 86 GO RP, § 106a GO SH sowie das Gesetz über die kommunalen AöR aus Sachsen-Anhalt), im Hinblick auf die Neuregelung nicht ausreichend bedacht worden ist.

Für AöR führt der Gesetzeswortlaut des § 2b UStG zu einer Reihe offener Fragen. Während im Verhältnis der AöR zum Bürger letztlich die gleichen Fragen und auch die gleichen Antworten wie für die Trägerkörperschaft selbst auftreten, gestaltet sich die Beurteilung des Verhältnisses der AöR zur Trägerkörperschaft, aber auch zu anderen KöRen durchaus problematisch.

Bekanntlich setzt die Anwendung des § 2b UStG zunächst ein Tätigwerden der KöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage voraus.

Zwar enthält das auslegende Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 16.12.2016 eine Reihe von Ausführungen dazu, was hierfür nötig ist. Für das Verhältnis der AöR zur Trägerkommune findet sich aber, soweit ersichtlich, keine ausdrückliche gesetzliche Grundlage, wonach Leistungsaustausche im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung gestaltet werden können. Es bliebe dann allenfalls der Ratsbeschluss, der sich aber für einzelne Aufgaben und anlassbezogene Regelungen nicht anbietet. In NRW lässt sich zudem beispielsweise feststellen, dass ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem Land NRW und einer Gemeinde problemlos im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung gestützt auf § 23 GKG NRW möglich wäre, die AöR hingegen ausdrücklich nicht in § 23 GKG NRW einbezogen ist. So ist z. B. auf Basis des derzeitigen Erkenntnisstands eine Tauschvereinbarung im Hinblick auf den Winterdienst dergestalt, dass das Land NRW einen Teil der kommunalen Straßen mitbetreibt und im Gegenzug die Gemeinde das für einen Teil der Landesstraßen übernimmt (mit oder ohne Spitzenausgleich), zwischen Kommune und Land im Rahmen des § 2b UStG möglich und regelmäßig wegen § 2b Abs. 3 UStG letztlich nicht umsatzsteuerbar. Eine AöR hingegen, die im Gebiet der Kommune die Aufgabe des Winterdienstes übertragen bekommen hat, könnte in Ermangelung einer Rechtsgrundlage für eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem Land wohl nur auf privatrechtlicher Grundlage einen Leistungsaustausch begründen, was zwingend zur Umsatzsteuerpflicht führt. Auf Nachfrage äußerte das zuständige NRW-Ministerium, dass es auch gar nicht gewollt sei, dass der AöR ein derartiges Maß an Gestaltungsfreiheit hinsichtlich der Ausübung der übertragenen Maßnahme zugebilligt werde – es müsste vielmehr so sein, dass im Beispielfall die öffentlich-rechtliche Vereinbarung zwischen Gemeinde und Land geschlossen

werde und der Rat dann der AöR die insoweit modifizierte Aufgabe neu zuweise.

Das erscheint reichlich umständlich und im Hinblick auf die bereits erfolgte Aufgabenübertragung auch inkonsequent. Übernimmt die AöR für ihre Trägerkommune sonstige Aufgaben, die letztlich zwar Folge der Aufgaben- und Personalübertragung auf die AöR sind, nicht aber unmittelbarer Gegenstand der Aufgabenübertragung (z. B. das Tätigwerden von Mitarbeitern der AöR zum Aktentransport, für verwaltungsinterne Umzüge, zur Entrümpelung oder Ähnliches), bliebe auch hier derzeit nur die Annahme einer privatrechtlichen Leistungsgrundlage. Damit wäre der Weg in § 2b UStG verschlossen und es entstünde Umsatzsteuer.

Wir halten es für sehr wahrscheinlich, dass die Umsatzsteuerfolge für beide vorgenannten Fälle, die sicherlich hier nur beispielhaft sind, durch den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung so nicht gewollt sind. Deswegen haben sich auch die kommunalen Spitzenverbände mit Schreiben vom 21.09.2018 an das BMF gewandt und ihre bereits im Jahr 2016 geäußerte Bitte wiederholt, zum Thema „Anwendung des § 2b UStG auf AöR“ Stellung zu nehmen. Sollten die derzeit bestehenden Problemlagen offenbleiben und sollte in diesen und weiteren identifizierten Leistungsaustauschen tatsächlich zwingend Umsatzsteuer entstehen, ist zu erwarten, dass eine Reihe von AöR auf ihre weitere Sinnhaftigkeit überprüft wird und damit dieses Mittel der kommunalen Selbstverwaltung letztlich aus steuerlichen Gründen praktisch stark eingeschränkt werden könnte. Das wiederum – so die kommunalen Spitzenverbände – würde dem verfassungsrechtlich verankerten kommunalen Selbstorganisationsrecht widersprechen; § 2b UStG könnte insoweit verfassungswidrig sein. Wie auch immer, das Thema „§ 2b UStG“ bleibt – insbesondere mit Blick auf AöR – spannend.

(Drohende) Beitragsfreiheit für Kitas und Steuerfolgen – Schreiben aus Niedersachsen deutet Erleichterungen an



Mit der Änderung von § 21 des Gesetzes über Tageseinrichtungen für Kinder ist in Niedersachsen ab 01.08.2018 für Kinder ab dem dritten Lebensjahr eine grundsätzliche Beitragsfreiheit für Kindergärten eingeführt worden. Auch in anderen Bundesländern bestehen dahingehende Bestrebungen. Da die Kitas der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) bisher als steuerliche Betriebe gewerblicher Art (BgA) eingestuft worden sind, könnten aufgrund der Beitragsfreiheit, die zum Wegfall der BgA-Eigenschaft führen kann, Körperschaftsteuer (KSt) und Kapitalertragsteuer (KESt) anfallen. Auf die Steuerfolgen hatten wir in früheren Ausgaben von „Public Sector aktuell“ hingewiesen (zuletzt Juli 2018). Wir haben hier u. a. die vorbeugende jährliche Abgabe von Steuererklärungen zur Feststellung der Verlustvorträge und des steuerlichen Einlagekontos empfohlen.

