PUBLIC SECTOR AKTUELL
JUNI 2025

Inhalt

Digitalisierung des Dienstleistungsangebots der öffentlichen Hand 1

Finanzverwaltung entschärft Damoklesschwert „Unzulässigkeit von Kettenzusammenfassung“ 3

Paradigmenwechsel im kommunalen Vergaberecht NRW – Landesregierung plant umfassende Liberalisierung der Vergabegrundsätze 4

Der Abschlussprüfer als Ratingagentur bei öffentlichen Unternehmen? Zur Beurteilung der Angemessenheit der Eigenkapitalverzinsung bei kommunalen Abschlussprüfungen in NRW 5

Altschuldenprogramm der nordrhein-westfälischen Landesregierung 6

Befreiung der Hochschulen in NRW von der ESG-Berichterstattung – eine kritische Würdigung durch Bewertungsrichtlinie des MKW NRW 7

Korrektur nicht erfasster Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto 8

Kommunale Beteiligung an Windkraftanlagen 9

Verlängerung der Übergangsregelung zu Verpachtungs-BgA 10

Pflichten der Geschäftsleitung in der Krise 12

Impressum 12

Digitalisierung des Dienstleistungsangebots der öffentlichen Hand

„Die Menschen erwarten vom Staat einfach handhabbare und zeitgemäße digitale Leistungen, nutzerorientiert, medienbruchfrei und flächendeckend.“

Das ist nicht etwa eine Formulierung aus dem aktuellen Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD, sondern aus dem Koalitionsvertrag der gescheiterten Ampelregierung. Die Anforderungen waren somit erkannt, allein am flächendeckenden Roll-out von Lösungen haperte es.

Ausgangssituation

In Rankings wie beispielsweise dem Digital Economy and Society Index (DESI) der EU rangiert Deutschland seit Jahren höchstens im Mittelfeld. Bezogen auf „digital public services for citizens“ lag Deutschland in den Jahren 2024, 2021 und 2020 sogar hinter dem Durchschnitt der Europäischen Union, bei den „digital public services for businesses“ sah es in den vergangenen drei Jahren noch ungünstiger aus.

Die aktuellen Koalitionäre wollen eine dem Handlungsbedarf angemessene Plattform in Form eines Ministeriums für Digitalisierung und Staatsmodernisierung schaffen – denn die Zeit drängt. Bereits 2017 wurde das Onlinezugangsgesetz (OZG) verabschiedet, das Bund, Länder und Kommunen verpflichtet, ab Ende 2022 ihre Verwaltungsdienstleistungen auch digital anzubieten.[1]

[1] Siehe z. B. digital-decade-desi.digital-strategy.ec.europa.eu/datasets/desi/charts

ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft www.atg.de
Bahnhofstraße 57 | 87435 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 252970 | E-Mail: info@atg.de
Hirschzeller Straße 4 | 87600 Kaufbeuren | Telefon: +49 8341 90170 | E-Mail: info@kf.atg.de

Augsburger Treuhand
Zweigniederlassung der ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 4 | 86150 Augsburg | Telefon: +49 821 343680 | E-Mail: info@a.atg.de

ATG Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH
Bahnhofstraße 57 | 87435 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 252970 | E-Mail: info@atg.de

Dr. Fritz Städele Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Steuerberatungsgesellschaft GmbH
Augartenweg 24 | 87437 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 571310 | E-Mail: info@staedele-wpg.de

So gibt es beispielsweise in Nordrhein-Westfalen das NRW Serviceportal, über das Anträge elektronisch erfasst und an die Behörde medienbruchfrei übergeben werden können.

Doch wie steht es mit verwaltungsübergreifender digitaler Zusammenarbeit, z. B. bei der Verbrechensbekämpfung, oder mit der Bereitstellung digitaler Rückkanäle zu Bürgerinnen, Bürgern und Unternehmen?

Digitalisierung ist keine Einbahnstraße

Digitale Frontoffice-Prozesse wie das NRW Serviceportal oder andere kommunale Portale allein reichen nicht. Auch verwaltungsinterne Prozesse (Backoffice-Prozesse) müssen digital optimiert, beschleunigt und, wenn möglich, sinnvoll automatisiert werden. Nur in der Kombination von digitalen Front- und Backoffice-Prozessen kann sich das vollständige Potenzial der Digitalisierung entfalten.

Ziele der neuen Bundesregierung

Im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD wird als Leitbild eine vorausschauende, vernetzte, leistungsfähige und nutzerzentrierte Verwaltung angestrebt. Diese soll u. a. zunehmend antragslos und rein digital („digital only") operieren, es ist ein Verbot für die Mehrfacherhebung von Daten vorgesehen („once only"). Die digitalen Infrastrukturen sollen mit dem Ausbau von Glasfaserverbindungen (ftth – fiber to the home) vorangebracht werden. Ein verpflichtendes Bürgerkonto und eine digitale Identität sollen digitale Verwaltungsleistungen über eine zentrale Plattform (One-Stop-Shop) ermöglichen.[2]

Zwischenfazit

Die Digitalisierung des Dienstleistungsangebots der öffentlichen Hand ist ein laufender Prozess, der noch erhebliche Anstrengungen erfordert. Ziele wie ein europäisch anschlussfähiger Deutschland-Stack, der u. a. künstliche Intelligenz (KI) und Cloud-Dienste integriert, sind formuliert. Technologien wie KI können Prozesse vereinfachen, Personalkapazitäten für die Bearbeitung komplizierterer Fragestellungen gewinnen und die Erreichung der gesetzten Ziele unterstützen.

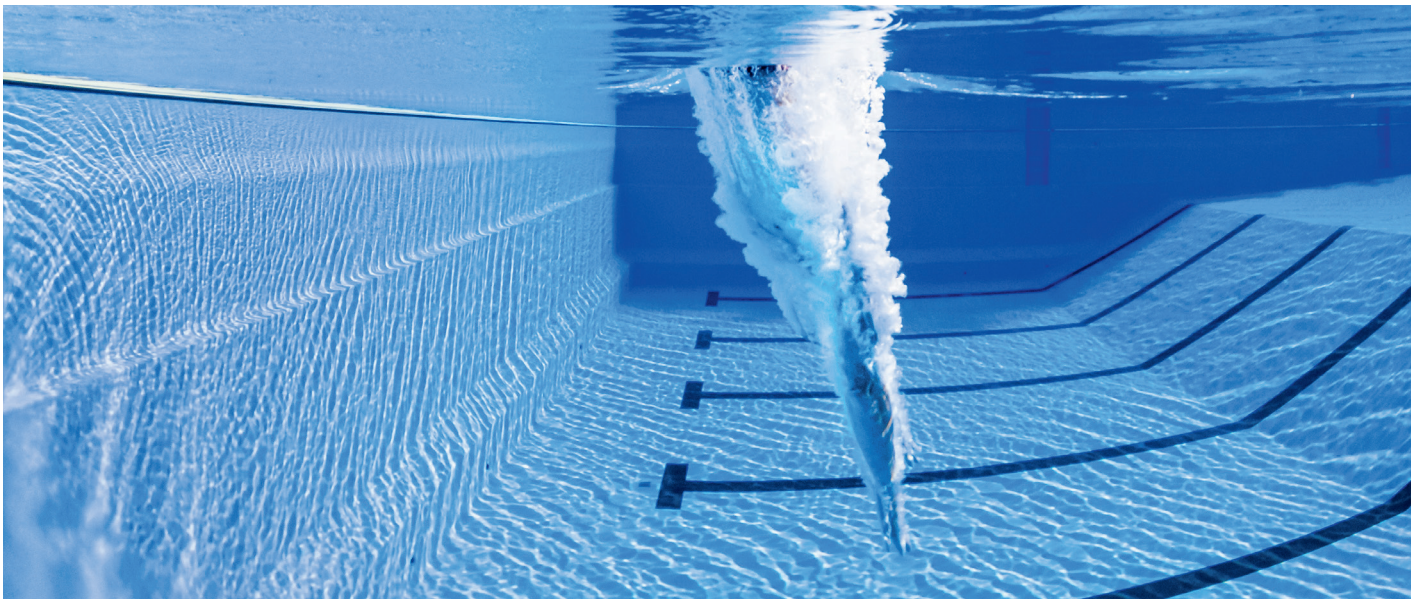
KI als Allheilmittel?

