

PKF themen

Der Digitalisierungszug rollt unaufhaltsam

Ob Angebote, Aufträge, Kalkulationen oder Rechnungen: Alles digital!

ÖFFENTLICHER SEKTOR | 02.18 | DEZEMBER 2018

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

der Megatrend Digitalisierung rast wie ein ICE durch die gesamte Wirtschaft und wird im vor uns liegenden Jahr 2019 insbesondere auch im Öffentlichen Sektor massiven Änderungsdruck erzeugen. So wird schon im Frühjahr ab dem 18.4.2019 die sog. XRechnung als verbindlicher Standard für elektronische Rechnungen eingeführt werden und neue Verpflichtungen für die Öffentliche Verwaltung und deren Auftragnehmer mit sich bringen. Neben den zeitnah zu lösenden technischen Umsetzungsfragen aufgrund der hierbei maßgeblichen E-Rechnungsverordnung ist in diesem Zusammenhang auch mit umfangreichen Anpassungen im Bereich der Organisation und des Aufbaus des Rechnungswesens zu rechnen (mehr dazu lesen Sie in der anschließenden Brennpunkt-Rubrik).

Der auf S. 7 nachfolgende Beitrag weist aus steuerlicher Sicht auf die Notwendigkeit von Compliance-Management-Systemen in öffentlichen Verwaltungen und Einrichtungen hin. Vorteile liegen insbesondere in der Übernahme von Nachweisfunktionen und enthaftenden Wirkungen solcher Systeme.

Auf der Reise mit dem in den Öffentlichen Sektor eingefahrenen Digitalisierungszug ist das Vergaberecht eine besonders wichtige Station. Hier ist die Einführungsphase der sog. eVergabe bereits abgeschlossen: Seit dem 18.10.2018 müssen alle EU-weiten Vergabeverfahren zwingend vollständig elektronisch durchgeführt werden.

Das betrifft bei weitem nicht nur die „großen Player“. Die auf kommunaler Ebene in NRW eingeführte sog. Unterschwellenvergabeordnung führt dazu, dass ab 2019 Auftraggeber über eine funktionierende eVergabe-Lösung verfügen und Bewerbern/Bietern die Möglichkeit eröffnen müssen, Angebote elektronisch abzugeben.

Neben dem Digitalisierungszug fahren auch zukünftig Busse, Straßenbahnen und bald wohl verstärkt E-Mobile durch unser Land: In der Verkehrswirtschaft sind Direktvergaben auf dem Weg zur Rechtssicherheit für Kommunen und deren Verkehrsunternehmen, da die ab S. 23 beschriebenen Vorlagefragen des OLG Düsseldorf kurz vor der abschließenden Klärung durch den EuGH stehen.

Neben einer informativen Lektüre auch schöne Festtage und ein erfolgreiches Jahr 2019 wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» **BRENNPUNKT**

- » XRechnung als verbindlicher Standard für elektronische Rechnungen – Neue Verpflichtungen für die Öffentliche Verwaltung und deren Auftragnehmer ... **S. 3**

» **STEUERRECHT**

- » Zur Notwendigkeit von Tax Compliance-Management-Systemen in öffentlichen Verwaltungen und Einrichtungen **S. 7**
- » Entschädigungen der Versorgungswirtschaft an Grundstückseigentümer keine steuerpflichtigen Einkünfte i.S. des EStG **S. 8**
- » Umsatzsteuerbefreiung für Kostenteilungsgemeinschaften: Neue EuGH-Rechtsprechung erzwingt Neuregelung im UStG **S. 9**

» **RECHNUNGSWESEN**

- » Das neue „Wirklichkeitsprinzip“ in der kommunalen Beitrags- und Gebührenkalkulation **S. 11**
- » Aufstellung des Gesamtabchlusses durch Gemeinden **S. 13**
- » Erstellung eines Entgeltberichts **S. 14**

» **VERGABERECHT**

- » Digitalisierung: Einführungsphase der eVergabe abgeschlossen **S. 17**
- » Ausweitung des Geltungsbereichs der Unterschwellenvergabeordnung **S. 18**