Aber auch bei entsprechender Gestaltung bleiben offene steuerliche Fragen und Risiken. Außerdem verursacht die Abgabe von

Steuererklärungen Verwaltungsaufwand. Daher sind über den Niedersächsischen Städtetag beim Finanzministerium Niedersachsen (MFN) Erkundigungen eingeholt worden. Das MFN hat daraufhin mit Schreiben vom 06.09.2018 gegenüber den kommunalen Spitzenverbänden Stellung genommen, was zu gewissen Erleichterungen und Klarstellungen geführt hat. Wesentliche Aussagen des Schreibens sind:

„Einrichtungen, die insgesamt gebührenfrei sind, begründen keinen BgA mehr.“ Das MFN weist aber darauf hin, dass eine nur teilweise Beitragsfreiheit (z. B. bei Begrenzung der Beitragsfreiheit auf bestimmte Stunden) grundsätzlich nicht zu einer teilweisen Betriebsaufgabe mit eventuell negativen Steuerfolgen führt.

Laut dem MFN „brauchen Kommunen, deren Kindergärten bisher [...] ertragsteuerlich nicht geführt wurden, weder für die Vergangenheit noch für [...] 2018 entsprechende Steuer-

erklärungen abzugeben“. Kommunen haben „mit ihren Kindergärten regelmäßig ein sog. begünstigtes Dauerverlustgeschäft im Sinne [...] § 8 Abs. 7 S. 2 KStG unterhalten [...], aus welchem weder eine Körperschaftsteuer noch eine Kapitalertragsteuer resultiert“.

„Zwar kann die [...] Beitragsfreiheit [...] grundsätzlich zu einer Aufgabe bestehender Kindergarten-BgA führen „ – mit den Folgen einer notwendigen Aufdeckung stiller Reserven, was fast nur für Immobilien gilt. „Es kann aber davon ausgegangen werden, dass ein ggf. aus der (steuerlichen) Aufgabe eines Kindergarten-BgA resultierender Gewinn in der Regel nicht die in der Vergangenheit angefallenen (Dauer-)Verluste aus dem Betrieb des Kindergartens übersteigt und deswegen auch im Falle einer steuerlichen Aufgabe keine Körperschaftsteuer entsteht.“ Das MFN hält es für vertretbar, dass auch für 2018 keine Steuererklärungen angefordert werden. Für eventuelle Konsequenzen bei der Kapitalertragsteuer soll – vereinfacht dargestellt – Entsprechendes gelten.

„Ob bzw. welche ertragsteuerlichen Konsequenzen sich ergeben, wenn [...] der Besuch des Kindergartens nicht insgesamt gebührenfrei ist oder der Kindergarten zusammen mit einer beitragspflichtigen Einrichtung [...] ([...] Krippe [...] Hort) betrieben wird, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.“ Wir gehen in diesem Fall grundsätzlich von einem BgA aus.

Wurde jedoch ein BgA bereits in der Vergangenheit auf Antrag zur Körperschaftsteuer veranlagt, kann auch für 2018 nicht von der Abgabe einer Erklärung abgesehen werden. Bei einem Aufgabegewinn setzt eine Verrechnung mit Verlusten der Vergangenheit eine Verlustfeststellung auf den 31.12. des Jahres vor der Aufgabe voraus.

Möglicherweise ist es sinnvoll, mit dem Finanzamt verbindlich abzuklären, ob auch in anderen Bundesländern nach obigen Grundsätzen verfahren werden kann. Eine verbindliche Abklärung, ob die Grundsätze auch für die Zeit ab 2019 gelten, halten wir in Niedersachsen für wichtig.

Die dargestellte Thematik betrifft übrigens nicht nur die Fälle der Beitragsfreiheit, sondern möglicherweise auch einen Wegzug aus der bisher dem BgA zugeordneten Immobilie in ein anderes Gebäude.

Neuerungen bei Lagebericht und Bestätigungsvermerk

Für die Prüfung handelsrechtlicher Jahresabschlüsse wurden u. a. die Vorgaben für die Prüfung des Lageberichts sowie für die Erteilung von Bestätigungsvermerken umfassend geändert. Hiervon betroffen sind alle Unternehmen und Einrichtungen, die nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) ihren Jahresabschluss aufstellen und prüfen lassen (müssen).

Der neue IDW Prüfungsstandard zur Prüfung von Lageberichten gilt für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2018 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2019 enden. Die Regelungen zum Umgang mit lageberichts-fremden Angaben finden jedoch bereits für das Geschäftsjahr 2018 Anwendung.

Die Neuerungen im Bestätigungsvermerk waren für Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entities – PIE) bereits für das Geschäftsjahr 2017 anzuwenden, für alle anderen nun ab 2018.

Neu und doch nicht neu: Neuerungen zum Lagebericht

Mit DRS 20 wurden bereits in Vorjahren die Anforderungen an die Konzernlageberichts-ersteller formell konkretisiert, was indirekt auch auf Lageberichte zum Einzelabschluss durchschlägt.

Von besonderer Relevanz für Unternehmen im kommunalen Umfeld kann dabei die Abgrenzung des Umfangs der Prüfung der Lageberichtsangaben sein. So hat der Abschlussprüfer bestimmte Angaben inhaltlich nicht zu prüfen, wenn sie vom Unternehmen im Lagebericht eindeutig abgegrenzt sind (z. B. Entgelttransparenzbericht).

Entsprechendes gilt für lageberichts-fremde Angaben, die nicht gesetzlich vorgeschrieben sind. Solche Angaben finden sich teils recht umfangreich in Lageberichten kommunaler Gesellschaften/Einrichtungen. Der Umgang mit diesen Angaben war in der Vergangenheit diffizil; nun gibt es die Möglichkeit, diese Angaben aus dem Prüfungsumfang zu eliminieren.

Dieser Teil der Neuregelungen ist bereits für das Jahr 2018 relevant. Somit ergeben sich für die Lageberichte ab 2018 drei Handlungsalternativen:

- Prüfung sämtlicher Angaben (auch der lageberichts-fremden und nicht vorgeschriebenen Angaben), was den Prüfungsumfang in vielen Fällen stark ausweitet

- Kennzeichnung der lageberichts-fremden Angaben (gesonderte Abschnitte, farblich markiert, oder Ähnliches) und Ausschluss von der Prüfung
- Verzicht auf sämtliche lageberichts-fremden Angaben

Die letzte Variante führt zur größten Effizienz. Lageberichts-fremde Angaben und Aussagen sollten – falls sie gewünscht sind – in einem gesonderten (nicht prüfungspflichtigen) Geschäftsbericht publiziert werden. Eine frühzeitige Befassung mit der Frage des Umgangs mit etwaigen lageberichts-fremden Angaben ist nun geboten, weil eine Umsetzung im Rahmen der Lageberichts-aufstellung im Jahr 2019 zeitlich kaum mehr möglich sein wird.

