

PUBLIC SECTOR AKTUELL

Winter 2016/2017

INHALT

Chancen und Herausforderungen für Stadtwerke in der neuen Welt	1
Neue EuGH- und BFH-Entscheidungen zur strittigen Aufteilung von Vorsteuern für gemischt genutzte Gebäude	2
Dringender Handlungsbedarf bei der Umsatzsteuer für juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR)	3
Hohe Rückstellungserfordernisse durch „negative Zinsen“?	3
Nächstes Kapitel in der unendlichen Geschichte der Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfung und periodenübergreifende Saldierung	4
Gesamtabschlussbeschleunigungsgesetz (Kurzinfor)	4
Tax Compliance – BMF-Schreiben vom 23. Mai 2016 zu § 153 AO	5
(Bilanzielle) Auswirkungen eines Verstoßes gegen die Energieaudit-Verpflichtung	5
BMF zum steuerlichen Querverbund mittels Blockheizkraftwerken	6
Gewerbliche Verluste bei BHKW	6
Gebühr statt Preis – eine sinnvolle Alternative für die großstädtische Wasserversorgung?	7
Rechtsprechung kurz kommentiert	8

CHANCEN UND HERAUSFORDERUNGEN FÜR STADTWERKE IN DER NEUEN WELT

GASTBEITRAG VON ANDREAS FEICHT

In den letzten Jahren ist eine umfassende Veränderung der Marktstruktur zu beobachten. Mit dem Schlagwort Industrie 4.0 wird zum Ausdruck gebracht, dass digitale Geschäftsmodelle zunehmend traditionelle Geschäftsfelder disruptieren. Bisher fokussieren sich die neuen plattformgestützten Wettbewerber zwar auf andere Sektoren, wie Musik- und Finanzindustrie sowie Einzelhandel. Gefeit vor Veränderungen sind Stadtwerke damit jedoch nicht. Denn zu erwarten ist, dass auch in den traditionellen Geschäftsfeldern von Stadtwerken zukünftig Start-Ups neue Ideen ausprobieren werden. Darüber hinaus kommt zum Tragen, dass der bisherige Garant für stabile Ergebnisse integrierter Stadtwerke, die Energieversorgung, zusätzlich politisch und gesellschaftlich unter Druck steht.

Seinen Ausdruck findet dieser Druck sowohl in der Energiewende als auch in dem zunehmenden Anspruch der Kunden nach Selbstbestimmung. Dadurch ist nicht nur die konventionelle Erzeugung unter Druck, auch der Vertrieb ist dabei leidvoll zu erfahren, dass auch Energieprodukte einem Produktlebenszyklus unterworfen sind. Diese Zyklen erscheinen zwar im Vergleich mit der Konsumgüterindustrie extrem lang, sind nunmehr aber nachhaltig in der Sättigungsphase angelangt und werden perspektivisch degenerieren.

Ihren Ausdruck findet diese Entwicklung in einem zunehmenden Wettbewerb – nicht nur im Energiemarkt zwischen verschiedensten Energieversorgungsunter-



Andreas Feicht
Vorstandsvorsitzender der WSW Wuppertaler Stadtwerke Unternehmensgruppe
Vizepräsident VKU
Vizepräsident European Federation of Local Energy Companies (CEDEC)

nehmen, sondern seit einiger Zeit auch um den Energiemarkt mit a priori fremden Marktteilnehmern. Unterstützt wird diese Entwicklung durch eine politisch induziert zunehmende Fragmentierung des Energiemarktes in verschiedene Marktrollen. Z. B. konventionelle Erzeugung, erneuerbare Erzeugung, Handel, Bilanzkreismanagement, Messbetrieb, Energiedienstleistungen, Vertrieb und zum Teil weitere Untermärkte. Jedes Energiemarktfragment folgt wie ein Nischenmarkt einer eigenen Marktlogik, was dazu führt, dass vor allem traditionelle Verbundunternehmen, wie

Fortsetzung auf Seite 2

auch Stadtwerke, zwar zum Teil große Unternehmen sind, aber in den jeweiligen Teilmärkten kleine Player.

Ebenso ist das Geschäftsmodell der regulierten Netzbetreiber – insbesondere der Verteilnetzbetreiber – im behördlichen Fokus. Zur Vermeidung des Anstiegs der Netzentgelte, die immer mehr Energie-wendekosten widerspiegeln (Netzan-schluss Erneuerbarer Energien, Ausgleich für Eigenverbrauch und besondere Netzentgelte, Wälzung von Kosten der ÜNB zum Redispatch und abschaltbaren Lasten etc.), schlägt das Bundeswirt-schaftsministerium eine Verschärfung der Anreizregulierungsverordnung vor. Gleich-zeitig ist in der politischen Diskussion eine Richtung erkennbar, die darauf abzielt, die Aufgaben der Verteilnetzbetreiber zu be-grenzen. Prominentestes Beispiel dafür ist die Frage nach der Bilanzierungsverpflich-tung und der Datenhoheit im Gesetz zur Digitalisierung der Energiewende (GDEW).

Darüber hinaus wirken auch soziologische Megatrends auf die Energieversorger. Bei unseren Kunden beobachten wir einen Anspruch auf Antworten zu den Themen Flexibilität, Dezentralität, Individualität und Neo-Ökologie. Dabei sind die Anforderun-gen der Kunden in ihren Konsument-scheidungen oft nicht von einer Rationalität im Sinne des Homo oeconomicus geprägt. Kunden entscheiden auch und gerade

in Energiefragen zunehmend emotional. Unsere Aufgabe ist es dabei, Strukturen in diesen nicht-ökonomischen Kundener-wartungen zu erkennen und ganzheitliche Lösungen anzubieten. Diese können über die Schaffung eines zusätzlichen Kunden-wertes im klassischen Vertriebsprodukt über klassische Energiedienstleistungen in allen Ausprägungen bis hin zu neuen Dienstleistungen gehen, die auch nicht notwendigerweise etwas mit Energie zu tun haben müssen. Allen Ansätzen ist je-doch gemein, dass der Fokus nicht mehr auf der reinen Energiebelieferung liegt, sondern dass dem Kunden ein Zusatz-nutzen geboten wird.