Bei der Kommunikation zwischen Bürgern und Behörden könnte KI als erster Ansprechpartner agieren und bei weiterem Klärungsbedarf könnte das Protokoll dieser Kommunikation an den zuständigen Sachbearbeiter weitergeleitet werden. KI hätte somit die Grundlage für die Bearbeitung des Anliegens generiert und den Verwaltungsaufwand reduziert. Seit Oktober 2024 testet beispielsweise die Landesverwaltung NRW eine KI-basierte Verwaltungsassistenz (NRW.Genius).[3] KI ist derzeit zwar kein Allheilmittel für alle Anliegen, kann jedoch als wichtiges Werkzeug zur Steigerung der Effizienz im Arbeitsalltag angesehen werden.

[2] Verantwortung für Deutschland, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 21. Legislaturperiode, Kapitel 2.2 „Bürokratierückbau, Staatsmodernisierung und moderne Justiz" sowie Kapitel 2.3 „Digitales"

[3] www.land.nrw/pressemitteilung/ministerin-scharrenbach-ki-made-nordrhein-westfalen-testphase-fuer-ki-assistenten

Finanzverwaltung entschärft Damoklesschwert „Unzulässigkeit von Kettenzusammenfassung“



Ziel eines steuerlichen Querverbunds ist es regelmäßig, verlustbringende und gewinnbringende Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) mit steuerlicher Wirkung zusammenzufassen, um die Ertragsteuerbelastung für die jPöR zu reduzieren.

Eine steuerlich wirksame Zusammenfassung der Tätigkeiten knüpft der Gesetzgeber dabei an bestimmte Voraussetzungen. So kann z. B. ein defizitäres Bad mit einem gewinnbringenden Energieversorger nur über das Kriterium einer engen, wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung verbunden werden, da Bäder nicht zu den sogenannten Katalogtätigkeiten der Versorgungsunternehmen gehören, die ohne weitere Voraussetzungen zusammengefasst werden können.

Nach der bisherigen Verwaltungspraxis konnten im vorgenannten Beispiel noch weitere Tätigkeiten zusammengefasst werden, auch wenn davon nur zwei der Tätigkeiten die Zusammenfassungsvoraussetzungen erfüllten.

Einerseits konnten deshalb weitere Bäder über das Kriterium der Gleichartigkeit, andererseits andere Versorgungstätigkeiten mit in diesen steuerlichen Querverbund einbezogen werden. Dieser Kettenzusammenschluss ist nach dem Tenor eines Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) aus dem vergangenen Jahr nicht mehr ohne Weiteres möglich.

Für den Zusammenschluss von mehr als zwei Tätigkeiten müssen nach Auffassung des BFH die Voraussetzungen für die Zusammenfassung jeweils zwischen allen Tätigkeiten vorliegen.

In der Praxis ist das regelmäßig nicht der Fall, sodass dieses Urteil dazu führen würde, dass der steuerliche Querverbund deutlich eingeschränkt wird, da i. d. R. eine enge, wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung nur zwischen einem Bad und einer Energieversorgungstätigkeit besteht. Die Folge wäre eine höhere Ertragsteuerbelastung.

Unverändert bleibt nach diesem Urteil, dass die Katalogtätigkeiten der Versorgungsunternehmen (Wasser-, Gas-, Elektrizität- oder Wärmeversorgung, öffentlicher Verkehr oder Hafenbetrieb) und gleichartige Tätigkeiten uneingeschränkt zusammengefasst werden dürfen.

Zunächst hatte die Finanzverwaltung nicht auf das Urteil reagiert, was zu Verunsicherung geführt hat. Das vorgenannte Urteil wurde bisher nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht, sodass es nicht über den entschiedenen Einzelfall anzuwenden ist. Sollte es zu keiner Gesetzesänderung kommen und das Urteil von der Finanzverwaltung über den Einzelfall hinaus angewendet werden, wäre hiervon eine Vielzahl von Praxisfällen betroffen, bei denen der Querverbund nicht durch eine verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung abgesichert ist oder bei denen der Sachverhalt zwischenzeitlich von dem Sachverhalt, der der verbindlichen Auskunft zugrunde lag, abweicht. Der zwischen CDU, CSU und der SPD vereinbarte Koalitionsvertrag enthält folgendes klares Bekenntnis zum steuerlichen Querverbund:

> ***„Wir passen den steuerlichen Rechtsrahmen für den Querverbund an, um den Fortbestand der kommunalen Daseinsvorsorge dauerhaft zu sichern.“***

Zwischenzeitlich hat sich nun das Bundesfinanzministerium mit einem Schreiben zu Wort gemeldet. Darin wird klargestellt, dass die BFH-Rechtsprechung ausdrücklich nicht zur Anwendung kommen soll (Nichtanwendungserlass). Solche Erlasse sind eher schwach, weil der BFH selbstverständlich jederzeit wieder in seinem Sinn entscheiden kann und die Verwaltung so zum Einlenken bringen kann. Besser wäre daher eine gesetzliche Regelung gewesen. Trotzdem ist das Schreiben eine sehr gute Nachricht, da zumindest für die Vorjahre und aktuelle Zeiträume Rechtssicherheit geschaffen wurde. Für viele Kommunen war das Urteil nämlich ein echtes Drohszenario, da der Querverbund vielfach einen wichtigen Baustein der Bäderfinanzierung darstellt. Unklar bleibt, wie zukünftig mit der Rechtsprechung umgegangen wird. Offensichtlich ist das Ergebnis nicht erwünscht, eine über den jetzt vorgelegten Nichtanwendungserlass hinausgehende Lösung liegt aber nicht auf der Hand. Insbesondere wurde/wird befürchtet, dass eine gesetzliche Klarstellung an europarechtlichen Vorgaben (konkret dem Beihilfeverbot) scheitern würde.

Paradigmenwechsel im kommunalen Vergaberecht NRW – Landesregierung plant umfassende Liberalisierung der Vergabegrundsätze

Die nordrhein-westfälische Landesregierung hat am 11.02.2025 einen Gesetzentwurf beschlossen, der das kommunale Vergaberecht grundlegend reformieren soll. Der Entwurf wurde bereits am 13.02.2025 als Vorlage 18/3597 dem Landtag zugeleitet und könnte unmittelbar nach Verkündung, die noch im Laufe des Jahres vorgesehen ist, in Kraft treten.