Neuerungen im Bestätigungsvermerk

Der Bestätigungsvermerk wurde vollständig überarbeitet und trägt künftig die Überschrift „Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“. Der Aufbau ändert sich grundlegend: Neue Bestandteile kommen hinzu und es werden gesonderte Prüfungs-urteile für den Jahresabschluss und den Lagebericht abgegeben.

Sofern bei einem Unternehmen bestands-gefährdende Risiken (wesentliche Unsicherheiten) vorliegen, verlangt IDW PS 270 n. F., dass die gesetzlichen Vertreter eine Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Jahresabschluss vornehmen. Die Angaben sollen weiterhin im Lagebericht und künftig zusätzlich in der Regel im Anhang erfolgen und sind deshalb bereits bei der Aufstellung zu berücksichtigen. Im öffentlichen Bereich können solche wesentlichen Unsicherheiten z. B. aufgrund aufgabenbe-dingter Verluste vorliegen. Auch sofern diese Verluste durch die öffentliche Hand ausgeglichen werden, kann eine wesentliche Unsicherheit vorliegen, wenn die entsprechen-den Zuschüsse – wie oft anzutreffen – nicht fest zugesagt sind. Kann von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden, wird bei einer angemessenen Berichterstattung ein nicht modifizierter, d. h. uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt, der um einen gesonderten Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ ergänzt wird.

Erfolgt keine angemessene Berichterstattung über wesentliche Unsicherheiten im Jahresabschluss bzw. Lagebericht, folgt daraus

zwingend eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks, in Einzelfällen kommt auch eine Versagung des Bestätigungsvermerks oder die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils in Betracht.

Im Abschnitt „Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsorgans für den Jahresabschluss und den Lagebericht“ müssen neben den für die Aufstellung Verantwortlichen (z. B. Geschäftsführung) auch die für die Überwachung des Prozesses zur Aufstellung des Jahresabschlusses Verantwortlichen (z. B. Aufsichtsrat) genannt werden. Neben der Verantwortung für den Jahresabschluss und den Lagebericht muss der Abschlussprüfer auch hinweisen auf die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Überwachungsorgans

- für die zur Aufstellung des Abschlusses erforderlichen internen Kontrollen,
- für die zur Aufstellung des Lageberichts getroffenen Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme),
- für die Beurteilung der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit und
- für die Angabe von Sachverhalten im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit.

Letztlich geht es hierbei um die Beschreibung und Beurteilung des Systems und des Prozesses der Lageberichterstellung bei der geprüften Einheit.

Im neuen Bestätigungsvermerk finden sich künftig zwingend einige Passagen wieder, die bisher im Prüfungsbericht verankert waren: Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers, Zielsetzung und Konzept der Jahresabschlussprüfung, Besprechung der Planung und der Ergebnisse mit den Überwachungsorganen etc.

Die neuen Prüfungsstandards zum Bestätigungsvermerk transformieren die entsprechenden internationalen und europäischen Vorgaben. Der neue Bestätigungsvermerk soll (international) einheitlich und vergleichbar sein, zusätzlich aber den Adressaten mehr Informationen vermitteln und die Erwartungslücke so reduzieren. Letztlich bleibt der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk eines Unternehmens, das nicht als PIE klassifiziert ist, allerdings ein Formeltestat, dessen Struktur und Aufbau sich aus den Prüfungsstandards ergibt.

Steuerbegünstigungen für Verluste aus dem Breitbandausbau?

Die Gebietskörperschaften engagieren sich seit geraumer Zeit in erheblichem Umfang und auf unterschiedliche Art und Weise beim Breitbandausbau – vor allem dort, wo die Privatwirtschaft ein flächendeckendes Angebot nicht sicherstellen will oder kann (sogenannte weiße und graue Flecken). Steuerlich herrschen beachtliche Rechtsunsicherheiten. Es besteht das Risiko von Steuerbelastungen oder zumindest von fehlenden Möglichkeiten, die Aufwendungen steuerlich geltend zu machen. Nach derzeitiger Praxis der Finanzverwaltung ist die Verrechnung von Verlusten aus dem Breitbandausbau mit Gewinnen aus anderen Tätigkeiten im Rahmen eines steuerlichen Querverbunds nicht zugelassen. Außerdem ist fraglich, ob im Fall von Dauerverlusten die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) zu ziehen sind, sodass insbesondere Kapitalertragsteuer anfallen kann. Außerdem wird neben den steuerlichen Problemen teils eine beihilferechtliche Problematik gesehen.

Der Bundesrat (BR) hat am 21.09.2018 beschlossen, dass geprüft werden soll, ob die Errichtung kommunaler Breitbandnetze und die sich anschließende Verpachtung an private Netzbetreiber oder das Betreiben eines kommunalen Breitbandnetzes in einen steuerlichen Querverbund einbezogen werden können, und zwar rechtssicher und EU-beihilferechtskonform. Falls das nicht der Fall sein sollte, fordert der BR, das durch Gesetzesänderungen sicherzustellen.

Dazu hat das Bundesministerium für Finanzen (BMF) am 25.09.2018 die kommunalen Spitzenverbände und den Verband kommunaler Unternehmen (VKU) um Stellungnahme gebeten, die am 11.10.2018 sehr ausführlich und tief begründet abgegeben wurde. Die Ergebnisse lauten kurz gefasst:

In der Regel geht die öffentliche Hand davon aus, dass es sich nicht um ein strukturelles Dauerverlustgeschäft, sondern über den gesamten Betrachtungszeitraum um ein profi-

tables Geschäftsfeld handelt. Sollte dagegen in Einzelfällen aus heutiger Sicht eindeutig von einem Dauerverlustgeschäft auszugehen sein, ist dieses als begünstigt (gemäß § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz) zu beurteilen, sodass die Rechtsfolgen einer vGA nicht zu ziehen sind.

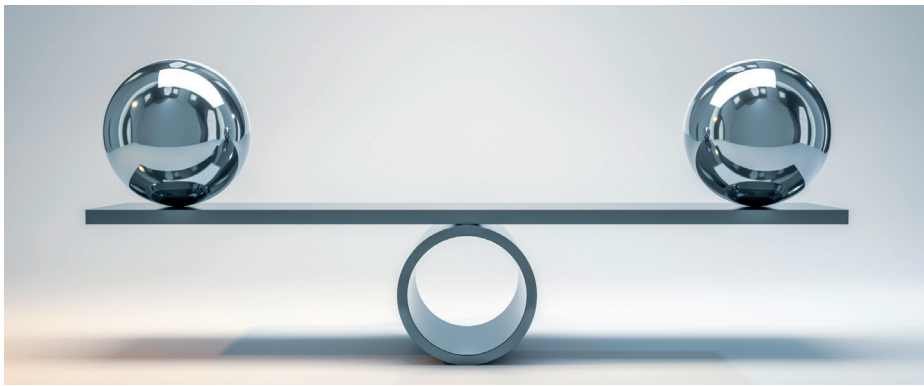
Die Breitbandtätigkeiten können in einen steuerlichen Querverbund einbezogen werden.