Ganz bewusst ist bei der Aufzählung der Megatrends auf das oft bemühte Schlag-wort Digitalisierung verzichtet worden. Natürlich spielt diese aber eine essentielle Rolle. Die Digitalisierung durchdringt alle Megatrends und beschreibt somit eine Haltung in der Frage der Verfügbar-machung und Nutzung großer Datenmengen. Gekennzeichnet ist die Digitalisierung vor allem dadurch, dass eine breite Vernetzung durch intuitive Technologien ermöglicht wird. Dadurch wird zwar das Potenzial zur Erhöhung von Mehrwerten geschaffen, gleichzeitig erwächst aber auch die Gefahr für eingessene Unternehmen, in traditio-nellen Wirtschaftssektoren disruptiert zu werden.

Solche konkurrierenden digitalen Ge-schäftsmodelle sind auch in der Energie-wirtschaft denkbar. Darin stecken große Herausforderungen aber auch Chancen, denn bisher sind die großen Disruptionen im Energiebereich ausgeblieben. Als Ener-gieversorger hat man damit Zeit, sich auf die „Neue Welt“ einzustellen. Viele Stadt-werke haben den Trend erkannt und bieten zunehmend digitale Produkte und Dienst-leistungen an. Gerade durch Verbindung von digitalem Geschäft über Online-Platt-formen mit der regionalen Komponente, d. h. der Sichtbarkeit vor Ort, Seriosität und Vertrauen, haben Stadtwerke ein Alleinstellungsmerkmal, welches Werte für Kunden schafft. Voraussetzung wird aber sein, dass die Fokussierung auf Ge-schäftsmodelle erfolgt, die einer Verbund-logik unterliegen und die individuelle Be-dürfnisse befriedigt.

Gerade Stadtwerke mit dem nach wie vor großen Vertrauen ihrer Kunden ausge-stattet und als erfahrener Manager der kommunalen Infrastruktur – einer Rolle, die auch in der digitalen Zukunft wichtig ist – haben sehr gute Voraussetzungen, den Transformationsprozess zu gestalten und perspektivisch ihre starke Marktposition zu verteidigen.

NEUE EUGH- UND BFH-ENTSCHEIDUNGEN ZUR STRITTIGEN AUFTEILUNG VON VORSTEUERN FÜR GEMISCHT GENUTZTE GEBÄUDE

Werden Gebäude auf der Ausgangsstufe teils für umsatzsteuerpflichtige Umsätze genutzt, für die ein Recht auf Vorsteuer-abzug besteht, und teils für andere Um-sätze, für welche dieses Recht nicht besteht (z. B. umsatzsteuerfreie Wohnungsver-mietung), so war und ist oft mit der Finanzverwaltung strittig, wie die Vor-steuern auf beide Bereiche aufzuteilen und in welcher Höhe sie abzugsfähig sind. Hierzu hatte der BFH Fragen an den Euro-päischen Gerichtshof (EuGH) gerichtet, die vom EuGH am 9. 6. 2016 unionsrechtlich entschieden wurden. Im Anschluss an dieses Urteil hat der BFH am 10. 8. 2016 zu einem konkreten Streitfall entschieden.

Das betraf insbesondere folgende Problem-felder: Soweit Mieteinnahmen für gewerb-lich genutzte Gebäudeteile höher sind als die zu Wohnzwecken genutzten, führt eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze (Umsatzschlüssel) zu höheren Vorsteuern als bei der Aufteilung nach

dem Verhältnis der qm der Gebäudeteile (Flächenschlüssel). Laut EuGH ist der Umsatzschlüssel vorrangig; der Flächenschlüssel ist nur anzuwenden, wenn er eine präzisere Bestimmung des anteiligen Vorsteuerabzugs ermöglicht. Die Finanz-verwaltung hat letzteres häufig durchzu-setzen versucht, mit dem Ergebnis eines geringeren Vorsteuerabzugs. Laut neuem BFH-Urteil ermöglicht der objektbe-zogene Flächenschlüssel regelmäßig – d. h. wenn die verschiedenen Zwecken dienen- den Flächen miteinander vergleichbar sind – eine sachgerechte und „präzisere“ Berechnung des Rechts auf Vorsteuerab-zug als der gesamtumsatzbezogene oder der objektbezogene Umsatzschlüssel.

Viele Herstellungs- sowie auch Unter-haltungs-/Reparatur-Kosten lassen sich den verschieden genutzten Gebäudeteilen direkt zuordnen und dementsprechend auch die Vorsteuern. Dagegen ist das bei Ausgaben wie z. B. für das Dach oder

einen Fahrstuhl nur indirekt möglich. Der EuGH entschied, dass die unmittelbare Zuordnung zu steuerfreien oder steuer-pflichtigen Umsätzen Vorrang habe, wenn sie nicht ausnahmsweise nur schwer durchführbar ist. Laut neuem BFH-Urteil kommt es für sämtliche Herstellungskosten eines Gebäudes auf die prozentualen Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes an (einheitlicher Aufteilungs-schlüssel), weil eine direkte Zuordnung der verschiedenen Bauteile zu vorsteuer-abzugsberechtigten bzw. nicht abzugs-berechtigten Gebäudeteilen in der Praxis zu komplex und somit schwer durchführ-bar ist. Vergleichbares gilt für Anschaf-fungskosten. Dagegen ist laut EuGH und BFH die Zuordnung der laufenden Aufwen-dungen für die Erhaltung und Unterhaltung zu den verschiedenen Nutzungsanteilen „in der Praxis allgemein leicht durch-führbar“. Daher sind sie den verschieden genutzten Flächen direkt zuzuordnen, und dementsprechend auch die Vorsteuern.

DRINGENDER HANDLUNGSBEDARF BEI DER UMSATZSTEUER FÜR JURISTISCHE PERSONEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS (JPÖR)

Mit der neuen Regelung des § 2b UStG wird die Umsatzbesteuerung der jPÖR komplett neu geregelt. Hierfür gibt es großzügige Übergangsregelungen. Wenn die jPÖR hiervon profitieren und das alte Recht weiter anwenden möchte, muss sie jedoch bis 31.12.2016 bei dem für die Umsatzsteuer (USt) zuständigen Finanzamt eine entsprechende Optionserklärung abgeben. Dies ist eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist.