Kernpunkte der Reform
Im Mittelpunkt steht die vollständige Aufhebung der bisherigen landesrechtlichen Wertgrenzen für kommunale Vergabeverfahren. Kommunen sollen künftig erst ab Erreichen der EU-Schwellenwerte zur Durchführung förmlicher Ausschreibungen verpflichtet sein.

Die bisherigen Vorgaben zur Anwendung der Unterschwellenvergabeordnung (UVgO) und der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen (VOB/A) entfallen. Stattdessen führt ein neuer § 75a in der Gemeindeordnung NRW einen allgemeinen Vergabegrundsatz ein: Öffentliche Aufträge sind wirtschaftlich, effizient und sparsam unter Beachtung von Gleichbehandlung und Transparenz zu vergeben. Kommunen erhalten damit ähnliche Freiheiten wie ihre privatrechtlich organisierten Tochtergesellschaften. Bemerkenswert ist die Orientierung am Schweizer Modell: Der Zuschlag soll künftig auf das wirtschaftlichste, nicht zwingend auf das preisgünstigste Angebot erfolgen. Das ermöglicht eine stärkere Berücksichtigung von Qualität, Zweckmäßigkeit und Betriebskosten. Kommunen behalten zudem die Möglichkeit, per Satzungsbeschluss eigene, auch strengere Vergaberegeln festzulegen.

Bewertung und Perspektiven
Fachkreise bewerten die Reform überwiegend als Chance für erheblichen Bürokratieabbau und kommunale Flexibilität. Die Entlastung von formalen Verfahrensvorgaben verspricht effizientere Beschaffungsprozesse und mehr Gestaltungsspielraum bei der Auftragsvergabe. Gleichzeitig birgt der Wegfall klarer Verfahrensrichtlinien auch Risiken: Kommunen tragen künftig mehr Eigenverantwortung für die rechtssichere Ausgestaltung ihrer Vergabeverfahren. Eine sorgfältige Dokumentation und klare interne Regelungen werden umso wichtiger, um dem Transparenzgebot zu genügen und mögliche Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden. Es ist daher zu empfehlen, frühzeitig zu prüfen, inwieweit eigene Vergaberegeln per Satzung festgelegt werden sollten.

Fazit
Die geplante Reform markiert einen grundlegenden Paradigmenwechsel im kommunalen Vergaberecht NRW – weg von starren Verfahrensvorgaben, hin zu mehr kommunaler Eigenverantwortung.

Sie bietet Chancen für effizientere, qualitätsorientierte Beschaffungsprozesse, erfordert aber auch ein Umdenken in der Vergabepraxis. Kommunen sollten die gewonnene Flexibilität nutzen, dabei jedoch stets die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit, Transparenz und Gleichbehandlung im Blick behalten.

Für kommunale Entscheidungsträger und Vergabestellen bedeutet das, ihre internen Prozesse rechtzeitig zu überprüfen und dementsprechend anzupassen, um den neuen Handlungsspielraum rechtssicher zu nutzen. Die Reform könnte damit zum Testfall für eine moderne, entbürokratisierte kommunale Vergabepraxis werden.

Der Abschlussprüfer als Ratingagentur bei öffentlichen Unternehmen? Zur Beurteilung der Angemessenheit der Eigenkapitalverzinsung bei kommunalen Abschlussprüfungen in NRW

Die Erweiterung der Berichtspflicht bei Eigengesellschaften und Kommunalunternehmen auf die Beurteilung einer angemessenen Eigenkapitalverzinsung (EK-Verzinsung) ist bei der – wenigstens in NRW – stark diskutierten Novellierung von Rechnungslegung und Prüfung von Kommunen und kommunalen Unternehmen durch das Dritte Gesetz zur Weiterentwicklung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (3. NKFWG) bislang kaum wahrgenommen worden. Vorrangig ging es bei den Unternehmen um die Vermeidung unnötiger Belastungen mit Berichtspflichten zur Nachhaltigkeit und bei den Kommunen um eine der geltenden Wirklichkeit angepasste Haushaltsplanung und Rechnungslegung.

Während bei Eigenbetrieben auch schon vor dem 3. NKFWG im Prüfungsbericht darauf einzugehen war, ob das von der Gemeinde zur Verfügung gestellte Eigenkapital angemessen verzinst wird, fehlte eine entsprechende Regelung bei kommunalen Eigengesellschaften und Kommunalunternehmen. Nunmehr ist jedenfalls in NRW bei mehrheitlicher Beteiligung einer Gemeinde an einer Kapitalgesellschaft vorgeschrieben, dass die Gemeinde darauf hinwirken muss, im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses und im Lagebericht auf die EK-Verzinsung einzugehen. Bei Kommunalunternehmen ist daher im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses eine Äußerung dazu nötig, ob das von der Gemeinde zur Verfügung gestellte Eigenkapital angemessen verzinst wird; die Formulierung der Vorschrift ist wortgleich zur Regelung bei Eigenbetrieben.

Die Verpflichtung trifft die beteiligte Gemeinde, die auf ein Eingehen auf die Angemessenheit der EK-Verzinsung bei der Abschlussprüfung hinwirken muss. Der Auftrag an den Abschlussprüfer ist insoweit zu erweitern. Eine solche Erweiterung kann auf betrieblicher Übung, auf einer Satzungsbestimmung oder einem Gesellschafterbeschluss beruhen. Eine unmittelbare Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Angemessenheitsbeurteilung der EK-Verzinsung ist aus der Gemeindeordnung nicht ableitbar, da Normadressat der Regelung eindeutig die Gemeinde ist. Auch eine Hinweispflicht des Abschlussprüfers auf eine gegebenenfalls fehlende Auftragserweiterung scheidet aus. Gegenstand der

Abschlussprüfung ist nicht die Prüfung, ob der Gesellschafter für ihn geltende Vorschriften beim Halten der Beteiligung einhält. Gleichwohl dürfte es nicht zu beanstanden sein, wenn der Abschlussprüfer aus eigener Initiative im Prüfungsbericht zur Angemessenheit der EK-Verzinsung Stellung nimmt.

Anders liegen die Verhältnisse bei der Prüfung von Eigenbetrieben und Kommunalunternehmen nach EigVO NRW und KUV NRW. Wie bereits erwähnt, wird hier unmittelbar eine Pflicht begründet, im Prüfungsbericht auf die Angemessenheit der EK-Verzinsung einzugehen.

Spannend ist die Frage, wie der Abschlussprüfer bei Eingehen auf die Angemessenheit der EK-Verzinsung methodisch vorgeht und wie er sein Prüfungsurteil formuliert. Dieses Urteil ist auf jeden Fall nur Bestandteil des Prüfungsberichts und findet keinen Eingang in den Bestätigungsvermerk, weil die Angemessenheit der EK-Verzinsung weder Normvorgaben der Rechnungslegung noch Normvorgaben des Lageberichts betrifft. Ähnlich wie bei Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung nach § 53 HGrG bietet sich ein (kurzer) formaler Abschnitt auf die Auftragserweiterung mit Verweis auf ein inhaltliches Eingehen bei den Feststellungen im Rahmen der Prüfung, z. B. bei den Fragenkreisen zur Vermögens- und Finanzlage, an.