Die bisher mangels möglicher Ergebnisverrechnungen aufgelaufenen Verlustvorträge sollten nach Auffassung der kommunalen Spitzenverbände und des VKU rückwirkend für alle noch offenen Wirtschaftsjahre mit Ergebnissen bestimmter anderer Tätigkeiten verrechenbar sein.

Es bleibt zu hoffen, dass sich diese steuergünstige Auffassung durchsetzt und sich damit die Rahmenbedingungen für den Breitbandausbau verbessern.



Organschaft: Neuregelung variabler Ausgleichszahlungen



Die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft setzt u. a. voraus, dass die Organgesellschaft ihren ganzen Gewinn an den Organträger abführt. Mit Urteil vom 10.05.2017 hatte der Bundesfinanzhof (BFH) dazu entschieden, dass eine Vereinbarung von variablen Ausgleichszahlungen einer Organgesellschaft an einen außenstehenden Gesellschafter der Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft entgegenstehe. Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass im entschiedenen Fall nicht von der Abführung des gesamten Gewinns im Sinne des § 14 Abs. 1 S. 1 KStG auszugehen sei. Abweichend davon hatte die Finanzverwaltung bisher auch Vereinbarungen zugelassen, in denen an einen Minderheitsgesellschafter neben einem fes-

ten Mindestbetrag auch ein am Gewinn der Organgesellschaft orientierter Zuschlag gezahlt wird, sofern der feste Mindestbetrag den Mindestausgleich des § 304 Abs. 2 S. 1 AktG nicht unterschreitet (vgl. Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 20.04.2010).

Damit die Auffassung der Finanzverwaltung trotz dieser Rechtsprechung beibehalten werden kann, soll ein mit Jahressteuergesetz 2018 neu eingeführter § 14 Abs. 2 KStG-E gesetzlich regeln, dass Unternehmen innerhalb einer Organschaft weiterhin die Möglichkeit haben, an außenstehende Gesellschafter variable Ausgleichszahlungen zu leisten.

Hiernach ist es für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft bei gleichzeitiger Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter unschädlich, wenn neben dem festen Betrag nach § 304 Abs. 2 S. 1 AktG ein weiterer Zahlungsbestandteil hinzutritt. Das soll jedoch einschränkend nur dann gelten, wenn

- die Ausgleichszahlungen insgesamt den quotalen Gewinnanteil am gezeichneten Kapital des Wirtschaftsjahres, der ohne Gewinnabführungsvertrag zugeflossen wäre, nicht überschreiten und
- der über den Mindestbetrag nach § 304 Abs. 2 S. 1 AktG hinausgehende Betrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.

Es ist vorgesehen, die Neuregelung des § 14 Abs. 2 KStG-E über die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft bei gleichzeitiger Vereinbarung von variablen Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter in den bisherigen Grenzen der langjährigen Übung der Finanzverwaltung auch für Veranlagungszeiträume vor 2017 und damit rückwirkend in allen offenen Fällen anzuwenden.

Auch defizitärer Betrieb gewerblicher Art kann Organträger sein

Mit Verfügung vom 19.07.2018 hat sich die Oberfinanzdirektion (OFD) Karlsruhe zur Frage geäußert, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) bzw. eine Eigengesellschaft als Organträger im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft agieren kann. Im Folgenden sind die wesentlichen Aspekte hierzu angeführt.

Als körperschaftsteuerlicher Organträger kommt grundsätzlich auch ein BgA in Betracht. Beim BgA muss es sich dafür um ein gewerbliches Unternehmen handeln. Hierfür sind insbesondere eine Gewinnerzielungsabsicht des BgA und seine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erforderlich. Letzteres führt dazu, dass eine reine Vermögensverwaltung, z. B. in Form eines Verpachtungs-BgA, nicht als Organträger infrage kommt, selbst wenn er Gewinne erzielt. BgA mit dauerdefizitären Tätigkeiten, die sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen, kommen dagegen unter

bestimmten Voraussetzungen als Organträger infrage. Das gilt nach der OFD-Verfügung insbesondere, wenn zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen des BgA eine (gewinnbringende) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört, die selbst keinen BgA darstellt, wenn die durch die Beteiligung erwirtschafteten Erträge die Verluste aus der dauerdefizitären Tätigkeit übersteigen. Für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht ist bei diesen Konstellationen auf den bilanziellen Gewinn abzustellen. Die steuerlichen Regelungen für die Steuerbefreiung von Gewinnausschüttungen der Beteiligungsgesellschaft (§ 8b KStG) oder bezüglich nicht abziehbarer Betriebsausgaben, die erst im Zuge der steuerlichen Ermittlung des Einkommens berücksichtigt werden, wirken sich nicht auf die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht aus. Soll mit der gewinnvermittelnden Beteiligungsgesellschaft ein Organschaftsverhältnis begründet werden, sind auch in diesem Fall die Erträge der Beteiligungsgesellschaft für

die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht des BgA zu berücksichtigen. Diese Verwaltungsauffassung ist bundeseinheitlich abgestimmt.

Die Eignung einer Eigengesellschaft als körperschaftsteuerlicher Organträger ist einfacher zu beurteilen, da Kapitalgesellschaften stets und in vollem Umfang als gewerblich tätig gelten. Hier kommt es nicht auf die Gewinnerzielungsabsicht oder die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr an, sodass sich auch rein vermögensverwaltende oder dauerdefizitäre Kapitalgesellschaften als Organträger qualifizieren.

Neben der Frage der möglichen Organträgerschaft ist immer auch die Frage zu beachten, ob überhaupt eine konkrete Verrechnung der Ergebnisse im Organkreis nach § 4 Abs. 6 KStG (Querverbund) möglich ist. Nur dann kann letztendlich der gewünschte steuerliche Effekt erreicht werden.

