

Versorgung

- Beihilferechtliche Risiken der Finanzierung von kommunalen Bäderbetrieben

Gesellschaftsrecht/ Haushaltsgrundsätze-gesetz

- Sorgfaltspflichten von Aufsichtsrat und Geschäftsführung bei der Prävention und Aufdeckung doloser Handlungen

Sonderthema: Arbeitnehmerüberlassung

- Auswirkungen des geänderten Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) auf Personalgestellungsmaßnahmen von Kommunen

Steuerrecht

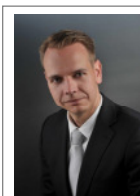
- Einbeziehung von Verkehrsunternehmen mit mehreren Anteilseignern in den Querverbund eines Gesellschafters
- Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen – und kein Ende?



Dr. Peter Kraushaar
WP, StB
02151 508 400
kraushaar@bpg.de



Dr. Uwe Braun
WP, StB
030 327806 16
braun@bpg.de



Tom Wolf
StB
02151 508 461
wolf@bpg.de



Ludger Fangmann
StB
02151 508 463
fangmann@bpg.de



Reinhard Zschoche
WP, StB
02151 508 442
zschoche@bpg.de

Beihilferechtliche Risiken der Finanzierung von kommunalen Bäderbetrieben

Von Dr. Peter Kraushaar BPG

Die Errichtung, Bereithaltung und der Betrieb von öffentlichen Bäderbetrieben fällt in den Daseinsvorsorgebereich von Kommunen. Die Kosten sind im Allgemeinen durch Entgelte von Nutzern nicht gedeckt, so dass die Kommunen aus öffentlichen Mitteln Zuschüsse gewähren. Mit der Verwendung öffentlicher Mittel für Zuschüsse an Einrichtungen, die, gleich in welcher Organisations- und Rechtsform sie betrieben werden, als Unternehmen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) gelten, sind bereits zwei Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, die den Anwendungsbereich der beihilferechtlichen Regelungen der AEUV eröffnen. Denn mit den Zuschüssen aus öffentlichen Mitteln wird ein bestimmtes Unternehmen, nämlich der Betreiber des öffentlichen Bäderbetriebes, begünstigt. Ob die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen für unzulässige Beihilfen, nämlich eine drohende Wettbewerbsverfälschung und eine Beeinträchtigung des Handelns zwischen den Mitgliedstaaten ebenfalls vorliegen, wird vielerorts bezweifelt.

Eine Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten dürfte bei Schwimmbädern, die ausschließlich oder weit überwiegend von örtlichen Einwohnern genutzt werden, nicht vorliegen (so auch EU-Kommission in der Mitteilung vom 20.12.2011 – KH(2011)9404). Anders dürfte die Situation bei Bäderbetrieben sein, die mit besonderen Attraktionen im Sport-, Freizeit- und Wellness-Bereich aufwarten. Die Abgrenzung ist im konkreten Fall oft schwierig und bei den Kommunen und bei Verantwortlichen für die Bäderbetriebe wächst die Unsicherheit über die mögliche beihilferechtliche Qualifizierung der Zuschüsse. In vielen Fällen dürfte für die Finanzierung von Bäderbetrieben ein Beihilferechtsverstoß jedoch nicht ohne Weiteres zu entkräften sein.

Notifizierungspflicht und Ausnahmesachverhalt

Für den Fall, dass die Zuschüsse zum Ausgleich des Defizits von Bädern als Beihilfen im Sinne des Art. 107 AEUV klassifiziert werden, müssen sie zuvor bei der Europäischen Kommission im Rahmen eines zeitaufwendigen Notifizierungsverfahrens angemeldet werden, es sei denn, es liegt ein Ausnahmesachverhalt gem. Art. 106 Abs. 2 AEUV vor, für den die Freistellungsentscheidung der Europäischen Kommission vom 28.11.2005 und der Beschluss der Kommission vom 20.12.2011 gelten. Gemäß Art. 106 Abs. 2 AEUV sind Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse (sog. DAWI-Leistungen) betraut sind, unter bestimmten Voraussetzungen von der Notifizierungspflicht befreit. Voraussetzung für die Freistellung von der Notifizierungspflicht ist, dass die Ausgleichszahlungen in einer Betrauung geregelt sind.