Von der Neuregelung, die ohne Tätigwerden ab 2017 gilt, sind neben Städten und Gemeinden auch jPÖR wie Kirchen, Berufskammern, Verbände, Universitäten und Rundfunkanstalten betroffen. Dadurch kann es sowohl zu einer erstmaligen Umsatzsteuerpflicht als auch zum Wegfallen einer bisherigen Pflicht kommen. In beiden Fällen können sich Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug ergeben. Die materiellen Auswirkungen sind für den Einzelfall zu untersuchen. Die Nutzung des alten oder des neuen Rechts kann jeweils nur für sämtliche ausgeübten Tätigkeiten der jPÖR einheitlich erfolgen. Es ist also dringend angeraten, baldmöglichst die Konsequenzen der Neuregelung im Vergleich zur Altregelung zu untersuchen. Zwar ist zum Verständnis der Neuregelung von Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) ein ausführliches Schreiben angekündigt worden (Entwurf vom 28.9.2016 liegt nun vor). Es erscheint jedoch aufgrund der verbleibenden Zeit nicht sinnvoll, auf das endgültige Schreiben zu warten, nur um eine sicherere Entscheidungsgrundlage zu haben. Durch die jetzige Untersuchung sollte eine Basis für die Entscheidung vor-

handen sein, ob bis 31.12.2016 die Optionserklärung (OE) für die Altregelung beim Finanzamt abgegeben werden soll oder nicht.

Diese OE ermöglicht es, die bisherige Rechtslage bis maximal 31.12.2020 weiter zu nutzen. Eine einmal abgegebene OE kann dann einmalig mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden. Danach ist eine nochmalige Erklärung allerdings ausgeschlossen, und es gilt endgültig neues Recht. Eine Rückkehr zum alten Recht ist verbaut. Auch ein rückwirkender Widerruf zum Beginn eines auf 2016 folgenden Kalenderjahres ist grundsätzlich möglich. (Dies wurde von der Oberfinanzdirektion (OFD) NRW den jPÖR schriftlich mitgeteilt. Dies hat das Finanzministerium NRW dem Städte- und Gemeindebund NRW bestätigt, was auch der Auffassung auf Bundesebene entspricht.) Die Finanzverwaltung Rheinland-Pfalz hat die zulässige Rückwirkung auch veröffentlicht und ergänzt: sie gilt nur für solche Veranlagungszeiträume, deren Steuerfestsetzung nach den Vorschriften der Abgabenordnung noch änderbar ist, d.h. für die noch keine materielle Bestandskraft eingetreten ist. Beispiel: Abgabe der OE in 2016. Widerruf im August 2019 mit Wirkung zum 1.1.2018 ist zulässig, wenn noch keine materiell bestandskräftige USt-Festsetzung für 2018 vorliegt.

Eine neu errichtete jPÖR kann ebenfalls eine wirksame Optionserklärung zur Anwendung des alten Rechtes abgeben, wenn sie vor dem 1.1.2017 errichtet wurde. Nach

dem 31.12.2016 errichtete jPÖR können nur die neue Rechtslage anwenden. Sollte es sich um einen Fall der Gesamtrechtsnachfolge handeln, ergibt sich für einen Rechtsnachfolger kein neues Wahlrecht, es gilt die Abgabe oder Nicht-Abgabe der Optionserklärung durch den Rechtsvorgänger. Wenn mehrere Körperschaften zusammengefasst werden, die teilweise wirksam zum alten Recht optiert haben, hat die neu entstehende jPÖR einheitlich zu entscheiden, ob die alte Rechtslage weiter gelten soll. Auch in einem solchen Fall kann keine abweichende Entscheidung für Teilbereiche erfolgen.

Eine wirksame Optionserklärung hat durch den gesetzlichen Vertreter oder eine von diesem bevollmächtigte Person zu erfolgen; sie ist an das zuständige Finanzamt zu richten, „zu Händen des Hauptsachgebiets USt“, so die OFD NRW. Es ist zu empfehlen, auch mindestens ein weiteres Gremium in die Entscheidung mit einzubeziehen. Zwar ist für die Optionserklärung keine bestimmte Form vorgeschrieben. Es wird jedoch dringend empfohlen, diese schriftlich abzugeben. Die Finanzverwaltung hat hierzu vereinzelt schon Formulierungshilfen herausgegeben (z. B. Rheinland-Pfalz). Um keine Zweifel aufkommen zu lassen wird teilweise sogar angeraten, sich den Eingang der Optionserklärung durch das Finanzamt bestätigen zu lassen.

Es wird auf den Einleger zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 2b UStG vom 28.9.2016 und die entsprechende Eingabe der kommunalen Spitzenverbände vom 29.9.2016 hingewiesen

HOHE RÜCKSTELLUNGSERFORDERNISSE DURCH „NEGATIVE ZINSEN“ ?

Synthetische Festzinskredite – im Normalfall ein variabel verzinsliches Darlehen, das mittels Swapvertrag in ein Festzinsdarlehen umgewandelt wird – zählen zu den gängigen Finanzierungsinstrumenten. In diesen Fällen liegt zwischen Darlehen und Swapvereinbarung regelmäßig eine Bewertungseinheit im Sinne von § 254 HGB vor. Damit sind negative Marktwerte dieser Swaps nur im Anhang anzugeben, eine Rückstellung für drohende Verluste ist hingegen nicht zu passivieren. Bewertungseinheiten und entsprechende Anhangsangaben finden sich in vielen Bilanzen.

Das aktuell negative Marktzinsniveau veranlasst derzeit eine Reihe von Banken dazu, die Auszahlung „negativer Zinsen“ aus dem Grundgeschäft (Darlehen) zu verweigern mit der Folge, dass der Kunde sowohl den negativen variablen als auch den fixen Betrag aus dem Swapvertrag an die Bank zu zahlen hat. Die kompensatorische Sicherungsbeziehung zwischen Darlehen und Swap entfällt damit. Der Wegfall dieser Sicherungsbeziehung führt nach den allgemeinen Grundsätzen zur (Zwangs)beendigung der Bewertungseinheit. Infolgedessen führt der nun nach dem Einzelbewertungsgrundsatz zu bilanzierende Swapvertrag in Höhe seines negativen Marktwerts grundsätzlich zu einer ergebniswirksamen Rückstellungspassivierung.