Neue Entwicklungen bei der kameralen Doppik: 2. NKFVG in NRW



Nach der ersten Lesung des Gesetzesentwurfs der Landesregierung zum 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz (2. NKFVG NRW) am 19.09.2018 wurde dieser an den Ausschuss für Heimat, Kommunales, Bauen und Wohnen überwiesen. Am 05.11.2018 wurde nun auch der lang erwartete Entwurf der Kommunalhaushaltsverordnung (KomHVO), die zukünftig die Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) ersetzen wird, vorgelegt. Die Landesregierung beabsichtigt mit dem Gesetzesentwurf, die kommunale Selbstverwaltung in NRW zu erhalten und auszubauen, Anreize für die Instandhaltung und Erneuerung des kommunalen Anlagevermögens zu schaffen und die Generationengerechtigkeit zu stärken. Darüber hinaus enthält der Gesetzesentwurf Regelungen zur Befreiung von der Aufstellungsverpflichtung kommunaler Gesamtabschlüsse und zur Neuordnung der örtlichen Rechnungsprüfung.

Ausgleichsrücklage und globaler Minderaufwand

Zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung und der Fähigkeit zum Haushaltsausgleich wird die Ausgleichsrücklage hinsichtlich ihrer Funktionsweise der handelsrechtlichen Gewinnrücklage angenähert und die Möglichkeiten der Zuführung von Jahresergebnissen werden deutlich erweitert. Es soll zukünftig möglich sein, unter der Voraussetzung einer bestehenden allgemeinen Rücklage von mindestens 3 % der Bilanzsumme (Mindestbestand) bestehende Jahresüberschüsse ohne weitere Einschränkung der Ausgleichsrücklage zuzuführen. Diese Änderung wird innerhalb der kommunalen Familie ausdrücklich befürwortet, es bestehen jedoch Tendenzen, den Mindestbestand

höher zu definieren. Darüber hinaus sollen die Kommunen im Rahmen der Haushaltsplanung die Möglichkeit erhalten, den Haushaltsausgleich im Ergebnisplan durch einen den Teilergebnissen einzeln zuzuordnenden globalen Minderaufwand in Höhe von 1 % der Summe der ordentlichen Aufwendungen herzustellen.

Inventur

Bezüglich der körperlichen Bestandsaufnahme ist nun eindeutig in der KomHVO geregelt, dass bei Anwendung eines der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung entsprechenden Verfahrens zur Buchinventur der Zeitraum für die körperliche Bestandsaufnahme von beweglichen körperlichen Vermögensgegenständen fünf Jahre und bei unbeweglichen körperlichen Gegenständen zehn Jahre beträgt. Für Festwerte gilt nunmehr ein Inventurzeitraum von fünf statt der bisherigen drei Jahre.

Einführung des Wirklichkeitsprinzips

Mit dem vorgelegten Gesetzesentwurf bricht die Landesregierung mit einem der wesentlichen Grundsätze des Handelsgesetzbuchs (HGB), dem Vorsichtsprinzip. An seine Stelle soll das Wirklichkeitsprinzip rücken. Auch vor dem Hintergrund, dass die Bundesregierung bei der zukünftigen Einführung der European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) auf die Beachtung des Vorsichtsprinzips pocht, überrascht die Abkehr der Landesregierung von eben diesem. Neben dem Wortlaut der KomHVO – „Risiken und Verluste, für deren Verwirklichung im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse der öffentlichen Haushaltswirtschaft nur eine

geringe Wahrscheinlichkeit spricht, bleiben außer Betracht“ – bietet diese nur wenig weitere Anhaltspunkte zur konkreten Ausgestaltung und Anwendung des Wirklichkeitsprinzips. Weitere Auslegungs- und Abgrenzungshinweise sollen durch Anwendungshinweise erfolgen, gleichwohl zielt die geplante Regelung darauf ab, die handelsrechtliche Definition von Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsobergrenze durch erweiterte Aktivierungsmöglichkeiten zu durchbrechen. Insbesondere sollen Instandhaltungs- und Erneuerungsaufwendungen des kommunalen Anlagevermögens teilweise aktivierungsfähig werden. So wird der kommunale Haushalt um die bisher aufwandswirksam zu erfassenden Maßnahmen entlastet und zukünftige Haushalte durch die sich aus der Aktivierung ergebenden Abschreibungen belastet. Vom Grundsatz der wirklichkeitsgetreuen Bewertung darf zukünftig nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.

Wertansätze und Bewertungs(vereinfachungs)verfahren

Durch den Entwurf der KomHVO wird der Herstellungskostenbegriff an die geltenden Regelungen des HGB angenähert und weiter konkretisiert. So darf zukünftig über das bisherige Einbeziehungswahlrecht für notwendige Material- und Fertigungsgemeinkosten auch ein der Fertigung zuzurechnender Wertverzehr des Anlagevermögens einbezogen werden. Die gewählte Formulierung zu den Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie zu Aufwendungen für soziale Einrichtungen der Verwaltung, freiwillige soziale Leistungen und die betriebliche Altersversorgung lässt auf ein weitergehendes Wahlrecht schließen. Fremdkapitalzinsen gehören weiterhin grundsätzlich nicht zu den Herstellungskosten, dürfen aber, soweit sie auf den Zeitraum der Fertigung entfallen, einbezogen werden.

Soweit bei der Bewertung mehrere Wertansätze möglich sind, ist im Sinne des Wirklichkeitsprinzips zukünftig der am wahrscheinlichsten der Wirklichkeit entsprechende Wert anzusetzen.

Die sogenannte GWG-Grenze wird in Anlehnung an das Steuerrecht auf den Nettobetrag von 800 € erhöht.

Besondere Beachtung gilt dem als Wahlrecht neu aufgenommenen Komponentenansatz, der ausschließlich bei Gebäuden, Straßen, Wegen und Plätzen angewendet werden darf. Danach dürfen für mit dem Bauwerk verbun-

dene Gebäudeteile wie Dach oder Fenster sowie bei Straßen, Wegen und Plätzen für die Deckschicht und den Unterbau zukünftig unterschiedliche Nutzungsdauern bestimmt werden. Voraussetzung ist, dass der Wert der einzelnen Komponente mindestens 5 % des Neubauwertes beträgt. Sofern das Wahlrecht des Komponentenansatzes nicht ausgeübt wird, ist bei Erhaltung oder Instandsetzung einer Komponente zu prüfen, ob sich die Restnutzungsdauer des Gebäudes bzw. der Straße durch die Maßnahme verlängert. Erforderlichenfalls ist der Vermögensgegenstand in der Folge neu zu bewerten und die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen.