» **VERSORGUNGSWIRTSCHAFT**

- » Kündigungsmöglichkeiten von Konzessionsverträgen – Geplanter E.ON/RWE-Deal: Welche Rolle werden Sonderkündigungsrechte künftig spielen? **S. 22**

» **VERKEHRSWIRTSCHAFT**

- » Direktvergaben auf dem Weg zur Rechtssicherheit für Kommunen und deren Verkehrsunternehmen **S. 23**

» **KURZ NOTIERT**

- » Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter bei ertragsteuerlicher Organschaft **S. 26**
- » Nichtanerkennung von ertragsteuerlichen Organisationsverhältnissen **S. 26**
- » Rückstellungen für den sog. Nachteilsausgleich bei Altersteilzeitvereinbarungen **S. 26**
- » Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG: Übergang auf neue Richttafeln **S. 27**
- » Stipendienzahlungen als wiederkehrende Bezüge .. **S. 27**
- » Unterbringung von Flüchtlingen und Asylbewerbern: Verlängerung der Billigkeitsmaßnahmen **S. 27**
- » Gutachterausschüsse für Grundstückswerte u.a.: Besteuerung der Entschädigungen der ehrenamtlichen Mitglieder **S. 28**

» BRENNPUNKT

XRechnung als verbindlicher Standard für elektronische Rechnungen

Neue Verpflichtungen für die Öffentliche Verwaltung und deren Auftragnehmer

Ab dem 18.4.2019 muss die öffentliche Verwaltung sukzessive Rechnungen in Form von XRechnungen empfangen und elektronisch verarbeiten können. Ferner sind Auftragnehmer bei einem Auftragswert über 1.000 € ab dem 27.11.2020 verpflichtet, der öffentlichen Verwaltung ausschließlich XRechnungen auszustellen. Ausnahmen hiervon bilden lediglich niederschwellige Aufträge (bis 1.000 €) und besondere Arten von Aufträgen.

1. EU-Richtlinie zur elektronischen Rechnung

Mit der EU-Richtlinie zur elektronischen Rechnungsstellung (2014/55/EU) wurden die EU-Mitgliedstaaten verpflichtet, die Einführung von elektronischen Rechnungen im öffentlichen Auftragswesen umzusetzen. Die Frist zur Umsetzung wurde an die Veröffentlichung einer europäischen Norm für elektronische Rechnungen gekoppelt. Nachdem mit deren Erarbeitung das Europäische Komitee für Normung (Comité Européen de Normalisation - CEN) beauftragt worden war, erfolgte die Veröffentlichung der Norm CEN TC 434: EU-Norm 16931 durch die EU-Kommission mit Art. 1 des Durchführungsbeschlusses (EU) 2017/1870 vom 17.10.2017.

In Artikel 2 des Beschlusses wurde die endgültige Frist für die Umsetzung zum Empfang und zur Verarbeitung elektronischer Rechnungen für oberste nationale Behörden fixiert. Daraus abgeleitet ergibt sich als die endgültige Frist für die Umsetzung des Empfangs und der Verarbeitung elektronischer Rechnungen für alle weiteren (sog. subzentralen) öffentlichen Auftraggeber der 18.4.2020.

2. Umsetzung auf Bundesebene

2.1 Das E-Government-Gesetz

In Deutschland wurden die Anforderungen an den Empfang und die Verarbeitung elektronischer Rechnungen in das Gesetz integriert, das die digitale Agenda der öffentlichen Verwaltung in Deutschland umgesetzt: Es handelt sich hierbei um das Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung (E-Government-Gesetz - EGovG).

In dem neu aufgenommenen § 4a EGovG werden die Bundesbehörden – und weitere in § 159 Abs. 1 Nr. 1 - 5 GWB (Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen) aufgeführte Institutionen sowie Verfassungsorgane des Bundes – verpflichtet, Rechnungen zu Aufträgen sowie Konzessionen in elektronischer Form zu empfangen und zu verarbeiten. Hierbei gilt eine Rechnung als elektronische Rechnung, wenn sie in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und das Format die automatische elektronische Verarbeitung der Rechnung ermöglicht.