Gravierende Folgen bei Beihilferechtsverstößen

Nicht im Einklang mit dem europäischen Beihilferecht stehende Ausgleichszahlungen für Bäderdefizite müssen als unzulässige Beihilfen vom Empfänger zurückgezahlt werden. Eine weitere nachteilige Folge könnte die Nichtigkeit von Verträgen kommunaler Holdingstrukturen sein, die den Querverbund zwischen Versorgungsgewinnen und Bäderdefiziten herstellen sollen. Insbesondere gilt dies für gesellschaftsvertragliche Regelungen im so genannten *Tracking-Stock-Bereich* und für abgeschlossene *Ergebnisabführungsverträge*. Die Nichtigkeit dieser Regelungen hätte dann auch das Nicht-Zustandekommen des steuerlichen Querverbundes zur Folge. Der Vollständigkeit halber sei auch auf mögliche Rechtsverstöße und deren haftungsrechtliche Folgen der Organe der Rechtsträger hingewiesen, die die ggf. unzulässigen Beihilfen gewähren oder empfangen.

Prüfungsstandard IDW PS 700

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat am 07.09.2011 einen Prüfungsstandard zur Bilanzierung und Prüfung von Beihilfen herausgegeben. Die kommunalen Einrichtungen und Gesellschaften, die Bäder betreiben, sehen sich deshalb im Allgemeinen auch mit Fragen des Abschlussprüfers, die dieser im Rahmen des risikoorientierten

Prüfungsansatzes zu stellen hat, und der Aufforderung zur Vorlage von Betrauungsakten konfrontiert.

Form und Inhalt von Betrauungsakten

Es empfiehlt sich deshalb, die Finanzierung von Bäderbetrieben beihilferechtlich abzusichern, sofern nicht ein eindeutiger Fall eines nahezu ausschließlich durch die Bürger der Kommunen genutzten Bäderbetriebes vorliegt. Dafür ist es notwendig, dass dem Unternehmen die Erbringung der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse durch einen Betrauungsakt übertragen ist, der Gegenstand und Dauer der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung festlegt, den Ausgleichsmechanismus und die Parameter für die Berechnung, Überwachung und Änderung der Ausgleichsleistungen beschreibt und Maßnahmen zur Vermeidung der Überkompensationszahlungen vorsieht (Art. 4 des Beschlusses der Kommission vom 20.12.2011).

Erfordernis einer Trennungsrechnung

Trennungsrechnungen sind erforderlich, wenn im Bäderbetrieb außer dem öffentlichen Bäderbetrieb auch andere „Produkte“ und Leistungen angeboten und Tätigkeiten durchgeführt werden - z. B. der Sportartikelverkauf, gastronomische Leistungen oder die Überlassung von Räumlichkeiten und Einrichtungen zur Nutzung bzw. Mitnutzung an Dritte. Durch die Trennungsrechnung ist nachvollziehbar darzustellen, dass öffentliche Mittel nicht zur Deckung von Kosten für Tätigkeiten herangezogen werden, die nicht der Daseinsvorsorge, d.h. dem öffentlichen Bäderbetrieb dienen.

Schulschwimmen

Auch Leistungen des Bäderbetriebes im Zusammenhang mit der Überlassung der Einrichtungen oder Teilen der Einrichtungen zur Nutzung für das Schul- und Vereinsschwimmen sind getrennt darzustellen, da es sich hierbei um steuerbare und steuerpflichtige Leistungen an die Kommune als Schulträger, an andere Schulträger oder an Vereine handelt.