Neben der bestehenden Unsicherheit zur konkreten Ausgestaltung des Wirklichkeitsprinzips ist mit erheblichen Abgrenzungsproblemen zu rechnen, die nur durch eindeutige Anwendungshinweise gelöst werden können, um einem Aufweichen des Ressourcenverbrauchskonzepts (und damit letztlich der angestrebten Generationengerechtigkeit) entgegenzuwirken.

Rückstellungen

Im Bereich der Rückstellungen wird der Anwendungsbereich des § 88 GO-E NRW auf Aufwendungen, die ihrer Höhe oder des Zeitpunkts nach ungewiss sind, ausgeweitet. Auch insofern erfolgt eine Entfernung vom HGB, die dazu führt, dass zukünftig (Aufwands-)Rückstellungen für steuerkraftabhängige Umlagen gebildet werden dürfen. Darüber hinaus ist vorgesehen, dass Unterschiedsbeträge bei Pensionsrückstellungen, die aus Besoldungsanpassungen resultieren, auf den Zeitraum der auf die Anpassung folgenden drei Haushaltsjahre ratierlich verteilt werden dürfen.

Statt ihre Beihilferückstellungen wie bisher als prozentualen Anteil aus dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge zu ermitteln, können Kommunen den Barwert zukünftig auch aus dem Durchschnittswert der in den letzten fünf Jahren gezahlten Beihilfeleistungen ermitteln.

Befreiung von der Aufstellungspflicht von Gesamtab schlüssen

Bezüglich der Befreiungsmöglichkeit von der Aufstellungsverpflichtung von Gesamtab schlüssen besteht in der kommunalen Familie großer Zuspruch. Die in § 116a GO-E NRW definierten größenabhängigen Befreiungsregelungen ermöglichen unter der

weiteren Voraussetzung eines erweiterten Beteiligungsberichts nach einem noch durch Verwaltungsvorschrift zu definierenden verpflichtenden Muster einen Verzicht auf die Gesamtab schlusserstellung für den Großteil der bisher gesamtab schlusspflichtigen Kommunen. Um die Befreiungsmöglichkeit in Anspruch zu nehmen, müssen am Abschlussstichtag und am vorhergehenden Stichtag mindestens zwei der folgenden drei Merkmale erfüllt sein:

1. Die Bilanzsummen in den Bilanzen der Gemeinde und der einzubeziehenden verselbstständigten Aufgabenbereiche übersteigen insgesamt nicht mehr als 1.500 Mio. €.
2. Die der Gemeinde zuzurechnenden Erträge aller vollkonsolidierungspflichtigen verselbstständigten Aufgabenbereiche machen weniger als 50 % der ordentlichen Erträge der Ergebnisrechnung der Gemeinde aus.
3. Die der Gemeinde zuzurechnenden Bilanzsummen aller vollkonsolidierungspflichtigen verselbstständigten Aufgabenbereiche machen insgesamt weniger als 50 % der Bilanzsumme der Gemeinde aus.

Bei der Anwendung der Regelungen bestehen noch gewisse Unsicherheiten bezüglich der Verwendung der gesetzlichen Definition der vollkonsolidierungspflichtigen verselbstständigten Aufgabenbereiche sowie der Anwendung der Brutto-/Nettomethode bei der Prüfung des Vorliegens der Befreiungsvorschriften.

Aufgrund des zukünftig nur noch sehr geringen Kreises an gesamtab schlusspflichtigen Kommunen kommen die geplanten Befreiungsvorschriften einer Aufgabe eines – bei der Einführung der Doppik noch als zentrales Informations- und Steuerungsinstrument bezeichneten – Kernbestandteils des neuen kommunalen Finanzmanagements gleich. Gerade bei Kommunen mit einem vergleichsweise hohen Ausgliederungsgrad ist aufgrund der hohen Wertgrenzen des Gesetzesentwurfs mit einem Informationsverlust und damit auch mit einer Verschlechterung der interkommunalen Vergleichbarkeit zu rechnen. Mit der geplanten Gesetzesänderung würde NRW seine Vorreiterstellung bei den kommunalen Gesamtab schlüssen in der Bundesrepublik verlieren und darüber hinaus ein zweifelhaftes Signal an die Kommunen senden, die in der Vergangenheit hohe Rückstände bei der Aufstellung der Gesamtab schlüsse aufgebaut haben.

Örtliche Rechnungsprüfung

Mit dem vorgelegten Gesetzesentwurf sollen auch die Regelungen für die örtliche Rechnungsprüfung neu gefasst werden. Beispielsweise wird mittleren kreisangehörigen Städten die Möglichkeit eingeräumt, sich anstelle einer eigenen örtlichen Rechnungsprüfung im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit einer anderen örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen. Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung werden um die Prüfung der Wirksamkeit interner Kontrollen im Rahmen des internen Kontrollsystems erweitert.

Darüber hinaus kann die Betriebsleitung von Eigenbetrieben, die ihre Bücher nach den Vorschriften des NKF führt, zukünftig auch die örtliche Rechnungsprüfung mit der Jahresabschlussprüfung beauftragen.

Ausblick

Der Gesetzesentwurf sieht ein Inkrafttreten zum 01.01.2019 vor. Die Regelungen zur Befreiung von der Aufstellungspflicht der kommunalen Gesamtab schlüsse sollen erstmals für das Jahr 2018 in Anspruch genommen werden können. Derzeit ist keine Rückwirkung für frühere Gesamtab schlüsse geplant.

Am 09.11.2018 fand eine Anhörung im Landtag statt. Die kommunalen Spitzenverbände hatten in ihrer gemeinsamen Stellungnahme im Vorfeld aufgrund der sehr engen Terminschiene bereits ihre Forderung nach Übergangsregelungen bekräftigt und darauf hingewiesen, dass eine abschließende Beurteilung des Gesetzesentwurfs insbesondere wegen des sehr kurzfristig vorgelegten Entwurfs der KomHVO nicht möglich sei. Darüber hinaus weist der Gesetzesentwurf derzeit noch gesetzgebungstechnische Mängel und Auslegungsfragen auf.

Da viele wichtige Anwendungsfragen und Einzelheiten zum Gesetzesentwurf und zur KomHVO durch Anwendungshinweise, Verwaltungsvorschriften und Leitfäden konkretisiert werden sollen und müssen, besteht für die Kommunen in NRW die Gefahr, dass sich ab dem 01.01.2019 erhebliche nicht geklärte Anwendungs- und Abgrenzungsfragen bei der Ausführung des 2. NKFVG ergeben.

Nichts muss – alles geht: neue Regeln zur Einbeziehung des Überwachungsorgans in die Abschlussprüfung

Was kommt auf kommunale Unternehmen zu?