Mehr oder weniger hilfreich in diesem Zusammenhang ist ein Prüfungshinweis des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Beurteilung der Angemessenheit der Eigenkapitalausstattung (EK-Ausstattung) öffentlicher Unternehmen. Ebenso wenig wie bei der Angemessenheit der EK-Ausstattung wird es bei der Angemessenheit der EK-Verzinsung einen (branchenspezifischen) Normrahmen geben – zumal eine Reihe von kommunalen Unternehmen wie Verkehrsunternehmen oder Wirtschaftsförderungsgesellschaften aufgabenbedingt keine oder eben nur eine negative EK-Verzinsung erbringen kann. Möglicherweise hat die Kommune im Rahmen ihres Beteiligungsmanagements aber selbst schon Überlegungen zu einer angemessenen EK-Verzinsung angestellt. Bei Unternehmen mit gebührenfinanzierten Leistungsbereichen oder auf LSP-Grundlage abgerechneten Leistungen kann die hier maßgebliche (kalkulatorische) EK-Verzinsung hilfreiche Ansatzpunkte liefern.

Es wird also auf die viel beschworenen unternehmensindividuellen Verhältnisse ankommen. Das kann zur Formulierung führen, dass unter Nennung der ermittelten EK-Verzinsung bei der Prüfung keine Anhaltspunkte für eine unangemessene EK-Verzinsung festgestellt worden sind. Zumindest im Zeitablauf wird der Abschlussprüfer aber bei einem bestimmten Punkt der Entwicklung zu der Beurteilung kommen müssen, keine Angemessenheit mehr feststellen zu können. Hilfreich wäre natürlich, auf einen branchen- wie größen- und spartenbezogenen Pool von EK-Verzinsungen zurückgreifen zu können (Peer Group), ähnlich wie beim Ansatz von Zinssätzen bei der Unternehmensbewertung. Unter Bezugnahme auf diese Peer Group könnte der Abschlussprüfer ein objektiv angebundenes Urteil transparent abgeben.

Letztendlich kann der Abschlussprüfer aber der Kommune die Verantwortung für ihr unternehmerisches Tun und die damit untrennbar verbundene Frage nach der angemessenen EK-Verzinsung nicht abnehmen.

Altschuldenprogramm der nordrhein-westfälischen Landesregierung

Die Landesregierung NRW hat ein umfassendes Programm zur Entlastung der Kommunen von sogenannten Altschulden initiiert. Ziel ist es, die finanzielle Handlungsfähigkeit der Städte und Gemeinden zu stärken und ihnen neue Perspektiven für Investitionen und Entwicklung zu eröffnen.

Aktueller Stand

Am 25.02.2025 hat das Landeskabinett den Entwurf eines Gesetzes zur anteiligen Entschuldung der Kommunen beschlossen. Der Gesetzentwurf befindet sich derzeit in der Verbändeanhörung und soll bis Sommer 2025 verabschiedet werden. Ab dem Haushaltsjahr 2025 stellt das Land jährlich 250 Mio. € bereit, insgesamt 7,5 Mrd. € über 30 Jahre. Damit setzt NRW erstmals eine substanzielle Entschuldung der Kommunen um.

Inhalte des Programms

Definition der Altschulden:
Als Altschulden gelten kommunale Liquiditätskredite (Kassenkredite), die eine Pro-Kopf-Verschuldung von mehr als 100 € je Einwohner überschreiten. Zum Stichtag 31.12.2023 belief sich der Gesamtstand dieser Verbindlichkeiten auf etwa 20,9 Mrd. € landesweit.

Finanzierungsstruktur:
Das Land übernimmt bis zu 50 % der als übermäßig geltenden Liquiditätskredite. Die restlichen 50 % soll idealerweise der Bund übernehmen, eine verbindliche Zusage des Bundes steht jedoch aus. Die Übernahme erfolgt ausschließlich für Kredite zur Liquiditätssicherung, nicht für Investitionskredite.

Teilnahmebedingungen:
Kommunen können freiwillig teilnehmen, sofern sie zwischen 2016 und 2025 nicht durchgehend hohe Steuereinnahmen hatten. Die Antragstellung erfolgt über die NRW.BANK.

Schuldendeckel und Spitzenentschuldung:
Für besonders hoch verschuldete Kommunen ist eine Spitzenentschuldung vorgesehen: Nach Teilnahme am Programm soll keine Kommune mehr als 1.500 € Pro-Kopf-Verschuldung aus berücksichtigungsfähigen Liquiditätskrediten aufweisen. Zusätzlich gibt es eine Mindestentschuldung für alle teilnehmenden Kommunen.

Auswirkungen auf die Kommunen

Die Entschuldung soll insbesondere den Kommunen helfen, deren finanzielle Handlungsfähigkeit durch hohe Liquiditätskredite eingeschränkt ist. Kommunale Spitzenverbände begrüßen den Gesetzentwurf grundsätzlich, fordern aber eine dauerhaft bessere Finanzausstattung, damit die Entlastung nachhaltig wirkt.

Kritik gibt es an der geplanten Finanzierung des Landesanteils: Die Mittel sollen über Abzüge im Gemeindefinanzierungsgesetz (GFG) bereitgestellt werden, was bedeutet, dass die Kommunen einen Teil der Entlastung faktisch selbst finanzieren müssten. Die kommunalen Spitzenverbände fordern eine andere Lösung.

Bilanzielle Konsequenzen

Für das Land NRW:
Die Übernahme von bis zu 50 % der kommunalen Altschulden belastet den Landeshaushalt mit insgesamt 7,5 Mrd. € über 30 Jahre. Die Finanzierung erfolgt über eine jährliche Bereitstellung von 250 Mio. €, die aus dem Landeshaushalt und durch Anpassungen im GFG aufgebracht werden.

Für die Kommunen:
Die Entlastung verbessert die Eigenkapitalquote und die Kreditwürdigkeit der Kommunen, da Liquiditätskredite abgebaut werden. Allerdings bleibt die Sorge, dass durch die Gegenfinanzierung über das GFG die kommunale Finanzkraft langfristig nicht gestärkt, sondern nur umgeschichtet wird.

Bewertung und Ausblick

Das Altschuldenprogramm ist ein bedeutender Schritt zur Entlastung kommunaler Haushalte in NRW und adressiert die strukturellen Finanzprobleme vieler Städte und Gemeinden.

Der Erfolg hängt jedoch maßgeblich von einer Beteiligung des Bundes und einer fairen Finanzierung ab, die die kommunale Handlungsfähigkeit nicht weiter einschränkt.

Eine nachhaltige Lösung erfordert neben der Umsetzung des Gesetzes auch eine grundlegende Reform der kommunalen Finanzstrukturen und eine dauerhafte Verbesserung der Finanzausstattung der Kommunen.

Befreiung der Hochschulen in NRW von der ESG-Berichterstattung – eine kritische Würdigung durch Bewertungsrichtlinie des MKW NRW

Um die Berichterstattungspflichten von Unternehmen, die mehrheitlich im Eigentum der öffentlichen Hand stehen, zu vereinfachen und den lang ersehnten Bürokratieabbau zu erreichen, wurde im März 2024 das 3. NKF-Weiterentwicklungsgesetz in NRW eingeführt. Kommunale Unternehmen können seitdem in puncto Berichterstattung auch größenabhängige Erleichterungen des HGB, bis hin zum Wegfall der Prüfung ihrer Jahresabschlüsse in Anspruch nehmen. Insbesondere kann hierdurch auch in vielen Fällen die ESG-Berichterstattung nach der CSRD entfallen. Das betrifft Rechtsformen des Privatrechts ebenso wie z. B. Anstalten des öffentlichen Rechts (AöR), Eigenbetriebe oder Regiebetriebe. Bei Unternehmen mit öffentlich-rechtlicher Rechtsform ging der Bürokratieabbau zum Teil sogar noch weiter: So entfällt für AöR und Eigenbetriebe die Pflicht, überhaupt einen Lagebericht aufzustellen und damit auch die ESG-Berichtspflicht. Das gilt selbst dann, wenn sie groß im Sinne des HGB wären und mehr als 1.000 Mitarbeitende beschäftigen.