Erfüllung der Ausgleichszahlung

Bei der steuerlichen Verrechnung von Versorgungsgewinnen mit Bäderdefiziten in Holdingstrukturen (Ergebnisabführungsverträge) oder im Rahmen von Tracking-Stock-Gestaltungen erfolgt der Defizitausgleich in der Regel nicht unmittelbar aus öffentlichen Kassen, sondern z.B. durch den Verzicht des öffentlich-rechtlichen Rechtsträgers (Kommune) auf Vereinnahmung von Versorgungsgewinnen. Solche Gestaltungen bedeuten allerdings nicht, dass die Defizitfinanzierung dem Anwendungsbereich des Beihilferechts entzogen ist. In diesen Fällen werden besonders hohe Anforderungen an die klare Regelung und Darstellung der Zahlungsströme und den Nachweis des Ausschlusses einer Überkompensation gestellt.

Schlussbemerkung

Wegen der Risiken für den steuerlichen Querverbund, mehr noch wegen der möglicherweise gravierenden weiteren Rechtsfolgen von gegen das Beihilferecht verstoßenden Defizitfinanzierungen empfiehlt es sich, in jedem Einzelfall genau zu prüfen, ob wegen des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV der Anwendungsbereich des Beihilferechts eröffnet ist und deshalb Handlungsbedarf in Bezug auf eine beihilferechtliche Absicherung der Finanzierung der Bäderdefizite durch einen Betrauungsakt besteht.

Kontakt für weitere Informationen:

Dr. Peter Kraushaar
BPG Krefeld
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
Tel: 02151/508420
E-Mail: kraushaar@bpg.de

Sorgfaltspflichten von Aufsichtsrat und Geschäftsführung bei der Prävention und Aufdeckung doloser Handlungen

Von Dr. Uwe Braun BPG

Veruntreuungen und Unterschlagungen, kurz: dolose Handlungen, stellen ein immer wiederkehrendes Phänomen in allen Unternehmen und wirtschaftlichen Einrichtungen, auch in Verwaltungen, dar. Bei kommunalen Unternehmen haben sich in jüngerer Zeit spektakuläre Fälle ergeben. Gerade hier treffen jedoch Geschäftsführung und Aufsichtsräte besondere Sorgfaltspflichten zur Vermeidung und Aufdeckung derartiger Vorfälle. Nicht zuletzt handelt es sich bei diesen Unternehmen um politisch und publizitätswirksam sehr sensible Vorgänge mit unter Umständen erheblichen Auswirkungen auf Kommunalpolitik, Image des Unternehmens und Kundenakzeptanz. Die Sorgfalts- und Überwachungspflichten von Aufsichtsrat und Geschäftsführung spielen vor diesem Hintergrund eine erheblich sensible Rolle. Dies gilt auch insbesondere im Zusammenhang mit der regelmäßig erforderlichen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung nach § 53 Haushaltsgrundsätze-gesetz.

Grundsätzlich gelten für Aufsichtsräte und Geschäftsführer die allgemeinen Haftungsgrundlagen aus Verletzung der kaufmännischen Sorgfaltspflicht nach §§ 116 AktG in Verbindung mit § 52 GmbHG bzw. § 43 GmbHG. Die Haftung des Aufsichtsrates ist dabei nach innen gegenüber der Gesellschaft beschränkt. Der Aufsichtsrat hat lediglich die Geschäftsführung bzw. den Vorstand zu überwachen hinsichtlich dessen Verpflichtung, alle nachgeordneten Unternehmensebenen entsprechend zu organisieren. Allerdings haftet der Aufsichtsrat auch bei Nichtnutzung der ihm zur Verfügung stehenden Überwachungsinstrumente.