In einer Reihe von kommunalen Gesellschaften fällt dem Aufsichtsrat seit der Einführung des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) das Recht zu, dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag zu erteilen. Damit soll ausdrücklich die Überwachungsfunktion des Aufsichtsrates gestärkt werden. Regelmäßig hat sich allerdings in der Praxis trotz dieser Neuerung materiell wenig geändert. Möglicherweise hat diese Regelung sogar dazu geführt, dass der Aufsichtsrat den Abschlussprüfer als seinen Dienstleister oder gar Gehilfen bei der Überwachung angesehen hat, dessen Tätigkeit ihn von einer weitergehenden Befassung mit der Unternehmensüberwachung entbunden hat.

Doch die Augen des Wirtschaftsprüfers sind nicht die Augen des Aufsichtsrats. Dieser ist vielmehr in eigener Verantwortung gefordert, einen kritischen Blick auf das Unternehmen, nicht bloß auf die Zahlen, sondern auch auf Abläufe und Strukturen und das Tun des Managements zu werfen. Das macht natürlich auch der Wirtschaftsprüfer – und das Ziel der Regelung im KonTraG, nicht mehr dem Vorstand oder der Geschäftsführung, sondern dem Aufsichtsrat die Verantwortung für dessen Beauftragung zu geben, bestand schlicht und einfach darin, beide gesetzlichen Überwachungsinstanzen – das interne Organ „Aufsichtsrat“ und den externen Abschlussprüfer – zum Wohl des Unternehmens kooperieren zu lassen.



Diesen Gedanken greift der für die Abschlussprüfung 2018 erstmals geltende Prüfungsstandard (PS) 470 auf und füllt ihn mit Leben. Er will ein Miteinander von Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer initiieren und ein Nebeneinander verhindern. Er fordert dazu eine strukturierte Kommunikation im gesamten Prüfungsablauf – nicht nur am Ende in der Bilanzsitzung zum Jahresabschluss –, um so das Wissen des Aufsichtsrats über das Unternehmen und seine Beurteilung der kritischen Aspekte in die Abschlussprüfung einzubeziehen. Das hört sich in der Theorie gut an – wie aber sieht diese Kommunikation in der Praxis aus?

Der Abschlussprüfer wird zunächst in aller Regel nicht mit dem gesamten Aufsichtsrat, sondern mit dem Prüfungsausschuss – soweit eingerichtet –, mit dem Präsidium oder aber mit dem Vorsitzenden reden. Es bietet sich in der Praxis wohl an, den Kontakt bereits vor bzw. zu Beginn der Prüfung aufzunehmen und ein Auftaktgespräch zu führen. In diesem Gespräch wird der Wirtschaftsprüfer – zumindest im Überblick – seine Risikoeinschätzung und die darauf aufbauende Prüfungsstrategie und damit Prüfungsschwerpunkte und kritische Prüffelder schildern. Und er wird den Aufsichtsratsvorsitzenden nach seiner Beurteilung des Unternehmens und zu kritischen Prozessen bis zum Risiko von Täuschungen und dolosen Handlungen fragen. So gewinnt der Aufsichtsratsvorsitzende ein besseres Verständnis von den Möglichkeiten und Grenzen der Abschlussprüfung und der Abschlussprüfer erhält Kenntnis, welche Schwerpunkte der Aufsichtsrat bei seiner Überwachungstätigkeit setzt und welche Aspekte für ihn essenziell sind. Im Auftaktgespräch wird zweckmäßigerweise auch die weitere Kommunikation festgelegt. Soweit die Prüfung sich in dem dargestellten Rahmen bewegt, wird die Berichterstattung im Prüfungsbericht und in der Bilanzsitzung ausreichen; zu besonderen Aspekten wie etwa Derivateinsatz, Bewertung der Beteiligungen oder Risikomanagement beim Energievertrieb und -handel können aber durchaus weitere Gespräche vereinbart werden. Auch der Kreis der einbezogenen Aufsichtsratsmitglieder kann im Verlauf der Kommunikation erweitert werden.

Zwingende Anforderungen an die Form der Kommunikation bestehen nicht. Über die jeweils geeignete Kommunikationsform ist im Einzelfall zu entscheiden. Zu Beginn der

Prüfung dürfte sich allerdings regelmäßig – wie dargestellt – ein persönliches Gespräch empfehlen. Bei besonderen Sachverhalten hat ohnehin schon immer eine Berichtspflicht des Abschlussprüfers gegenüber dem Überwachungsorgan bestanden. Vorstand bzw. Geschäftsführung sollten von der Kommunikation mit dem Aufsichtsrat/dem sonstigen Überwachungsorgan unterrichtet werden; ihre Einbeziehung ist aber nicht vorgesehen, weil es bei der Kommunikation durchaus auch um Themen gehen kann, die Vorstand/Geschäftsführung betreffen und ein unbefangener Umgang damit nur bei deren Abwesenheit möglich ist.

Welche Organe außer dem Aufsichtsrat sind in diesem Sinne als Überwachungsorgan anzusehen?

In vielen Fällen ist auch bei kleinen kommunalen (Kapital-)Gesellschaften der Aufsichtsrat – zum Teil mit ausdrücklichem Verweis auf § 111 Abs. 1 AktG – explizit mit der Überwachung betraut. Es gibt also keine größenabhängigen Befreiungen. Als Überwachungsorgane kommen aber auch Betriebsausschüsse (bei Eigenbetrieben), Verwaltungsräte (bei Anstalten öffentlichen Rechts/Kommunalunternehmen) oder Hochschulräte (bei Universitäten) in Betracht. Wenn kein Aufsichtsrat eingerichtet ist, kann durchaus auch die Gesellschafterversammlung als Überwachungsorgan in Betracht kommen – wenn sie eben selbst in Ermangelung eines Aufsichtsrats Überwachungsaufgaben wahrnimmt.

Ein Problem in der Praxis könnte sein, dass Aufsichtsorgane sich in eine Position gedrängt fühlen, die sie für sich so nicht sehen, namentlich ihre Verantwortung für die Ordnungsmäßigkeit interner Prozesse und die Rechnungslegung. Dafür haben sie doch den Abschlussprüfer! Das ist natürlich richtig. Der PS 470 will keine Verantwortung vom Abschlussprüfer auf das Aufsichtsorgan schieben. Wer aber ein Unternehmen beaufsichtigt oder überwacht, trägt dafür zunächst einmal selbst Verantwortung und muss sich dabei auch behaften lassen. Exemplarisch beschreibt das das Aktiengesetz. Dort kommt das Wort „Verantwortung“ inhaltlich nur zweimal vor: Der Vorstand hat das Unternehmen in eigener Verantwortung zu leiten, der Aufsichtsrat hat das Unternehmen, insbesondere die Leitung durch den Vorstand, in eigener Verantwortung zu überwachen.