Die Diskussionen um die bilanziellen und zivilrechtlichen Auswirkungen negativer Zinsen haben gerade erst begonnen, abschließende Beurteilungen gibt es noch keine. Da zusätzliche Rückstellungserfordernisse in erheblichem Umfang in den nun aufzustellenden Jahresabschlüssen nicht auszuschließen sind, sollten sich die Bilanzierenden frühzeitig mit diesem Thema befassen.

NÄCHSTES KAPITEL IN DER UNENDLICHEN GESCHICHTE DER RÜCKSTELLUNGEN FÜR MEHRERLÖSABSCHÖPFUNG UND PERIODENÜBERGREIFENDE SALDIERUNG

Mit einer Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) NRW vom 19. 4. 2016 (S 2137 – 2010/0003 – St 142) wurde unerwartet das nächste Kapitel der unendlichen Geschichte der Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfung und periodenübergreifende Saldierung eingeläutet. Für diejenigen, die die Geschichte nicht von Anfang an verfolgt haben, kurz eine Zusammenfassung der bisherigen Begebenheiten: Mit Inkrafttreten der StromNEV und der GasNEV im Jahr 2005 mussten Verteilnetzbetreiber ihre Entgelte für den Netzzugang erstmalig durch die Regulierungsbehörde genehmigen lassen. Das später genehmigte Entgelt fiel natürlich regelmäßig geringer aus als das bis zur Erteilung der Genehmigung tatsächlich erhobene Entgelt. Die im Zeitraum zwischen Inkrafttreten der neuen Regelungen und der erstmaligen Erteilung der Genehmigung im Vergleich zu den genehmigten Entgelten „zu viel“ vereinnahmten Entgelte sind den Netznutzern periodenübergreifend in den Folgejahren zu erstatten (Mehrerlösabschöpfung).

Daneben führt die Regulierungsbehörde für jeden Netzbetreiber ein Regulierungskonto. Auf diesem werden für jedes Jahr Mindereinnahmen (Netzerlöse < Erlösobergrenze) gutgeschrieben und Mehreinnahmen (Netzerlöse > Erlösobergrenze) abgezogen. Das Regulierungskonto wird nach Ende einer Regulierungsperiode

abgeschlossen und der Saldo in die Erlösobergrenze der Folgeperiode einkalkuliert (periodenübergreifende Saldierung). Für Verpflichtungen aus der Mehrerlösabschöpfung und aus einem negativen Saldo des Regulierungskontos haben Netzbetreiber Rückstellungen zu bilden.

Nachdem die Finanzverwaltung lange eine Anerkennung der auch in der Steuerbilanz gebildeten Rückstellung verweigert hatte, hat sie ihre Meinung nach einem freundlichen Hinweis des BFH geändert. Dieser hatte mit Urteil vom 6. 2. 2013 entschieden, dass die nach einer vergleichbaren Regelung des Sächsischen Kommunalabgabengesetzes gebildeten Rückstellungen für Kostenüberdeckungen auch steuerlich vollständig anzuerkennen seien. Daraufhin hat die OFD NRW am 16. 4. 2014 verfügt, dass Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfung und periodenübergreifende Saldierung auch in der Steuerbilanz gebildet werden dürfen. Das Finanzamt erstattete die in den offen gehaltenen Steuerjahren zu viel gezahlte Steuer zuzüglich einer großzügigen Verzinsung. Damit schien die Geschichte zu einem guten Ende für die Netzbetreiber gekommen zu sein.

Doch weit gefehlt! Denn mit der am 19. 4. 2016 erlassenen „klarstellenden“ Verfügung schränkt die OFD NRW die Anerkennung der genannten Rückstellungen bei rechtlich nicht entflochtenen Energie-

versorgungsunternehmen, die aufgrund der De-Minimis-Regel keine eigene Netzgesellschaft gründen müssen, gravierend ein: Diese Unternehmen dürfen nur in dem Umfang eine Rückstellung mit steuerlicher Wirkung bilden, wie der Netzbetrieb unmittelbare Vertragsbeziehungen über die Netznutzung mit anderen Energieversorgungsunternehmen oder Sondervertragskunden hält. Die Verpflichtung, dem eigenen Vertrieb ein reduziertes Entgelt zu berechnen, sieht die OFD NRW nicht als Außenverpflichtung an und versagt hierfür die Rückstellungsbildung.

Damit dürfte in der Regel ein Großteil der Rückstellung für kleine vertikal integrierte Energieversorger wegfallen. Es bleibt abzuwarten, ob die Verbände hier noch eine Änderung herbeiführen werden oder die Finanzgerichte das nächste Kapitel der Geschichte schreiben müssen. In jedem Fall sollten entsprechende Steuerjahre offen gehalten werden. Anzumerken ist, dass rechtlich entflochtene Energieversorgungsunternehmen von dieser Klarstellung nicht betroffen sind, da hier die Finanzverwaltung eine vollständige Außenverpflichtung der Netzgesellschaft anerkennt. Dies gilt sogar dann, wenn Netz- und Vertriebsgesellschaft organschaftlich verbunden sind, was aus unserer Sicht ein wichtiger Anhaltspunkt für eine ggf. unzulässige Ungleichbehandlung ist.

GESAMTABSCHLUSSBESCHLEUNIGUNGSGESETZ (KURZINFO)

Nach § 1 des Gesetzes zur Beschleunigung der Aufstellung kommunaler Gesamtabschlüsse (vom 25. 6. 2015; sogenanntes Gesamtabchlussbeschleunigungsgesetz) können in NRW der Anzeige des Gesamtabchlusses für das Haushaltsjahr 2015 die (ungeprüften) Gesamtabschlüsse für die Haushaltsjahre 2014 und der drei Vorjahre in der vom Bürgermeister nach § 116 Abs. 5 i.V. m. § 95 Abs. 3 der GO NRW bestätigten Entwurfsfassung beigefügt werden. Voraussetzung ist nach § 2 dieses Gesetzes, dass dessen Verfallfrist 30. 6. 2017 beachtet wird.