So stark, wie hier die Berichterstattung verschlankt wurde, so wenig hat sich bei den gesetzlichen Berichterstattungsvorschriften für Hochschulen getan. Diese sind auch landesgesetzlich geregelt, und zwar grundsätzlich im (parlamentarischen) Hochschulgesetz NRW (HG NRW). Im Gesetz wird das Ministerium für Kultur und Wissenschaft des Landes NRW (MKW NRW) im Einvernehmen mit dem Finanzministerium NRW ermächtigt, eine Rechtsverordnung zu erlassen, die Genaueres zur Berichterstattung der Hochschulen regeln kann, was mit der Hochschulwirtschaftsführungsverordnung (HWFVO NRW) 2007 auch geschehen ist. Diese Verordnung verlangt nach wie vor, dass Hochschulen ihren Jahresabschluss sinngemäß nach den Vorschriften des HGB für große Kapitalgesellschaften aufzustellen haben und dass dieser um einen Lagebericht zu ergänzen ist. An dieser Stelle ist also (bewusst oder unbewusst) leider kein Abbau von Berichtspflichten zu erkennen, insbesondere ist noch immer ein Lagebericht zu erstellen. Auch die Pflicht zur ESG-Berichterstattung besteht hiernach. Es ist weiterhin geregelt, dass das MKW NRW im Einvernehmen mit dem Finanzministerium NRW zur Rechtsverordnung HWFVO auch Verwaltungsvorschriften erlässt. Diese Verwaltungsvorschriften haben zwar keinen Gesetzescharakter mehr, sind aber von den Hochschulen als Institutionen der öffentlichen Hand freilich verpflichtend anzuwenden. In diesen erlassenen Verwaltungsvorschriften geht das muntere Delegieren weiter. In Punkt 10.1.1 wird zu § 12 der HWFVO (Jahresabschluss und Lagebericht) formuliert, dass Näheres in einer Bewertungsrichtlinie geregelt wird, die nun vom MKW NRW allein zu erstellen ist. Dem ist das MKW NRW auch gefolgt und hat die Bewertungsrichtlinie für Hochschulen des Landes NRW mit aktuellem Stand vom Oktober 2024 veröffentlicht. Es handelt sich gewissermaßen um das „Bilanzierungshandbuch" der Hochschulen in NRW. Da es sich um eine Verlautbarung der Exekutive aufgrund einer Ermächtigung in einer Verwaltungsvorschrift handelt, kann es sich bei der Bewertungsrichtlinie nur um eine weitere (einfache) Verwaltungsvorschrift handeln, die keinen Gesetzescharakter besitzt und die in diesem Fall nicht einmal im Einvernehmen mit dem Finanzministerium des Landes NRW erstellt wurde.

Das alles vorausgeschickt, erscheint eine wesentliche Neuerung in der aktuellen Fassung dieser Bewertungsrichtlinie vom Oktober 2024 höchst abenteuerlich. So wird auf Seite 9 der Richtlinie bereits ausgeführt: „Die Aktualisierung der Richtlinie im Jahr 2024 berücksichtigt die Teilnahme der Hochschulen am Berichtswesen der Klimaneutralen Landesverwaltung NRW (KNLV) und dem damit verbundenen Ersatz der Berichtspflichten nach HGB in Bezug auf Nachhaltigkeit und Klimaschutz im Lagebericht zum Jahresabschluss der Hochschulen." Auf Seite 101 geht es dann dazu weiter. In Abweichung zum HGB sei keine Berichterstattung im Sinne der CSRD in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte nötig, da die Hochschulen in NRW bereits am Berichtswesen der KNLV teilnähmen. Es wird also automatisch eine Art Konzernbefreiung gewährt. Das ist aus mehreren Gründen kritisch zu sehen: Zum einen ist in der HWFVO gesetzlich geregelt, dass Hochschulen wie große Kapitalgesellschaften einen Lagebericht nach HGB aufzustellen haben.

Das schließt, sobald die CSRD in deutsches Recht umgesetzt wurde, auch eine Nachhaltigkeitsberichterstattung nach CSRD ein. Übrigens in vielen Fällen auch trotz der aktuellen Geschehnisse (Stichwort: Omnibusverordnungen der Europäischen Kommission), da viele Hochschulen in NRW mehr als 1.000 Mitarbeitende haben. Nun wird in der Bewertungsrichtlinie, einer Verwaltungsvorschrift, die aus einer anderen Verwaltungsvorschrift resultiert, diese Aufstellungspflicht kurzerhand für obsolet erklärt und das auch ohne Einvernehmen mit dem Finanzministerium, das nötig gewesen wäre, um z. B. die HWFVO anzupassen. Es wird klar: Das MKW NRW darf in seiner Bewertungsrichtlinie derart weitreichende Befreiungen gar nicht kreieren, das hätte im entsprechenden Gesetz (der HWFVO) geändert werden müssen. Die Bewertungsrichtlinie darf nur das Wie konkretisieren, nicht das Ob.

Nun ließe sich argumentieren, dass ohnehin eine Art Konzernbefreiung vorläge, da Hochschulen ja am Berichtswesen der Klimaneutralen Landesverwaltung teilnehmen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob das Berichtswesen (KNLV) überhaupt so umfänglich ist, dass damit die Berichterstattungspflichten nach CSRD erfüllt werden könnten, um eine Konzernbefreiung den Entwürfen eines geänderten HGB zu rechtfertigen. Hiernach müsste die Hochschule als Tochterunternehmen in einen Konzernlagebericht einbezogen werden, der in Einklang mit den Vorschriften der ESRS-Standards aufgestellt wurde. Die drei elementaren Bestandteile der ESRS-Standards sind **E = Environment, S = Social und G = Government.** Bei der KNLV, geregelt in § 7 des Klimaschutzgesetzes Nordrhein-Westfalen, werden offensichtlich nur das E = Environment und in diesem Zusammenhang eigentlich auch nur die Treibhausgasemissionen betrachtet.

Hinzu kommt, dass zwar in diversen Pressemitteilungen von einer Berichterstattung zur Klimaneutralen Landesverwaltung die Rede ist und dass sich die Hochschulen hier freiwillig beteiligen würden, was aber genau zu berichten ist, bleibt unklar. Auch hier wird klar: Der Gedanke einer Konzernbefreiung muss verworfen werden.

Es bleibt also dabei, dass das Ministerium für Kultur und Wissenschaft mit der Änderung der Bewertungsrichtlinie (Stand Oktober 2024) seine Kompetenzen teilweise überschritten hat. Die Bewertungsrichtlinie kann nicht die Reichweite haben, eine Berichterstattungspflicht, die sich aus dem Gesetz ergibt, zu konterkarieren. Die Hochschulen in NRW sind daher in dieser Sache in einer rechtlich unsicheren Situation. Der richtige Weg wäre, die HWFVO im Einvernehmen mit dem Finanzministerium NRW anzupassen und die Hochschulen in NRW so rechtlich von überbordender Berichterstattung und Bürokratie zu befreien.