Dolose Handlungen können auf allen Unternehmensebenen stattfinden. Wesentliche Sorgfaltspflicht der Geschäftsführung ist es hierbei, durch Implementierung eines geeigneten internen Kontrollsystems Prävention zu schaffen. Die Geschäftsführung haftet zwar nicht für das Fehlverhalten von Mitarbeitern gemäß § 278 BGB, da diese

nicht Erfüllungsgehilfen der Geschäftsführung gegenüber der Gesellschaft sind. Ebenso wenig erfolgt eine Haftung aus unerlaubter Handlung.

Eine Haftung des Geschäftsführers kommt jedoch in Betracht, wenn er eigene Pflichten bezüglich Organisation, Anleitung und Kontrolle verletzt hat, so z.B. wenn unzureichende Geschäftsführerkontrollen Mitarbeitern die Unterschlagung von Warenbeständen ermöglicht oder auch nur erleichtert haben oder wenn der Geschäftsführer trotz erkannter Fehlhandlungen einzelner Mitarbeiter nichts gegen diese unternimmt (vgl. BGH 127, 336, 347, OLG Koblenz in GmbH Rundschau 1991, 416, 417).

Aufgrund der mannigfaltigen Möglichkeiten doloser Handlungen ist es vor diesem Hintergrund für die Geschäftsführung von enormer Bedeutung, ein sachgerechtes internes Kontrollsystem nicht nur einzurichten, sondern auch fortlaufend zu pflegen und einer internen Revision zu unterziehen. Die wesentlichen Fragestellungen, welche darin zu beantworten sind, können durchaus dem bekannten Fragenkatalog zur Prüfung nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz gemäß IDW PS 720 entnommen werden. Die wesentlichen Aspekte sind im Einzelnen: Dokumentation eines Organisationsplanes der aufbau- und ablauforganisatorischen Grundlagen mit regelmäßiger Überwachung und Soll-Ist-Vergleich der realen Abläufe; geeignete Richtlinien bzw. Arbeitsanweisungen für wesentliche Entscheidungsprozesse, insbesondere Auftragsvergabe und Auftragsabwicklung; Festlegung klarer Aufgabenverteilungen, Vermeidung von Kompetenzüberschneidungen und Festlegung angemessener Kontroll- und Leitungsspannen; Durchführung von Funktionstrennungen (Trennung z.B. von Verbuchung und Bezahlung, Bestellung und Wareneingang, Bedarfsmeldung und Auftragsvergabe etc.); Festlegung von Stellenbeschreibungen; Festlegung von Richtlinien für wesentliche Prozesse, wie z.B. Investitionen, Bestellungen, Vergaben, Stellvertreterregelungen und Festlegung von 4-Augen-Prinzipien für wesentliche Schnittstellenprozesse; Festlegung und Überwachung von Richtlinien für Investitionsabläufe usw.

Dolose Handlungen werden nur ermöglicht, wenn die vorstehend genannten Aspekte eines internen Kontrollsystems nicht realisiert werden. Beispiele aus unserer Erfahrung sind: Auftragsvergabe ohne Bedarfsmeldung der sachlichen Abteilung, fehlende und lückenhafte Regelungen zur Zeichnung von Bestellungen und Rechnungseingängen als sachlich richtig, Nichteinhaltung von 4-Augen-Prinzipien bei Inventur und Wareneingangsvorgängen, fehlende Auftragsbuchhaltung, insbesondere bei Investitionsabläufen über mehrere Jahre, ad hoc-Bestellvorgänge, fehlende Funktionstrennungen zwischen Verbuchung und Bearbeitung von Zahlungsvorschlägen und Freigabe von Zahlungen und dergleichen mehr.

Von zentraler Bedeutung ist hierbei die Möglichkeit der Implementierung solcher Kontrollmechanismen in der DV-gestützten Finanz- und Nebenbuchhaltung. Zahlreiche Abläufe lassen sich durch programmtechnische Regelkreise nach den Prinzipien der Funktionstrennung und des 4-Augen-Prinzips automatisch steuern.