Für oberste Bundesbehörden gilt die Umsetzungsfrist 18.4.2019. Für alle anderen Bundes-

In dem neu aufgenommenen § 4a EGovG werden die Bundesbehörden und andere Institutionen verpflichtet, Rechnungen zu Aufträgen sowie Konzessionen in elektronischer Form zu empfangen und zu verarbeiten.

Während die EU die Ausstellung elektronischer Rechnungen durch die Auftragnehmer nicht zwingend anweist, werden in Deutschland ab dem 27.11.2020 elektronische Rechnungen im erforderlichen Format mittels der E-Rech-VO verbindlich vorgeschrieben.

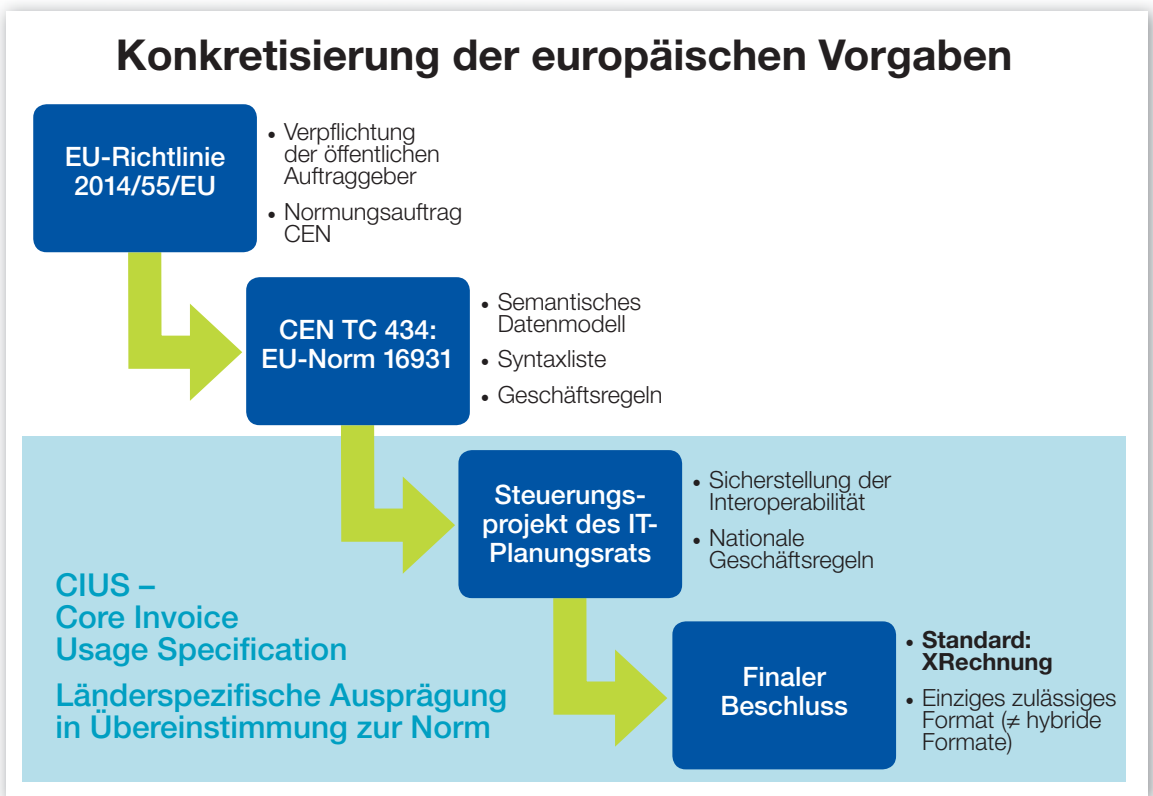


Abb. 1: Konkretisierung der europäischen Vorgaben

behörden gilt die Umsetzungsfrist 18.4.2020.