Korrektur nicht erfasster Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto

Dem steuerlichen Einlagekonto kann sowohl bei Kapitalgesellschaften als auch bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) wesentliche Bedeutung zukommen, nämlich dann, wenn dieses nutzbar ist und damit Kapitalertragsteuer vermieden werden kann. Leider gibt es hier strenge formale Voraussetzungen, die in der Praxis immer wieder Probleme bereiten. So sind jährlich sogenannte Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abzugeben. Diese sind formularmäßig mit den Körperschaftsteuererklärungen verbunden. Die Finanzverwaltung sieht dabei einen Vordruck „Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 KStG) und des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals (§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG)" vor, der ein einfaches Berechnungsschema für die Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns und des steuerlichen Einlagekontos anhand des Bestands zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres und der Zu- und Abgänge des laufenden Wirtschaftsjahres enthält.

Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos wird auf den Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres gesondert festgestellt. Die Feststellung ist auch dann vorzunehmen, wenn der Bestand 0 beträgt; es handelt sich um eine Nullfeststellung, nicht um ein Absehen von einer Feststellung. Gleiches gilt, wenn der Bestand sich im Wirtschaftsjahr nicht geändert hat. Die Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres sind Besteuerungsgrundlagen, die nur mittelbar in den Regelungsinhalt des Bescheids einfließen und daher weder anfechtbar sind noch in Bestandskraft erwachsen können.

Soweit eine Veranlagung wegen Unwesentlichkeit unterbleibt, erfolgt regelmäßig auch keine gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos. Wird eine solche Kapitalgesellschaft später erstmalig zur Körperschaftsteuer veranlagt, können die Einlagen der Vorjahre bei der ersten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos berücksichtigt werden, und zwar über die Feststellungsverjährungsfrist hinaus. Die Feststellungslast für das Vorliegen von Einlagen trägt der Steuerpflichtige.

Der Feststellungsbescheid ergeht gegenüber dem Körperschaftsteuersubjekt (Kapitalgesellschaft oder BgA). Gleichwohl entfaltet der Bescheid materiellrechtliche Bindungswirkung zulasten der Anteilseigner und im BgA-Fall zulasten des BgA-Trägers.

Der zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellte Wert des steuerlichen Einlagekontos gilt stets als Anfangsbestand des folgenden Wirtschaftsjahrs (Wj). Er wird der Feststellung am Ende dieses Jahres zugrunde gelegt. Der Feststellungsbescheid für das Wj 01 ist somit Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid für das Wj 02, der Feststellungsbescheid für das Wj 02 umgekehrt Folgebescheid. Das bewirkt, dass ein Fehler in der Feststellung, insbesondere ein übersehener Zugang zum steuerlichen Einlagekonto, grundsätzlich nicht mehr berichtigt werden kann, sobald der entsprechende Feststellungsbescheid in Bestandskraft erwachsen ist. Ein festgestellter Bestand ist auch dann fortzuschreiben, wenn er materiell fehlerhaft ist.

Häufig kommt es jedoch vor, dass durch mangelnde Sorgfalt, mangelnde Sachverhaltsaufklärung oder mangelnde Rechtskenntnis beim Ausfüllen der Steuererklärung keine Zugänge zum Einlagekonto erklärt werden. Das fällt in der Praxis oft erst dann auf, wenn eine Einlagenrückgewähr, also insoweit eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos, ansteht. Zu diesem Zeitpunkt ist der Feststellungsbescheid oft schon bestandskräftig, auch wenn die Veranlagung zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt ist. Eine unglückliche Situation, die manchmal behoben werden kann! Hier kommt nämlich gegebenenfalls eine Korrekturvorschrift in Betracht, die den Namen „Offenbare Unrichtigkeiten" trägt.

Die Berichtigung setzt grundsätzlich voraus, dass die offenbare Unrichtigkeit in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist. Die Unrichtigkeit muss aber nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein. Sie ist daher auch anwendbar, wenn die Behörde offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (sogenannte Übernahmefehler).

Offenbare Unrichtigkeiten sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. Ein Fehler ist offenbar, wenn er auf der Hand liegt, also durchschaubar, eindeutig oder augenfällig ist. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts eine offenbare Unrichtigkeit aus. Die Regelung ist daher nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht. Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden. In Fällen, in denen die offenbare Unrichtigkeit auf der versehentlichen Nichtangabe eines Werts in der Steuererklärung beruht, ist eine Korrektur bereits dann möglich, wenn für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar ist, dass die Nichtangabe fehlerhaft ist. Entsprechendes gilt, wenn (nur) die Angabe einer Endsumme mit 0 € erfolgt und das erkennbar unrichtig ist.

Im Fall eines unzutreffenderweise mit 0 festgestellten Einlagekontos wird die Erkennbarkeit in der Praxis daraus abgeleitet, dass sich in der Steuerbilanz entsprechende Positionen (z. B. eine erhöhte Kapitalrücklage) finden. Problematisch ist hier, dass zur Bestimmung der zutreffenden Höhe des steuerlichen Einlagekontos nicht die mechanische Übernahme der im Jahresabschluss angegebenen Beträge ausreicht, sondern auf einer zweiten Stufe noch weitere Sachverhaltsermittlungen zur Höhe des steuerlichen Einlagekontos erforderlich sind. Hierzu hat der Bundesfinanzhof (BFH) schon vor einigen Jahren entschieden, dass allein dieser Umstand eine offenbare Unrichtigkeit nicht ausschließe. In einem aktuellen Urteil hat der BFH diese Rechtsprechung nun erfreulicherweise bestätigt. Die Entscheidung versetzt die Steuerpflichtigen in die Lage, etwaige Fehler als offenbare Unrichtigkeit berichtigen zu lassen, und zwar auch nach Eintritt der Bestandskraft bis zur Grenze der Feststellungsverjährung – wenn ein entsprechender Sachverhalt vorliegt. Für vergessene Einlagekontozugänge besteht insofern noch eine gute Chance auf eine (nachträgliche) Berücksichtigung.

Kommunale Beteiligung an Windkraftanlagen

Kommunen steht bei ihrer wirtschaftlichen Betätigung und der Erfüllung ihrer Aufgaben ein vielfältiges Instrumentarium an Rechtsformen zur Verfügung. Die Wahl der Organisationsform ist zum einen abhängig von der Gewichtung, die den unterschiedlichen Zielvorgaben durch die Verwaltung und die zuständigen Entscheidungsgremien zugemessen wird, zum anderen auch von der Quantifizierung von Rationalisierungsmöglichkeiten sowie den Auswirkungen verschiedener Varianten auf die Besteuerung und den kommunalen Haushalt. Für die Wahl der Rechtsform entscheidend ist, welche unmittelbaren Einflussmöglichkeiten die Gesellschafter selbst haben sollen. Wesentlich ist hierbei nicht die Möglichkeit der Detailsteuerung betrieblicher Abläufe, sondern die Grundsatzsteuerung im Sinne der politischen Zielvorgabe und Zielkontrolle.