Kapitalertragsteuer: Neues zur Rücklagendotierung bei Regiebetrieben



In drei Entscheidungen vom 30.01.2018, die am 23.05.2018 veröffentlicht wurden, hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit der Bildung von Rücklagen und damit auch mit der Entstehung von Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) in Form eines Regiebetriebs befasst und eine für die Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten.

Regiebetriebe, die einen BgA darstellen, werden für körperschaftsteuerliche Zwecke wie selbstständige Körperschaften behandelt, obwohl sie rechtlich, organisatorisch und auch wirtschaftlich als unselbstständige Teile einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) anzusehen sind. Insbesondere fließen Einnahmen der Regiebetriebe unmittelbar in den Gesamthaushalt der jPöR. Damit entsteht grundsätzlich die Kapitalertragsteuer für die Übertragung vom steuerpflichtigen in den steuerlich nicht relevanten Bereich der jPöR. Eine konkrete Rücklagenbildung im Regiebetrieb – zur Verhinderung der Kapitalertragsteuer – kann dementsprechend nur unter bestimmten Voraussetzungen erfolgen. Die Finanzverwaltung fordert hierfür, dass die

Mittel des Regiebetriebs für konkrete Vorhaben angesammelt werden, für deren Durchführung festgelegte Zeitvorstellungen existieren. Dabei muss die tatsächliche Durchführung glaubhaft und finanziell auch in einem angemessenen Zeitraum durchführbar sein.

Diesen engen Voraussetzungen hat der BFH widersprochen, da hinsichtlich der Zulässigkeit der Rücklagenbildung dem Gesetz keine Differenzierung zwischen Eigengesellschaften und Regiebetrieben zu entnehmen ist. Des Weiteren wird im Urteil ausgeführt, dass es sich bei der Annahme der kapitalertragsteuerpflichtigen Ausschüttung bei BgA ohne Rechtspersönlichkeit um eine Fiktion handelt, sodass auch die Rücklagenbildung nur fiktiv zu sehen ist und den Regiebetrieben die Möglichkeit eröffnet werden muss, ihre Gewinne erst dann mit Kapitalertragsteuer zu belasten, wenn sie im Regiebetrieb nicht mehr benötigt werden.

Danach ist für die Rücklagenbildung keine zusätzliche haushaltsrechtliche Mittelreservierung erforderlich. Zur steuerlichen An-

erkennung einer Rücklage reicht jegliches Stehenlassen des Gewinns, wobei anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein muss, dass die Mittel dem Regiebetrieb weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen. Sollte es in diesem Zusammenhang zu Mittelabflüssen an die Trägerkörperschaft kommen, sind die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung anwendbar.

In einer weiteren Entscheidung hat der BFH darüber hinaus verlauten lassen, dass die Grundsätze zur Bildung von Rücklagen, die voranstehend konkret für Regiebetriebe kommunaler Gebietskörperschaften festgestellt wurden, auch bei Regiebetrieben einer Verbandskörperschaft gelten. Mit konkretem Bezug zum Veranlagungszeitraum 2001 wurde zudem entschieden, dass Gewinne dieses Jahres, die in Rücklagen eingestellt wurden, auch bei späterer Rücklagenauflösung nicht der nach 2001 geltenden Kapitalertragsteuer unterliegen.

Verfassungswidrigkeit der Steuerverzinsung?

Steuernachforderungen – aber auch Steuererstattungsansprüche – unterliegen einer Verzinsung von 6 % pro Jahr. Zweck der Verzinsung ist primär, den Liquiditätsvorteil abzuschöpfen, der einem Steuerpflichtigen dadurch entsteht, dass eine Steuerfestsetzung erst mehr als 15 Monate nach der eigentlichen Steuerentstehung erfolgt oder geändert wird. Die grundsätzlich nachvollziehbare Regelung wird kritisiert, da der Zinssatz von 6 % p. a. verglichen mit Marktzinsen, die gegen null tendieren, derzeit außerordentlich hoch ist. Mittlerweile wird dem Fiskus sogar Zinswucher vorgeworfen. Da die Verzinsung auch im Fall von Steuererstattungen zur Anwendung kommt, kann sich der hohe Zinssatz allerdings auch zu Gunsten der Steuerpflichtigen auswirken.

Hinsichtlich der Nachzahlungszinsen ist die Höhe des Zinses Gegenstand anhängiger Gerichtsverfahren, z. B. beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Jahre nach 2009 betreffend. Ein Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat für das Jahr 2013 die Verzinsung noch als verfassungsgemäß angesehen. In einer weiteren Entscheidung nur sechs Monate später hat ein anderer Senat des BFH dagegen entschieden, dass für Verzinsungszeiträume ab April 2015 immerhin eine Aussetzung der Vollziehung der in Rede stehenden Zinsen in Betracht kommt. Dieser Senat sieht ein anhaltendes, strukturell verfestigtes Niedrigzinsniveau und erhebt verfassungsrechtliche Zweifel an den Steuerzinsen von 6 %. Nach weiteren fünf Monaten hat nun ein anderer BFH-Senat die Verfassungsmäßigkeit der Verzinsungsregelung ab November 2012 infrage gestellt und ebenso die Aussetzung der

Vollziehung gewährt. Diese beiden Entscheidungen des BFH sind zu begrüßen, da erstmals erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des aktuellen Zinssatzes geäußert wurden. Einzelne Bundesländer haben den Bundesrat mittlerweile aufgefordert, eine Gesetzesinitiative mit dem Ziel einer Absenkung des Zinssatzes auf 0,25 % pro Monat und damit 3 % p. a. einzuleiten. Über diese Anträge wird derzeit in den Fachausschüssen beraten.

Die Finanzverwaltung ist bereit, die Aussetzung der Vollziehung für etwaige Zinsfestsetzungen für die Zeiträume ab dem 01.04.2015 zu gewähren. Auch ein Einspruch bezüglich der Zinsfestsetzungen die Zeiträume nach 2009 betreffend erscheint unter Bezugnahme auf die anhängigen Verfahren beim BVerfG sinnvoll.

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:
valido marketing services GmbH

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 „Kanzlei/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.