Allerdings ist die Frage, innerhalb welcher Zeit der Gesamtabchluss 2015 aufgestellt und vom Rat festgestellt sein muss, umstritten:

Zum Teil wird die Meinung vertreten, dass der 30. 6. 2017 ausschlaggebend sei für die Bestätigung des Gesamtabchlusses 2015 durch den Rat, da das Gesetz bis zu diesem Zeitpunkt gelte. Andere sind wiederum der Ansicht, dass dies bis zum 31. 12. 2016 geschehen müsse, da der Rat den Gesamtabchluss 2015 nach § 116 Abs. 1 GO NRW bis zum 31. 12. 2016 bestätigt haben muss. Der zuletzt genannten Meinung (die sich in Ansetzungen auch in der Gesetzesbegründung wiederfindet) ist zu widersprechen, denn auch wenn der Gesamtabchluss 2015 gesetzlich bis zum 31. 12. 2016 bestätigt werden soll, ist an dieser Stelle festzustellen, dass viele Gemeinden die nach Gemeindeordnung vorgegebenen Fristen in der Vergangenheit nicht einhalten konnten. Sinn und Zweck dieses Gesetzes, welches

bis zum 30. 6. 2017 gilt, war gerade die beschleunigte Abgabe der Gesamtabschlüsse an die Aufsicht. Dies bestätigte uns auch eine gut informierte Quelle aus dem Ausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (ÖFA) vom 25. 10. 2016. Laut der Aussage eines Mitarbeiters des Innenministeriums NRW in diesem Ausschuss kann der Gesamtabchluss 2015 in NRW bis zum 30. 6. 2017 eingereicht werden.

TAX COMPLIANCE – BMF-SCHREIBEN VOM 23. MAI 2016 ZU § 153 AO

Längst haben Compliance Management Systeme (CMS) bei öffentlichen Unternehmen Einzug gehalten. Auch im öffentlichen Unternehmen ist das Agieren komplexer und damit die Einhaltung von Rechtsregelungen interner und externer Art zunehmend wichtiger geworden. Die Einhaltung von Recht und Gesetz liegt zuvorderst im Verantwortungsbereich der Geschäftsleitung. Die Geschäftsleitung hat insbesondere im Sinne des § 91 Abs. 2 AktG und § 130 OWiG die Pflicht, Maßnahmen und organisatorische Vorkehrungen zu treffen, um nicht Gefahr zu laufen, bei mangelhafter Überwachung bzw. Nichteinhaltung entsprechender CMS insoweit Pflichtverletzungen zu begehen. Compliance umfasst dabei sämtliche Unternehmensbereiche, um insgesamt Risiken besser in den Griff zu bekommen und Schäden für ein Unternehmen abwenden zu können. In der Praxis war die Einbeziehung von steuerlichen Risiken schon hinlänglich bekannt und beispielsweise in größeren Stadtwerkekonzernen umgesetzt worden. Nunmehr ist zu erwarten, dass vor allem mittlere und kleine Stadtwerke sowie anders öffentliche Unternehmen eine solche Tax CMS aufbauen.

Anlass hierfür ist insbesondere das Schreiben des BMF vom 23. 5. 2016, wonach der Anwendungserlass zu § 153 AO mit sofortiger Wirkung aufgehoben wird. § 153 Abs. 1 Satz 1 AO regelt die Richtigkeit von Steuererklärungen und

verpflichtet den Steuerpflichtigen, eine Steuererklärung dann zu berichtigen, wenn er nachträglich die objektive Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkennt und es dadurch zu einer Steuerverkürzung gekommen ist oder kommen kann. Sofern der Steuerpflichtige im Nachhinein erkennt, dass seine abgegebene Steuererklärung fehlerhaft ist und kommt dann unverzüglich seiner Anzeige- und Berichtspflicht nach § 153 AO nach, liegt weder eine Steuerhinterziehung noch eine leichtfertige Steuerverkürzung vor. Dies setzt jedoch voraus, dass ein vorsätzliches oder leichtfertiges Handeln bei der Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung gefehlt hat. Es kommt also darauf an, den Vorwurf des Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit zu widerlegen.

Hat das steuerpflichtige Unternehmen, wie in dem BMF-Schreiben näher ausgeführt wird,

- ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet,
- das der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten dient,

kann dies ein Indiz dafür sein, welches gegen die Annahme eines vorsätzlichen oder leichtfertigen Handelns sprechen kann. Unter einer solchen Tax Compliance wird die Implementierung und Pflege eines Systems zur Sicherstellung und Befolgung steuerlicher Gesetze und Vorgaben der

Finanzverwaltung verstanden. Vorgaben zur konkreten inhaltlichen Ausgestaltung werden vom BMF nicht vorgenommen. Vielmehr kommt es auf die individuellen Verhältnisse des Unternehmens und die Definition bedarfsgerechter Zielparameter an, um Kontrollpflichtverletzungen oder Organisationsverschulden im Zweifelsfall widerlegen zu können. Zum Aufbau einer Tax CMS können folgende Parameter in Betracht kommen:

- Klare Identifikation von risikobehafteten Steuerthemen und Steuerarten
- Einführung und Durchführung angemessener und wirksamer Kontrollen
- Passendes Schnittstellenmanagement zu allen relevanten Unternehmensbereichen
- Kontinuierliches Verbesserungsmanagement
- Geeignete Dokumentation zu Nachweiszwecken

Viele Unternehmen haben bereits ein Internes Kontrollsystem (IKS) und CMS eingerichtet. Mit dem aktuellen BMF-Schreiben zur Anzeige- und Berichtspflicht bei Änderungen von Steuererklärungen nach § 153 AO wird die Bedeutung eines Tax CMS stärker in den Fokus gerückt. Zudem besteht die Möglichkeit, in Anlehnung des IDW PS 980 implementierte Tax CMS als Teil des generellen CMS – von unabhängigen Wirtschaftsprüfern – prüfen zu lassen.