Viele Investments in Windkraftanlagen werden als Direktbeteiligungen angeboten. Dabei sind Anleger als Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft (GmbH & Co. KG) beteiligt, die die Gelder der Investoren bündelt. Der einzelne Kapitalgeber wird Kommanditist der Personengesellschaft und ist in der Regel ein Kapitalgeber von vielen. Durch die Konstruktion einer GmbH & Co. KG kann und soll im Ergebnis erreicht werden, dass keine natürliche Person für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft persönlich unbeschränkt haftet.

Auch die Beteiligung einer Gemeinde kommt für die Gemeinde grundsätzlich nur als Kommanditistin in Betracht. Gründe sind ein schneller und einfacher Wechsel der Kommanditisten, einfache Einlagen und direkte Gewinn- oder Verlustzuordnungen.

Kommunale Beteiligungen an privaten Rechtsformen müssen die Haftung begrenzen und sind anzeigepflichtig. Sie sind genehmigungspflichtig, wenn die Kommune mehrheitlich beteiligt ist. Eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, die nicht haftungsbeschränkt ist, ist kommunalrechtlich unzulässig.

Die Rendite ist der Gewinnanteil. Zu beachten ist jedoch, dass die Haftung im Außenverhältnis (gegenüber den Gesellschaftsgläubigern) wieder auflebt, wenn und soweit der Kommanditist – was nicht selten der Fall ist – von der Gesellschaft Zahlungen (z. B. nicht durch entsprechende Gewinne gedeckte Ausschüttungen) erhält, die dazu führen, dass der Betrag seiner Einlage unter den Betrag der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme fällt (§ 172 Abs. 4 HGB). Beteiligt sich eine jPöR (zusammen mit einer anderen Person) an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, wird hierdurch ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) begründet. Es handelt sich anders als bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nicht um eine vermögensverwaltende Tätigkeit. Zinsaufwendungen des Kommanditisten stellen Sonderbetriebsausgaben dar.

Sollte die Initiative von der Kommune ausgehen und diese auch noch die Geschäftsführung übernehmen, ist die Beteiligung genehmigungspflichtig. Neben der Suche nach Investoren stellt sich die Frage nach der aktiven Vermarktung der erzeugten Energie. Das ist kompliziert, mit verschiedenen regulatorischen Auflagen versehen und verlangt Spezialwissen. Der aktive technische Betrieb einer Windkraftanlage benötigt ebenfalls Spezialwissen und kann in der Regel auch nicht ohne eigene Fachkräfte durch eine Kommune getätigt werden.

Denkbar ist aber auch, dass die Kommune als einzige Kommanditistin auftritt und Bürger sich über eine Kapitaleinlage bei der die Windkraftanlage finanzierenden Bank oder Sparkasse zu marktüblichen Konditionen beteiligen.

Die Windkraftanlage gewährt den Kapitalgebern einen Bonus auf ihre Kapitaleinlage bei der Bank. Dieser Bonus kann abhängig vom Erfolg der Windkraftanlage ausgestaltet werden (Mindest-, aber auch Höchstquote). Die Kommune kann insoweit das Gesell-

schafterrisiko verringern, stellt die Finanzierung über die Bank oder die Sparkasse sicher und beteiligt die Bürger über den Bonus an dem Erfolg der Windkraftanlage.

Als Gesellschafter einer GmbH ist die Kommune im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile an Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt. Die Haftung der Gesellschafter ist auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt und die Gesellschafter haften nicht persönlich, sondern nur mit ihrer Einlage.

Die Satzung der GmbH kann weitgehend frei nach den Bedürfnissen ihrer Gesellschafter gestaltet werden. Es besteht keine Pflicht zur Einrichtung eines Aufsichtsrats, was die Verwaltung vereinfacht.

Die GmbH bietet steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, z. B. durch Gewinnthesaurierung, wodurch die Steuerlast auf Körperschaft- und Gewerbesteuer begrenzt bleibt, solange keine Gewinnausschüttung erfolgt. Gewinnausschüttungen der GmbH an die Kommune unterliegen der Definitivbelastung mit Kapitalertragsteuer i. H. v. gegenwärtig 15 % zzgl. Solidaritätszuschlag. Über die Höhe der Gewinnausschüttung entscheidet bei der GmbH die Gesellschafterversammlung.

Die GmbH kann durch Sacheinlagen gegründet werden und benötigt ein Mindestkapital von 25.000 €, was die Kapitalbeschaffung erleichtert. Die Qualifizierung als eigenständige juristische Person stärkt die Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern. Die Vertretung kann durch einen Fremdgeschäftsführer erfolgen, wodurch die Gesellschafter nicht zwingend in die operative Führung eingebunden sein müssen.

Die Beteiligung wird in der Regel in der Vermögensverwaltung gehalten, es sei denn, dass eine personelle und sachliche Verflechtung zwischen der Kommune und der GmbH zu einer Betriebsaufspaltung führt. In einem solchen Fall sind die Geschäftsanteile in einem steuerlichen Betriebsvermögen auszuweisen.

Über die Gesellschafterversammlung sind – bei entsprechender Satzungsgestaltung – regelmäßig wesentliche Einflussmöglichkeiten der Gemeinde auf die Geschäfts- und Bilanzpolitik, die Investitionstätigkeit, die Personalwirtschaft und die Entgeltstrukturen gegeben. Die Gesellschafterversammlung beruft den Geschäftsführer und kann diesem die Geschäftsführerbefugnis zumindest aus wichtigem Grund – worunter vor allem der Wegfall der Vertrauensgrundlage fällt – jederzeit wieder entziehen.

Bürger können sich neben der Kommune an der Kapitalgesellschaft beteiligen. Allerdings ist ein Gesellschafterwechsel oder die Erweiterung der Gesellschafter wesentlich aufwendiger als bei einer GmbH & Co. KG. Jede Änderung im Gesellschafterkreis muss in der Gesellschafterliste dokumentiert und dem Handelsregister gemeldet werden.

Bei der Aufnahme neuer Gesellschafter durch Übertragung von Anteilen oder Kapitalerhöhung ist ein notarieller Übernahmevertrag erforderlich. Diese Verfahren gewährleisten, dass die Erweiterung des Gesellschafterkreises rechtssicher erfolgt und die Interessen der bestehenden Gesellschafter sowie der neuen Gesellschafter gewahrt bleiben.

Auch bei der GmbH stellt sich die Frage nach der aktiven Vermarktung der erzeugten Energie sowie die Gewähr des aktiven technischen Betriebs.

Verlängerung der Übergangsregelung zu Verpachtungs-BgA

Gemäß einer gesetzlichen Fiktion gilt die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) selbst als BgA der verpachtenden Körperschaft. Das begründet sich insbesondere dadurch, dass sich die juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) ohne diese Regelung der Körperschaftsteuer (KSt) entziehen könnte, indem sie Einrichtungen, Anlagen oder Rechte verpachtet, anstatt sie selbst zu betreiben (Umgehungsthese).

Eine Verpachtungstätigkeit ist gegeben, wenn der Betrieb – soweit er unmittelbar von der verpachtenden Körperschaft betrieben werden würde – einen BgA im Sinne des KStG begründet. Sie erfordert darüber hinaus eine entgeltliche Überlassung der Einrichtungen, Anlagen oder Rechte. Das führt im Umkehrschluss dazu, dass vollständig unentgeltliche Nutzungsüberlassungen und Vermögensübertragungen vom Grundsatz einen Verpachtungs-BgA ausschließen.