Eine weitere nicht unerhebliche Rolle spielen nach unserer Erfahrung auch Komponenten der Unternehmenskultur: Dolose Handlungen werden zumeist von höheren Entscheidungsebenen durchgeführt. Neben fehlenden klaren internen Kontrollregelungen werden diese Handlungen insbesondere begünstigt durch ein Klima der autoritativen Unternehmensführung und einer Unternehmenskultur der mangelnden Kommunikation und Transparenz.

Eine weitere Komponente der Prävention ist die Schaffung und Durchführung einer internen Revision. Diese muss nicht notwendigerweise intern besetzt sein. Sie kann auch regelmäßig mit Hilfe extern Beauftragter durchgeführt werden. Der wesentliche Effekt einer internen Revision ist ein eher psychologischer.

Nicht ausreichend sind in jedem Fall die Jahresabschlussprüfung und das dazugehörige Testat. Diese stellt explizit keine Unterschlagungsprüfung und damit auch keine Exkulpation der Geschäftsführung dar.

Bei Auftreten und Erkennung doloser Handlungen ist es von wesentlicher Bedeutung, dass Geschäftsführung und gegebenenfalls Aufsichtsrat umgehend handeln und vollkommene Aufklärung und Transparenz versuchen herbeizuführen. Dies ist nicht nur notwendig aus Gründen der eigenen Sorgfaltsverpflichtung und aus Gründen der externen Reputation des kommunalen Unternehmens. Auch handfeste wirtschaftliche Interessen erfordern dies, da bei rascher und intensiver Aufklärung der entstandene wirtschaftliche Schaden gegebenenfalls durch Durchsetzung von Schadensersatzansprüchen bzw. bei strafrechtlicher Relevanz vorgenommener staatsanwaltlicher Vermögensarrestierungen kompensiert und dadurch ein aperiodischer neutraler Ertrag generiert werden kann.

Kontakt für weitere Informationen:

Dr. Uwe Braun
BPG Berlin
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
Tel: 030/32780616
E-Mail: braun@bpg.de

Auswirkungen des geänderten Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) auf Personalgestellungsmaßnahmen von Kommunen

von Tom Wolf BPG

Die Personalgestellung ist für Kommunen und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts ein probates Mittel, Personale - unter Wahrung des bestehenden Arbeitsverhältnisses - in Eigengesellschaften oder gemischtwirtschaftlichen Unternehmen einzusetzen.

Durch die Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) – Verhinderung von Missbrauch der Arbeitnehmerüberlassung vom 28. April 2011 – wurde der Anwendungsbereich des AÜG grundlegend novelliert. Die Anpassung ist seit dem 01.12.2011 wirksam.

Wesentliche Änderungen für die Kommunalwirtschaft gab es insbesondere im Bereich der Erlaubnispflicht sowie in der Definition der Dauer der Arbeitnehmerüberlassung. Die Neuregelung weitet den Anwendungsbereich gegenüber der davor bestehenden Rechtslage deutlich aus. Die Pflicht, die Erlaubnis einer Arbeitnehmerüberlassung einzuholen, ist demnach nicht mehr von der Gewerbsmäßigkeit der Arbeitnehmerüberlassung abhängig, sondern grundsätzlich dann gegeben, wenn der Verleiher den Arbeitnehmer im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit einem Dritten zur Arbeitsleistung überlässt. „Dabei liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig davon vor, ob Erwerbszwecke verfolgt werden (Geschäftsanweisung zum Arbeitnehmerüberlassungsgesetz, GA AÜG)“. Ferner wurde neu geregelt, dass die Überlassung von Arbeitnehmern nur noch vorübergehend erfolgen darf. Rechtsunsicherheit ergibt sich, weil die vorgenannten Regelungen im Widerspruch zur dauerhaften Personalgestellung gemäß § 4 (3) Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst (TVöD) stehen. Aufgrund der Neuregelungen sehen sich kommunale Arbeitgeber gezwungen, Anträge auf Erlaubnis einer Arbeitnehmerüberlassung im Rahmen von Personalgestellungen zu stellen, denn der Anwendungsbereich des AÜG ist grundsätzlich eröffnet.