» **Hinweise:** Sog. subzentrale öffentliche Auftraggeber erhalten ein Jahr mehr Zeit zur Einführung von elektronischen Rechnungen i.S. des EGovG. Da die CEN-Norm erst verspätet veröffentlicht wurde, werden die im EGovG sowie in dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2014/55/EU über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen (E-Rechnungs-Gesetz – ERechG) gesetzten Fristen mit den Fristen aus dem Durchführungsbeschluss (EU) 2017/1870 übersteuert.

2.2 E-Rechnungs-Verordnung

Weiterhin wurde die Verordnung über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen des Bundes (E-Rechnungs-Verordnung – E-Rech-VO) erlassen. Während die EU die Verpflichtung zur Ausstellung elektronischer Rechnungen durch die Auftragnehmer nicht vorschreibt, werden in Deutschland ab dem 27.11.2020 elektronische Rechnungen im erforderlichen Format mittels der E-Rech-VO verbindlich vorgeschrieben. Ab dem 27.11.2020

sind also weder Papierrechnungen noch PDF-Rechnungen zulässig.

» **Hinweis:** Ausnahmen hiervon gelten lediglich für verteidigungs- und sicherheitsspezifische Aufträge und Angelegenheiten des Auswärtigen Dienstes.

Neben der verbindlichen Nutzung eines Verwaltungsportals des Bundes ab dem 27.11.2020 enthält die E-Rech-VO folgende Regelungsbe- reiche:

- Datenmodell und Datenübermittlung, Fehlerprozess,
- erforderliche Rechnungsinhalte,
- die Weiterverarbeitung der elektronischen Rechnungen nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 6 Abs. 2 E-Rech-VO) sowie den
- Schutz personenbezogener Daten.

3. XRechnung und Übertragungswege

Die Koordinierungsstelle für IT-Standards der Freien Hansestadt Bremen (KoSIT) hat im Auftrag des IT-Planungsrats des Bundes den Standard XRechnung zur Rechnungsstellung

entwickelt. Dieser definiert ein Format, das vollständig kompatibel zu der o.g. CEN-Norm ist und deutsche Besonderheiten berücksichtigt (vgl. Abb. 1).

» **Hinweis:** In der Norm wird explizit erwähnt, dass eine XRechnung ausschließlich das strukturierte Format enthalten darf. Somit wird ausgeschlossen, dass hybride Formate (wie beispielsweise das ZUGFeRD-Format) die Norm erfüllen.

Darüber hinaus werden in der Norm folgende Übertragungswege definiert, über welche XRechnungen vom Rechnungsversender zum Rechnungsempfänger übermittelt werden dürfen:

- Direkte Anbindung über sicheren Webservice, auch für externe Rechnungsportale bzw. Rechnernetzwerke
- Nutzung von
 - o E-Mail
 - o De-Mail
 - o Elektronischem Gerichts- und Verwaltungspostfach
 - o Virtueller Poststelle des Bundes

4. Umsetzung auf Landesebene

Für die Umsetzung auf Landesebene sind durch die einzelnen Bundesländer Landesgesetze zu verabschieden, die zumeist durch Verordnungen ergänzt werden. Die Landesgesetze führen jeweils zu Anpassungen der EGovG der Länder. Die Ausgestaltung der Regelungen ist hierbei vielfältig:

- Die unterschiedlichen Regelungen zwischen den Bundesländern fangen bei der Definition der öffentlichen Auftraggeber im Sinne des Gesetzes an.
- Die Umsetzungsfristen variieren je Bundesland von 18.4.2019 (z.B. Schleswig-Holstein) über den 1.4.2020 (Nordrhein-Westfalen, NRW) bis zum 18.4.2020 (z.B. Bayern).
- Auch die Pflicht zur Ausstellung von Rechnungen im vorgesehenen Format ist unterschiedlich: In NRW beispielsweise hat der öffentliche Auftraggeber ein Wahlrecht zur

Verpflichtung der Auftragnehmer, eine elektronische Rechnung im vorgegebenen Format zu übermitteln.

- Weiterhin differieren auch die Regelungen, ob die Vorschriften für alle Rechnungen oder nur für den überschwelligen Bereich (> 1.000 €) gelten sollen.