Im Jahr 2019 hatte der Bundesfinanzhof (BFH) zum Fall eines Verpachtungs-BgA entschieden, dass es zur Frage der Entgeltlichkeit allein auf das Tragen der wirtschaftlichen Last der Pachtzinsen durch den Pächter ankomme. Die Entgeltlichkeit liege nicht vor, wenn der Pachtzins und ein dem Pächter gewährter Betriebskostenzuschuss in mindestens gleicher Höhe bei wirtschaftlicher Betrachtung in Abhängigkeit zueinander stehen. Auf eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung zwischen Pachtzins und Zuschuss komme es danach nicht an.

Im Jahr 2021 ist die Finanzverwaltung dem BFH durch einen Erlass gefolgt. Danach liegt „keine entgeltliche Verpachtung und damit kein Verpachtungs-BgA vor, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der Pächter, sondern der Verpächter die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses zu tragen hat. Das ist z. B. der Fall, wenn der Pächter einen Zuschuss mindestens in Höhe der Pacht erhält". Eine im Erlass vorgesehene Übergangsfrist wurde im Januar 2023 bis einschließlich 31.12.2024 verlängert. Im Januar dieses Jahres wurde die Übergangsregelung nun erneut bis zum 31.12.2026 verlängert. Die vorgenannten Verlängerungen erfolgten im Einklang mit der Verschiebung der Erstanwendung des § 2b UStG. Daher gilt die Verlängerung für die einschlägigen Fälle allerdings nur, wenn die Norm des § 2b UStG für die jPöR noch keine Anwendung findet und für den betreffenden Verpachtungs-BgA bereits bis zum 31.12.2024 von der bisherigen Übergangsregelung Gebrauch gemacht wurde.

In der Praxis hat sich im Hinblick auf den Übergangserlass ein gewisser Klarstellungsbedarf ergeben. Den offenen Fragen ist die Oberfinanzdirektion (OFD) Nordrhein-Westfalen inzwischen wie folgt begegnet:

Zur Beurteilung der Frage, wer die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses zu tragen hat, sind alle Zuwendungen des Pächters und Verpächters zu berücksichtigen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung ihre Ursache im Pachtverhältnis haben. Wenn nach den Grundsätzen der Rechtsprechung des BFH von Beginn an – mangels Entgeltlichkeit – kein Verpachtungs-BgA vorgelegen hat, ergeben sich keine

ertragsteuerlichen Folgen, da bereits von Beginn an kein steuerlich relevantes Betriebsvermögen vorlag. Das gilt auch, wenn die Übergangsregelung in Anspruch genommen wurde. Das bedeutet im Umkehrschluss aber auch, dass solche jPöR vor steuerlichen Problemen stehen, wenn es sich beim jetzigen Verpachtungsbetrieb in der Vergangenheit entweder wegen Entgeltlichkeit auch nach den neueren Grundsätzen um einen Verpachtungsbetrieb gehandelt hätte oder gar ein echter BgA vorgelegen hat. In diesem Fall droht eine Entnahmebesteuerung.

Auch wenn aus dem Nichtvorliegen eines BgA grundsätzlich keine ertragsteuerlichen Konsequenzen resultieren, geht mit der neuen Rechtsprechung in der Praxis häufig ein nicht zu unterschätzendes umsatzsteuerliches Risiko einher. JPöR haben vielfach hohe Vorsteuerbeträge aus vorsteuerbehafteten Investitionen und Aufwendungen für ihren Verpachtungs-BgA im Rahmen ihres umsatzsteuerlichen Unternehmens (Gesamtheit aller BgA) geltend gemacht. Ohne eine erneute Verlängerung bis zur Anwendung von § 2b UStG hätten daher nicht unerhebliche Rückzahlungen gedroht. Ein weiteres wesentliches Risiko ergibt sich daraus, dass nach der Rechtsprechung des BFH, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat, die Begünstigung für dauerdefizitäre Betätigungen nur dann anwendbar ist, wenn der BgA die defizitären Geschäfte selbst tätigt und eben nicht verpachtet. Die diesbezügliche Übergangsregelung wurde nicht verlängert, sodass ab 2025 insbesondere Kapitalertragsteuerzahlungen drohen. Jedoch hat die OFD NRW hierzu klargestellt, dass eine Begünstigung in sogenannten unechten Betriebsführungsfällen möglich ist. Soweit ein anderes Unternehmen mit der Betriebsführung beauftragt wurde, wird der eingebundene Betriebsführer nach Ansicht der OFD NRW in diesen Fällen zwar in eigenem Namen nach außen tätig, er agiert jedoch im Innenverhältnis für Rechnung des Betriebsinhabers. Die Geschäfte sind insoweit dem BgA oder der Kapitalgesellschaft zuzurechnen, mit der positiven Konsequenz, dass eine Begünstigung in diesen Fällen möglich ist.

Aufgrund der geänderten Verwaltungsauffassung ist ein besonderes Augenmerk auf die Verpachtungs-BgA zu legen. Die Übergangsregelung verschafft zwar ein wenig zeitlichen Puffer, jedoch sollte die Zeit für die Anpassung risikobehafteter Strukturen und Verträge genutzt werden.

Pflichten der Geschäftsleitung in der Krise

Wie beispielsweise die Insolvenz der Stadtwerke Gera im Jahr 2014 bewies, sind auch Unternehmen, die mehrheitlich im Eigentum der öffentlichen Hand stehen, nicht vor Unternehmenskrisen und gar Insolvenzen gefeit. Aufgrund der schwierigen wirtschaftlichen Lage in Deutschland bleibt das Thema relevant. Geschäftsleiter sollten sich insbesondere in Krisenzeiten genau mit ihren rechtlichen Pflichten befassen. Zu beachten sind u. a. § 1 StaRUG und insbesondere § 15a InsO.

Nach § 15a InsO haben die Mitglieder des Vertretungsorgans ohne schuldhaftes Zögern einen Insolvenz-Eröffnungsantrag zu stellen, wenn die juristische Person zahlungsunfähig oder überschuldet ist. Gerade der Tatbestand der Überschuldung ist tückisch und schwierig zu bestimmen. Sie liegt vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung des Unternehmens in den nächsten zwölf Monaten ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich. Als gewissenhafter Geschäftsleiter ist man daher dazu verpflichtet, sowohl die Zahlungsfähigkeit als auch die Vermögens- und Schuldensituation (zu Zeitwerten) ständig im Auge zu behalten. Wenn ein negatives Eigenkapital (Überschuldung) vorliegt/droht, ist eine Zahlungsfähigkeitsprognose/Liquiditätsprognose für die nächsten zwölf Monate (ab dem Zeitpunkt der Beurteilung, also gewissermaßen rollierend) aufzustellen. Hier wird grundsätzlich eine wochenscharfe Prognose erwartet. Nimmt man diese Pflichten nicht ernst und kommt es dann zur Insolvenz, sind die Geschäftsleiter enormen Haftungsrisiken ausgesetzt (zivilrechtlich sowie strafrechtlich).

Es ist daher gerade in Krisenzeiten dringend zu empfehlen, möglichst frühzeitig ein entsprechendes Controlling einzuführen und das zu dokumentieren, um sich im Fall der Fälle exkulpieren zu können.

IMPRESSUM

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

V.i.S.d.P.
Dr. Simone Jäck

Konzeption und Realisation:
MEINDERS & ELSTERMANN GmbH & Co. KG

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 ständige Änderungen in der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

www.atg.de XING