Kommunale Verbände vertreten verständlicherweise die Auffassung, dass die Neuregelungen des AÜG die Personalgestellung der öffentlichen Hand an die von ihr errichteten Gesellschaften nicht tangieren, da das öffentliche Tarifrecht auf jeden Fall zur Anwendung kommt. Ferner könne bei öffentlichen Auftraggebern die geforderte Zuverlässigkeit des Entleihers im Vorhinein als gegeben unterstellt werden. Es wird daher überwiegend die, allerdings nicht rechtssichere, Auffassung vertreten, dass eine Erlaubniserteilung gegenüber Kommunen nicht notwendig sei.

Grundsätzlich hat die Politik die Auswirkungen der Verschärfung des AÜG erkannt. So haben am 30. Oktober 2013 die Landesregierungen von Rheinland-Pfalz, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein für die Bundesratssitzung am 8. November 2013 einen Antrag eingebracht (Drucksache 745/13), dass der Bundesrat die Bundesregierung auffordere

- zu überprüfen, ob und in welchem Umfang die Vorschriften des AÜG auf die Personalgestellung und Abordnung nach den Regelungen des TVöD und des TV-L Anwendung finden und welche Konsequenzen dies für bestimmte Fallkonstellationen der Personalgestellung und Abordnung hat,
- unverzüglich zu regeln, dass öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaften im Hinblick auf Personalgestellungen und Abordnungen nicht in den Anwendungsbereich des AÜG fallen,
- für die vorgenannten Rechtsträger ein vereinfachtes und kostenfreies Verfahren für die Erteilung einer unmittelbar unbefristeten Arbeitnehmerüberlassungserlaubnis einzuführen.

Dieser Antrag wurde vom Bundesrat am 29. November 2013 mehrheitlich beschlossen. Damit fordert die Länderkammer die Bundesregierung mehrheitlich auf, klarzustellen, dass öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaften bei Personalgestellungen und Abordnungen nicht in den Anwendungsbereich des AÜG fallen.

Für die Praxis wird empfohlen, bei beabsichtigten Personalgestellungen Kontakt mit der Bundesagentur für Arbeit aufzunehmen und je nach Ergebnis der Sondierung vorsorglich eine Erlaubnis einzuholen. Auf diesem Wege können die Risiken einer nicht erlaubten Arbeitnehmerüberlassung vermieden werden.

Kontakt für weitere Informationen:

Tom Wolf
BPG Krefeld
Steuerberater
Tel: 02151/508461
E-Mail: wolf@bpg.de

Einbeziehung von Verkehrsunternehmen mit mehreren Anteilseignern in den Querverbund eines Gesellschafters

von Ludger Fangmann BPG

In der Praxis ist immer wieder der Fall anzutreffen, dass mehrere Kommunen gemeinsam eine Verkehrsgesellschaft gegründet haben und die Verluste nach einem vereinbarten Schlüssel übernehmen. Sofern die Verlustgesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt wird und die Anteile direkt von der Kommune in einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) gehalten werden, können die übernommenen Verluste körperschaftsteuerlich in dem jeweiligen BgA geltend gemacht werden. Werden die Anteile an der Personengesellschaft dagegen von einer Kapitalgesellschaft, d. h. einer Eigengesellschaft der Kommune gehalten, ist die Verlustnutzung mangels Gewinnerzielungsabsicht der Verkehrsgesellschaft verwehrt.