Anwendung der Richtlinie



Abb. 2: Umsetzungsfristen

5. Kommunikations- und Transportstandard PEPPOL

Der IT-Planungsrat hat mit seiner Entscheidung aus der 27. Sitzung vom 25.10.2018 Bund und Länder verpflichtet, mit Ablauf der Umsetzungsfrist für deren Webservices mindestens den europäischen Kommunikations- und Transportstandard PEPPOL anzubieten (s. dazu unter https://www.it-planungsrat.de/SharedDocs/Sitzungen/DE/2018/Sitzung_27.html?nn=6848410&pos=10). Dieser Standard stellt sicher, dass sich die beteiligten Dienstleister und Unternehmen, welche Rechnungen versenden und empfangen, an fest vorgegebene Kommunikationswege, Transportstandards und Fehlerprozesse halten. Diese werden über standardisierte Verträge abgesichert.

Weiterhin erhält jedes an PEPPOL angeschlossene Unternehmen bzw. jeder Dienstleister (sog. Access Point) einen öffentlichen Schlüssel, über welchen dieses eindeutig identifizierbar ist. Wird bekannt, dass es sich nicht regelkonform ver-

PEPPOL stellt sicher, dass sich die beteiligten Dienstleister und Unternehmen, welche Rechnungen versenden und empfangen, an fest vorgegebene Kommunikationswege und Fehlerprozesse halten.

hält, kann von PEPOL der Schlüssel deaktiviert werden und der Access Point ist nicht mehr erreichbar. Somit wird sichergestellt, dass alle erreichbaren Access Points die vereinbarten Regeln einhalten.

Ferner stellt PEPOL zusätzlich zwei Services bereit:

- Service Metadata Publisher (SMP): Für alle Access Points werden die Adressen veröffentlicht, über die sie zu erreichen sind;
- Service Metadata Locator (SML): Suche, über welchen SMP die Adressen der Access Points veröffentlicht sind.

Access Point zurück. → Anschließend übermittelt er die eingegangene Rechnung an den Rechnungsempfänger (Corner 4), welcher die Rechnung elektronisch verarbeitet.

» **Hinweis:** Sofern sich Rechnungsempfänger oder -sender eine XRechnungs-Infrastruktur konkret implementieren, können dabei Corner 1 und Corner 2 bzw. Corner 3 und Corner 4 auch zusammenfallen.

6. Ausblick

Neben den zu lösenden technischen Umsetzungsfragen

der E-RechVO ist in diesem Zusammenhang auch mit umfangreichen Anpassungen im Bereich der Organisation und des Aufbaus des Rechnungswesens zu rechnen:

- Während der Rechnungsaussteller (z.B. Versorgungsunternehmen) sicherzustellen hat, Rechnungen im vorgegebenen Format an die Kommune übermitteln zu können,
- muss die Kommune in der Lage sein, die eingegangene XRechnung entgegenzunehmen und im Rechnungswesen weiterzuverarbeiten (z.B. Verbuchung im ERP-System oder Veranlassung des Zahlungsausgleichs).