(BILANZIELLE) AUSWIRKUNGEN EINES VERSTOßES GEGEN DIE ENERGIEAUDIT-VERPFLICHTUNG

Alle Unternehmen, die kein kleines oder mittelständisches Unternehmen (KMU i. S. d. Empfehlung 2003/361/EG) darstellen, sind mit der Umsetzung des Art. 8 Abs. 3 der Energieeffizienz-Richtlinie im Jahr 2015 (Stichtag: 5. 12. 2015) zur Durchführung eines Energieaudits verpflichtet, um die Steigerung der Energieeffizienz zu erzielen. KMU in diesem Sinne sind Unternehmen mit mehr als 250 Mitarbeitern oder – unabhängig von ihrer Mitarbeiteranzahl – mit mehr als 50 Mio. € Jahresumsatz und mehr als 43 Mio. € Bilanzsumme. Dies betrifft auch Einrichtungen der öffentlichen Verwaltung, die als Unternehmen gelten können, sofern sie zur Erzielung eines Leistungsaustausches am Markt eingesetzt werden und eine gewisse organisatorische Selbständigkeit vorweisen. Damit sind neben den Versorgungs- und Verkehrsunternehmen grundsätzlich auch Betriebe gewerblicher Art wie Museen, Altenheime, Schwimmbäder und Volks-

hochschulen von dieser Verpflichtung erfasst.

Doch was passiert, wenn ein Unternehmen entgegen der Verpflichtung kein Energieaudit durchgeführt hat?

Sowohl ein unterlassenes, verspätetes oder nicht richtig durchgeführtes Energieaudit als auch eine falsche KMU-Ausweisung kann gemäß § 12 EDL-G mit einem Bußgeld von bis zu 50.000,00 € bestraft werden. Das zuständige Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) wird die Einhaltung dieser Verpflichtung stichprobenweise kontrollieren.

Bilanziell kann sich für Unternehmen vor diesem Hintergrund bei versäumten Audits die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung ergeben, da die Tatbestandsmerkmale des § 249 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 HBG erfüllt sind. Die drohende Verbindlich-

keit, deren Höhe ungewiss ist, ist durch die Fristüberschreitung (5. 12. 2015) entstanden. Durch Verpflichtung zur Stichprobendurchführung der BAFA besteht auch die ernsthafte Wahrscheinlichkeit, dass das Unternehmen für das Versäumnis in Anspruch genommen wird.

Auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips besteht eine Passivierungspflicht auch in der Steuerbilanz. Allerdings unterliegt das Bußgeld dem Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG und darf daher nicht den steuerrechtlichen Gewinn mindern.

Körperschaften des öffentlichen Rechts sollten wegen des drohenden Reputationsverlustes ihrer Vorbildfunktion und der möglichen Bußgelder feststellen, ob sie unter die komplexe KMU-Definition fallen und damit zum Energieaudit verpflichtet sind.

BMF ZUM STEUERLICHEN QUERVERBUND MITTELS BLOCKHEIZKRAFTWERKEN

Die steuerwirksame Zusammenfassung von Verlusten aus Bäderbetrieben mit Gewinnen von Energieversorgungsunternehmen hat große praktische Relevanz in der „Stadtwerklandschaft“. Möglich ist diese, wenn durch ein Blockheizkraftwerk (BHKW) eine enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht hergestellt werden kann. Hinweise für die Beurteilung einer möglichen Zusammenfassung gibt das seit 11.5.2016 in seiner endgültigen Form veröffentlichte Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF).

- Die Querverbundsfähigkeit ist auf Netzbetriebsunternehmen und Elektrizitätsversorgungsunternehmen i. S. d. § 5 Nr. 13 EEG, die überwiegend Letztverbraucher versorgen, beschränkt.
- Ist der Energieversorgungs-BgA mit anderen BgA (z. B. wegen Gleichartigkeit) zusammengefasst, darf dessen Tätigkeit für die weitere Zusammenfassung mit dem Bad nicht von untergeordneter Bedeutung sein. In der Praxis wird dieser Punkt beispielsweise dann relevant, wenn bereits ein Querverbund zwischen Energieversorgung und ÖPNV besteht und durch das BHKW eine Kettenzusammenfassung angestrebt wird.
- Für die schwierige Beurteilung der Gewichtigkeit nennt das Schreiben Beispiele: So soll das BHKW aus Sicht des Bades gewichtig sein, wenn es mindestens 25 % des Gesamtwärmebedarfs abdeckt. Außerdem muss das BHKW über eine elektrisch installierte Leistung von mindestens 50 kW verfügen. Die materielle Gewichtigkeit eines möglichen Steuervorteils ist dagegen unerheblich. Zwar sind die Größengrenzen als Beispiele bezeichnet. In der Praxis ist jedoch zu befürchten, dass die Finanzämter diese als fixe Werte betrachten werden.
- Das BHKW muss wirtschaftlich sein. Die Wirtschaftlichkeit kann durch VDI-Gutachten nachgewiesen werden. Allerdings kann das Finanzamt auch die tatsächlichen Gegebenheiten betrachten und dazu eine Einnahmen-Überschuss-(prognose)rechnung für das BHKW anfordern.
- Gibt das BHKW auch an Dritte Wärme ab und wäre es daher auch ohne das Bad wirtschaftlich, kann kein Querverbund hergestellt werden.
- Klargestellt wird, dass neben stationären BHKW auch mobile Kraftwerke einen Querverbund herbeiführen können.

Allerdings muss das mobile BHKW mehr als 50 % der produzierten Wärme auch tatsächlich an das Bad abgeben. Wird das BHKW außerhalb des Bades eingesetzt, sind anteilige Aufwendungen aus dem Querverbund auszuscheiden.

- Es wird außerdem darauf hingewiesen, dass der Querverbund steuerlich erst anzuerkennen ist, wenn das BHKW (tatsächlich) in Betrieb genommen wird.

Das Schreiben schafft etwas mehr Klarheit und ist insofern zu begrüßen. Gelingt es, vor allem auch die genannten Größengrenzen umzusetzen, dürfte sich ein steuerlicher Querverbund zukünftig gut – z. B. durch eine verbindliche Auskunft – absichern lassen. Welche Spielräume in Fällen mit besonderen Querverbundgestaltungen noch bestehen werden, bleibt dagegen abzuwarten.

Für spätestens in 2016 in Betrieb genommene BHKW soll auf Antrag eine Anwendung der bisherigen Grundsätze möglich sein – welche dies konkret sind, ist jedoch bekanntlich nicht einheitlich von der Finanzverwaltung festgelegt worden. Für bestehende BHKW sollte trotzdem eine entsprechende Antragsstellung geprüft werden.