Abhilfe könnte in diesem Fall eine steuerliche Organschaft zwischen der Verkehrsgesellschaft und dem BgA einer Kommune bzw. einer Kapitalgesellschaft einer Kommune, die verrechenbare Gewinne z. B. im Bereich der Versorgung erzielt, schaffen. Hierzu ist es zunächst notwendig, die Verkehrsgesellschaft per Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft, z. B. in Rechtsform einer GmbH, umzuwandeln und anschließend über die Schaffung der Mehrheitsbeteiligung einer der beteiligten Kommunen und den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages die Voraussetzungen für eine ertragsteuerliche Organschaft zu erfüllen. Die Einbeziehung der Verlustgesellschaft in den steuerlichen Querverbund auf Ebene des BgA bzw. der Gewinngesellschaft ist möglich, sofern die finanzielle Eingliederung (Mehrheitsbeteiligung) während des gesamten Jahres gegeben ist.

Leisten die Minderheitsgesellschafter Einlagen in die Verkehrsgesellschaft zum Ausgleich von Verlusten, so ist dies unschädlich. Die Zahlungen der Gesellschafter werden handelsrechtlich ertragswirksam verbucht und mindern hierdurch den handelsrechtlichen Verlust und damit die Ausgleichsverpflichtung des Mehrheitsgesellschafters als Organträger. Steuerlich werden die Einlagen jedoch als Einzahlungen in das Einlagekonto behandelt und haben folglich keine Auswirkung auf

das steuerliche Ergebnis. Der Mehrheitsgesellschafter kann somit in voller Höhe die steuerlichen Verluste der Verkehrsgesellschaft geltend machen.

Zu beachten ist jedoch, dass durch die unterschiedliche Behandlung der Einlagen in Handels- und Steuerbilanz und infolgedessen einer Abweichung des handels- und steuerrechtlichen Ergebnisses der Mehrheitsgesellschafter lediglich den durch die Einlagen verminderten handelsrechtlichen Verlust ausgleicht. Aus diesem Grund hat der Mehrheitsgesellschafter in Höhe der Differenz zwischen dem handelsrechtlich übernommenen und dem steuerlich geltend gemachten Verlust in seiner Steuerbilanz einen passiven Ausgleichsposten zu bilden. Bei einer Veräußerung der Beteiligung führt dies dazu, dass der passive Ausgleichsposten den Beteiligungsbuchwert mindert und damit einen Veräußerungsgewinn erhöht bzw. einen Veräußerungsverlust vermindert. Nach der derzeitigen Rechtslage ist ein Veräußerungsgewinn nach § 8b KStG in Höhe von 5 % als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln und zu versteuern.

Aus vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass bei entsprechender Gestaltung auch die Verluste einer Gemeinschaftsgesellschaft von mehreren Kommunen steuerlich genutzt werden können.

Kontakt für weitere Informationen:

Ludger Fangmann
BPG Krefeld
Steuerberater
Tel: 02151/508463
E-Mail: fangmann@bpg.de

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen – und kein Ende?

von Reinhard Zschoche BPG

Einrichtungen der öffentlichen Daseinsvorsorge oder im Non-Profit-Bereich nutzen oft ein umfangreiches Anlagevermögen zur Durchführung ihrer Aufgaben, das einer anderen rechtlichen Einheit gehört. Wenn die operativ tätige Einrichtung gewerbsteuerpflichtig ist, so können sich dann aus der Anmietung bzw. Anpachtung erhebliche gewerbsteuerliche Hinzurechnungsbeträge (§ 8 Nr. 1 Buchstaben d) und e) GewStG) ergeben, die zu nennenswerten Gewerbesteuerbelastungen führen. Dem steht gegenüber, dass es für die rechtliche und wirtschaftliche Trennung von operativen Geschäften und dem dafür genutzten Anlagevermögen (sogenannte „Betriebsaufspaltung“) oft eine Vielzahl von Gründen gibt; meist sind diese Gründe gerade nicht steuerlicher Natur.

Zu diesem Problem kam es, als die derzeit gültige Hinzurechnungsvorschrift für Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten im Jahre 2008 im Zuge der Unternehmenssteuerreform in das Gewerbesteuergesetz aufgenommen wurde. Zuvor kamen ähnlich ausgerichtete Vorgängervorschriften durch diverse Ausnahmeregelungen vielfach nicht zur Anwendung, so dass die Mehrbelastung durch die gewerbsteuerliche Hinzurechnung tatsächlich erst ab dem Veranlagungszeitraum 2008 eine Vielzahl von Unternehmen trifft.