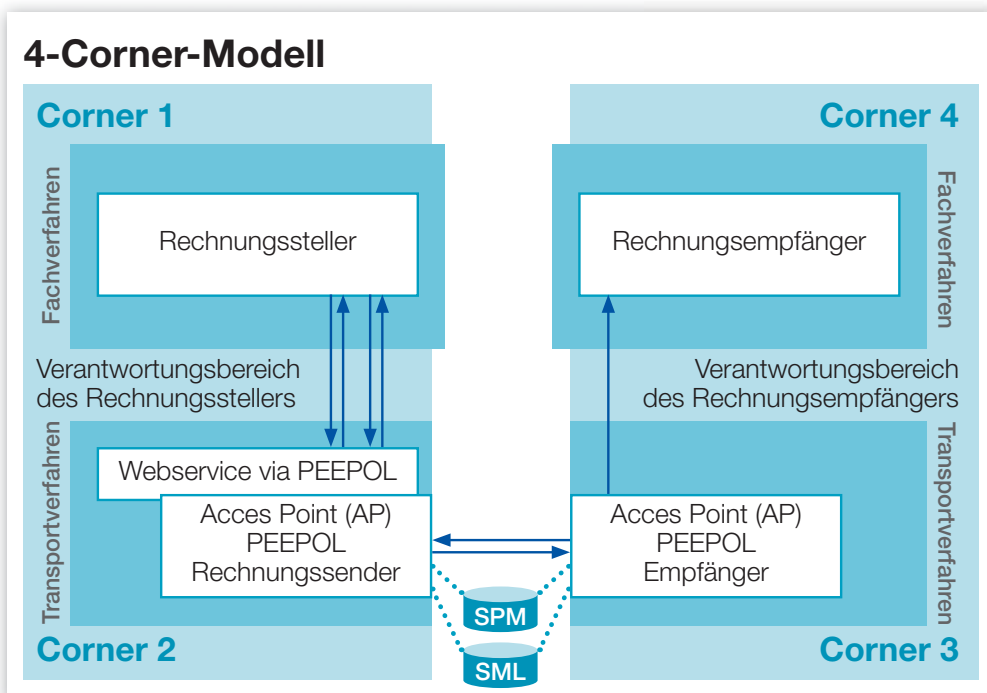


Abb. 3: Vier-Corner-Modell

Da bei der Definition des Standards davon ausgegangen wurde, dass nicht alle Rechnungssteller eine Infrastruktur zur Übermittlung von XRechnungen aufbauen können, wurde das sog. 4-Corner-Modell entworfen.

In Abb. 3 ist folgende Ablaufstruktur dargestellt: Der Rechnungssteller (Corner 1) erstellt über seine IT-Anwendung die Rechnung und übermittelt sie per Webservice an einen Access Point. → Dieser validiert als Corner 2 die Rechnung dahingehend, dass alle erforderlichen Informationen enthalten sind, konvertiert sie in das XRechnungsformat und übermittelt sie an einen Dienstleister (Access Point) des Rechnungsempfängers. → Dieser Access Point wiederum prüft als Corner 3, ob das definierte Format eingehalten wurde und gibt einen Übermittlungsstatus an den sendenden

Erwartungsgemäß wird zukünftig von einer wesentlichen Verschlinkung und Optimierung der Prozesse im Rechnungswesen einer Kommune auszugehen sein. Das Vorkontieren von Rechnungen dürfte entfallen und die Rechnungseingangsprüfung wird weiter automatisiert werden: Dies wird freie Personalkapazitäten für andere Aufgaben schaffen.

» **Hinweis:** Damit verbundene Fragestellungen werden in einer der nächsten Ausgaben des PKF Themenhefts ÖS aufzugreifen sein, da derzeit auch mit Neuerungen im Zusammenhang mit den GoBD (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff) durch ein neues BMF-Schreiben zu rechnen ist.

» **STEUERRECHT**

Zur Notwendigkeit von Tax Compliance-Management-Systemen in öffentlichen Verwaltungen und Einrichtungen

Nachweisfunktionen und enthaftende Wirkungen

Die Einrichtung von sog. Tax CMS ist derzeit in aller Munde. Es stellt sich die Frage, inwieweit auch öffentliche Verwaltungen und Einrichtungen ein solches System sinnvoll nutzen können.

1. Vorgaben der Finanzverwaltung als Auslöser für die Einrichtung von Internen Kontrollsystemen

Mit BMF-Schreiben vom 23.5.2016 hat die Finanzverwaltung unter Bezug auf § 153 AO der Einrichtung von Internen Kontrollsystemen für den Bereich Steuern (Tax Compliance Management System, kurz: Tax CMS) in Unternehmen eine neue Bedeutung zukommen lassen: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“

Die Finanzverwaltung hat damit die Tür geöffnet, dass bei Vorliegen eines funktionierenden Tax CMS ein Indiz dafür besteht, dass die gesetzlichen Vertreter weder den Tatbestand einer Steuerhinterziehung noch einer leichtfertigen Steuerverkürzung erfüllt haben.