GEWERBLICHE VERLUSTE BEI BHKW

Mit Urteil vom 11.3.2016 hat das Finanzgericht Münster (4 K 3365/14E) der Finanzverwaltung widersprochen und Verluste aus einem betrügerischen Schneeballsystem mit vorgetäuschten Verkauf von BHKW zum Abzug zugelassen.

Im vorliegenden Fall wurden insgesamt drei BHKWs von Privatpersonen bestellt und der Kaufpreis vorab entrichtet. Es erfolgte aber keine Lieferung. Für zwei der BHKWs wurden darüber hinaus Container und eine Standortfläche zur eigenen Betreibung der BHKW von einem mit dem Verkäufer verbundenen Unternehmen an-

gemietet und ein Servicevertrag abgeschlossen. Das dritte BHKW sollte zurückverpachtet werden. Das Finanzamt hatte die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Aufwendungen nicht zum Abzug zugelassen, da es sich nach deren Auffassung um Kapitalanlagen handeln sollte, die zu keinen abzugsfähigen Betriebsausgaben führen.

Das Finanzgericht sah jedoch in der vorgesehenen eigenen Betreibung von zwei BHKWs sehr wohl eine gewerbliche Betätigung und erkannte die gewerblichen Verluste an, da eine Beteiligung am allge-

meinen wirtschaftlichen Verkehr vorlag und ein Verlustrisiko bestand. Zudem bestanden hinreichende Verfügungsmöglichkeiten über die BHKW für die Kläger. Die Beurteilung als Kapitalanlage verneinte das Finanzgericht im Hinblick auf den fehlenden Rückzahlungsanspruch. Bei der Verpachtung des dritten BHKW hatte das Finanzgericht keine gewerbliche Tätigkeit sondern sonstige Einkünfte nach § 22 EStG angenommen. Das Urteil ist mittlerweile rechtskräftig, da die zugelassene Revision nicht eingelegt wurde.

GEBÜHR STATT PREIS – EINE SINNVOLLE ALTERNATIVE FÜR DIE GROßSTÄDTISCHE WASSERVERSORGUNG?

Die Entgeltaufsicht im Wasserbereich ist geteilt: privatrechtliche Preise unterliegen der Aufsicht der Kartellbehörden, für die öffentlich-rechtlichen Gebühren sind die Verwaltungsgerichte zuständig. Das gilt auch nach europäischem Recht. Zwar dürften auch öffentlich-rechtliche Wasserversorger dem funktionalen europäischen Unternehmensbegriff unterfallen. Eine kartellrechtliche Eingriffsbefugnis ergibt sich jedoch nur dann, wenn das kartellrechtlich bedenkliche unternehmerische Handeln dazu führen könnte, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Davon ist bei den nur lokal tätigen Wasserversorgern nicht auszugehen.

Diese Zweiteilung jedenfalls bringt die Möglichkeit des „forum shopping“ mit sich. „Privatrechtlich organisierte Wasserversorger können sich durch eine formalrechtliche Rekommunalisierung der kartellrechtlichen Missbrauchsaufsicht entziehen.“ Das stellt das Bundeskartellamt in seinem Bericht über die großstädtische Wasserversorgung vom Sommer 2016 fest. Das Bundeskartellamt führt weiterhin aus, dass eine solche Rekommunalisierung oftmals an den tatsächlichen Verhältnissen wenig ändere, weil der bisherige privatrechtlich organisierte, aber kommunale Wasserversorger seine Funktionen weiter ausübe und lediglich eine öffentlich-rechtliche Abrechnungseinheit gegenüber dem Bürger geschaffen werde.

Das Problem „Preis vs. Gebühr“ ist ganz offenkundig ein großstädtisches. Viele Landkreise und kleinere Kommunen leben schon lange und gut mit der Gebühr bei der Wasserversorgung. Sie mögen sich verwundert fragen, wo hier das Problem liegt. Das Problem liegt darin, dass die großstädtische Wasserversorgung einen Weg sucht, um der kartellrechtlichen Missbrauchsaufsicht aus dem Weg zu gehen.

Die Kritik des Kartellamtes an einer bloß formalen Rekommunalisierung ohne Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse mit dem Ziel der Flucht vor dessen Preis-

aufsicht ist durchaus berechtigt. Andererseits ist die Rekommunalisierung ein legaler und legitimer Weg für die Organisation der großstädtischen Wasserversorgung. Die Praxis zeigt über dies, dass auch eine formale Rekommunalisierung – also die Überführung der (durch das Stadtwerk schon immer kommunalen) Wasserversorgung in eine öffentlich-rechtliche Struktur – in aller Regel mit weitreichenden materiellen Veränderungen verbunden ist. Welche Veränderungen spielen hier eine Rolle?

Zunächst müssen die Bescheide über die Wassergebühren in das gemeindliche Abgabensystem integriert werden. Eine andere denkbare Lösung wäre die dauerhafte Zweiteilung zwischen Wassergebühren einerseits und den übrigen gemeindlichen Abgaben andererseits. Das ist nicht praktikabel und wird sich daher nicht durchhalten lassen. Damit einhergehend sind die alten Wasserkunden als neue Gebührenschuldner in das kommunale Forderungsmanagement zu integrieren. Schon allein angesichts der Vielzahl der Datensätze sollte der Migrationsaufwand in die Debitorensystematik einer Kommune nicht unterschätzt werden.

Im Unterschied zu den übrigen Gebühren erfolgt die Gebührenfestsetzung bei der Wasserversorgung verbrauchsorientiert im Wege der Ablesung (häufig durch die Stadtwerke als deren Dienstleistung!). Die Ablesung mündet automatisch in einen Änderungsbescheid. Für jede Abrechnungsperiode sind also im Allgemeinen zwei Bescheide erforderlich – ein Vorausleistungsbescheid und ein Abrechnungsbescheid. Diese Funktionalität muss das eingesetzte Gebührenabrechnungssystem leisten können.

Außerdem: Im großstädtischen Regelfall der rollierenden Abrechnung betrifft der abgerechnete Verbrauch zwei Jahre. Daher muss der Verbrauch spätestens bei Gebührenanpassungen auf beide Jahre abgegrenzt werden. Ob hier eine einfache

zeitanteilige Aufteilung reicht, wird im Zweifel die Verwaltungsgerichtsbarkeit entscheiden.