Mit Blick auf die daraus resultierende Belastung sollte die Frage diskutiert werden, ob diese jährlich wiederkehrende zusätzliche steuerliche Belastung durch zielgerichtete Umgestaltung vermieden werden kann bzw. soll.

Eine zielgerichtete Umgestaltung wird in den meisten Fällen möglich sein. Eine derartige Umgestaltung berührt aber nicht nur steuerliche Aspekte, sondern viele andere Bereiche, so dass sich ausgehend von einer relativ einfachen Fragestellung („Wie kann die gewerbsteuerliche Mehrbelastung aus der Hinzurechnung vermieden werden?“) ein komplexer Fragenkatalog ergibt.

Dieser kann typisiert wie folgt aussehen:

- Welche organisatorischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Nachteile kann die Aufhebung der Trennung von Anlagevermögen und operativem Geschäft im Einzelfall haben? Stehen dem Vorteile gegenüber?
- Wie wird sich die zusätzliche Belastung durch die gewerbsteuerliche Hinzurechnung im Zeitablauf verändern (aufgrund der Änderung von zukünftigen Miet- und Pachtzinsen)?
- Welche Umstände können/werden auf Gesellschaftsebene bzw. Gesellschafterebene eintreten, die die Auswirkungen der Mehrbelastungen vorübergehend oder endgültig vermindern (z. B. Verluste in Bereichen der operativen Gesellschaft bzw. bei mehrstufigen Konzernstrukturen auch bei dazwischengeschalteten Gesellschaften)?
- Inwieweit profitiert derzeit die gewerbsteuerhebeberechtigte Gemeinde (nach Abzug von Effekten aus dem vertikalen Finanzausgleich, wie z. B. die Gewerbesteuerumlage und Kürzung der Schlüsselzuweisung) von der zusätzlich entstehenden Gewerbesteuer?
- Entsteht womöglich gar keine definitive Belastung aus der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung bei der operativen Gesellschaft, weil die Gewerbesteuer als preisrechtlicher Kostenbestandteil in Selbstkostenentgelte und damit womöglich auch in Gebühren eingerechnet wird? Führt die zusätzliche Gewerbesteuer per Saldo somit nicht zu einer echten Belastung auf der betrachteten Ebene?
- Wird die gewerbsteuerliche Mehrbelastung aus der Hinzurechnung aufgrund des derzeit anhängigen Verfahrens zur Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnung zukünftig wegfallen (Aktenzeichen: 1-BvL-8/12 vom 21.03.2012)?

- Welche Umgestaltungen sind im Einzelfall (Ausgangssituation) erforderlich, um die gewerbsteuerliche Mehrbelastung aus der Hinzurechnung in der Zielgestaltung zu vermeiden?
- Welche Steuern und Kosten lösen derartige Umgestaltungen aus?

Aus der Gesamtheit der vorstehend skizzierten Fragestellungen ergibt sich für die Verantwortlichen von Unternehmen, die durch die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen wesentlich belastet sind, eine anspruchsvolle Entscheidungsaufgabe, die je nach Lage des Einzelfalles eine dauerhafte oder zumindest temporäre Lösung erfordert. Unabhängig davon, ob diese Lösung ohne oder mit externer fachlicher Begleitung gesucht wird, kommt noch als besondere Herausforderung die Abwägung zwischen tendenziell gut greifbaren finanziellen Auswirkungen einerseits gegenüber den oft nicht genau bezifferbaren nicht steuerlichen Aspekten andererseits hinzu.

Kontakt für weitere Informationen:

Reinhard Zschoche
BPG Krefeld
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel: 02151/508442
E-Mail: zschoche@bpg.de