Eine öffentlich-rechtliche Rekommunalisierung der Wasserversorgung macht weiterhin nur Sinn, wenn neben dem Gebührenmanagement auch andere zentrale kaufmännische Funktionen von der jeweiligen Kommune übernommen werden. Der Übergang zur Doppik hat die Kommunen in die Lage versetzt, die Rechnungslegung eines öffentlich-rechtlichen Wasserversorgers eigenständig durchzuführen. Das gebührenrechtliche Know How liegt ja ohnehin bei ihr, sodass sie auch Aufgaben wie Kalkulation der Gebühren (einschließlich Nachkalkulation) übernehmen kann.

Im Ergebnis wird die Überführung der Wasserversorgung in öffentlich-rechtliche Strukturen mit einer Gebühr nur dann dauerhaft erfolgreich sein, wenn die Kommune zentrale Funktionen – insbesondere kaufmännische wie Gebührenmanagement (Vorkalkulation, Erhebung und Nachkalkulation) und Rechnungslegung – selber übernimmt und für diese Prozesse eigene Kompetenz aufbaut.

Der Umstieg auf die Gebühr kann sich aus Sicht der Kommune auch aus anderen Gründen lohnen. Sie bündelt Kompetenz in einem zentralen wirtschaftlichen Bereich der infrastrukturellen Daseinsvorsorge in der Kommune selber. Ihre Einwirkungs- und Steuerungsmöglichkeiten sind ungleich größer als bei Auslagerung in eine eigene (kommunale) Gesellschaft. Die Verzahnung der vielschichtigen Aspekte bei Infrastrukturprojekten könnte reibungsloser ablaufen.

Am Ende ist es mit der Entscheidung zum Übergang auf die Gebühr wie bei allen anderen Entscheidungen: Man muss sie in der Abwägung des Für und Wider treffen und nicht bloß das Kartellamt abwehren wollen, sondern die Gebühr als bewusste Gestaltung aktiv angehen.

Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AO) bei Mittelweitergabe von gemeinnützigen Organisationen an juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR)

Im Rahmen der restriktiven Auslegung des AEAO zu § 58 hielt die Finanzverwaltung eine partielle Mittelweitergabe i.S.d. § 58 Nr. 2 AO in Höhe von 50% des Nettovermögens (Vermögenswerte abzüglich Verbindlichkeiten) für zulässig. Allerdings hielt der BFH in seinem Urteil vom 27. 11. 2013 (IR 17/12) die Mittelverwendung für unzulässig, wenn die Mittel dem Gesamthaushalt zugute kämen und damit sowohl steuerbegünstigte als auch anderen Zwecken dienen. Durch dieses Urteil ergänzte der BFH die Tatbestandsmerkmale für eine zulässige Mittelweitergabe, die im AEAO erfasst sind.

Derzeit geben gemeinnützige Organisationen (z. B. Wohlfahrtsorganisationen) teilweise ihre zugewendeten Finanzmittel an jPöR weiter, die damit ihre Zwecke verwirklichen, welche auch im Sinne der Einrichtung liegen. Aktuell könnte dies beispielsweise die Flüchtlingshilfe sein. Für jPöR bedeutet das:

Sofern der Gesamthaushalt der jPöR die erhaltene Zuwendung für steuerbegünstigte und für andere Zwecke verwendet, erfüllt die Mittelweitergabe nicht das Tatbestandsmerkmal der steuerbegünstigten Zuwendung. Die Wohlfahrtseinrichtungen können hierdurch Steuernachteile erleiden. Dies sollte die jPöR vermeiden. Allerdings kann die jPöR in Zweifelsfällen einen Nachweis für die steuerbegünstigte Verwendung der Mittel als Gegenbeweis erbringen.

Änderung des § 13b UStG: Keine Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bezug von Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich

Gemäß dem BMF-Schreiben vom 10. 8. 2016 ist ein Betrieb gewerblicher Art als Empfänger einer Leistung eines in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Unternehmers kein Steuerschuldner, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezieht. Seit dem 03. 11. 2015 gilt dies nach § 13b Abs. 5 S. 10 UStG unter anderem auch für Strom- und Gaslieferungen, Schrott- und

Abfalllieferungen, Gebäudereinigungsleistungen, Lieferungen von Mobilfunkgeräten und Tablet-PCs.

Beteiligungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft als Betrieb gewerblicher Art

Die Frage, ob eine Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) an einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auch dann einen BgA begründet, wenn die jPöR – würde sie die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft unmittelbar selbst ausüben – keinen BgA begründen würde, ist noch offen. Wir haben jedoch vernommen, dass in der Finanzverwaltung über verschiedene Lösungsmöglichkeiten nachgedacht wird.

Bei einer vermögensverwaltenden Tätigkeit könnte die Beteiligung an einer rein gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) nicht zu einem BgA führen. Die Gewerbesteuer würde bei der zuletzt genannten Beteiligung nicht anfallen.

RSM Breidenbach und Partner PartG mbB ist ein unabhängiges Mitglied des RSM Netzwerks, einem Zusammenschluss unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften.

RSM International ist der Name eines Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, in dem jede einzelne Gesellschaft als eigenständige unternehmerische Einheit operiert.

RSM International Limited ist ein in England und Wales registriertes Unternehmen (Nr. 4040598) mit Sitz in 11 Old Jewry, London EC2R 8DU. Die Nutzung der Marke RSM sowie sonstige gewerbliche Schutz- und Urheberrechte gehören der RSM International Association, einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach Artikel 60 et seq der Schweiz mit Sitz in Zug.

© RSM International Association, 2015

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

Impressum

Herausgeber

RSM Breidenbach und Partner PartG mbB
Friedrich-Engels-Allee 32
D-42103 Wuppertal
Telefon: +49 202 49374-0
www.rsm-breidenbach.de

V.i.S.d.P.

Dr. Hartmut Wollenhaupt
RSM Breidenbach und Partner PartG mbB
Friedrich-Engels-Allee 32
42103 Wuppertal

Konzeption und Realisation

valido marketing services GmbH

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Die Mandantenzeitung „Public Sector“ finden Sie unter der Adresse www.rsm-breidenbach.de in der Rubrik „Aktuelle Themen“.

Rechtsstand 31.5.2016