» **Hinweis:** Ferner hat der Bundesgerichtshof

in einem Urteil vom 9.5.2017 entschieden, dass bei der Bußgeldbemessung nach § 30 OWiG die Compliance-Bemühungen eines Unternehmens positiv berücksichtigt werden sollen.

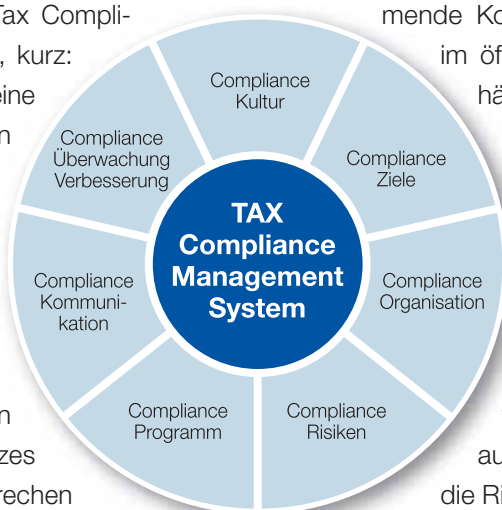
2. Steuerliche Tätigkeiten und Pflichten öffentlicher Unternehmen und Einrichtungen

Auch öffentliche Verwaltungen und Einrichtungen haben eine Vielzahl steuerlicher Pflichten zu erfüllen, die zudem durch die Neuregelung des § 2b UStG umfangreich erweitert wurden (vgl. zur Neuregelung und den erweiterten Pflichten die Vorberichterstattung in den PKF Themen ÖS). Durch die damit verbundene zunehmende Komplexität der Besteuerung

im öffentlichen Sektor sowie die häufig dezentralen Organisationsstrukturen in öffentlichen Verwaltungen und Einrichtungen steigt das Risiko von Fehlern im steuerlichen Bereich. Gepaart mit einer erhöhten Wahrscheinlichkeit, dass Fehler von der Finanzverwaltung aufgedeckt werden, hat sich die Risikoposition der öffentlichen Verwaltungen und Einrichtungen, aber auch die der gesetzlichen Vertreter und der handelnden Personen insgesamt deutlich erhöht.

» **Hinweis:** Zudem besteht in öffentlichen Verwaltungen und Einrichtungen im Vergleich zu Unternehmen der Privatwirtschaft in der Identifizierung steuerpflichtiger wirtschaftlicher Tätigkeiten in Abgrenzung zu nicht steuerpflichtigen hoheitlichen Tätigkeiten ein zusätzliches Problemfeld von hohem Gewicht.

Durch die Komplexität der Besteuerung im öffentlichen Sektor sowie die häufig dezentralen Organisationsstrukturen steigt das Risiko von Fehlern im steuerlichen Bereich.



3. Empfehlungen zur Einrichtung eines Tax CMS

Da die Nichterfüllung steuerlicher Pflichten sowohl finanzielle Schäden wie auch Reputationsverluste und ggf. strafrechtliche Folgen für die gesetzlichen Vertreter und handelnde Personen nach sich ziehen kann, hat auch der Deutsche Städtetag empfohlen, in Kommunen ein Tax CMS einzurichten (Diskussionsentwurf eines Leitfadens für

den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern vom 21.4.2017). Sofern das eingerichtete Tax CMS den Anforderungen des IDW Prüfungsstandards PS 980 bzw. den IDW Praxishinweisen 1/2016 entspricht, kann es im Einzelfall zum Nachweis beitragen, dass Fehler weder vorsätzlich noch leichtfertig verursacht worden sind, und somit eine enthaftende Wirkung entfalten.



Entschädigungszahlungen können steuerfrei vereinnahmt werden

Entschädigungen der Versorgungswirtschaft an Grundstückseigentümer keine steuerpflichtigen Einkünfte i.S. des EStG

BFH entscheidet auf Nichtsteuerbarkeit

Gehören Entschädigungen, welche für die Gewährung persönlicher Dienstbarkeiten in der Versorgungswirtschaft an die Grundstückseigentümer gezahlt werden, zu den steuerpflichtigen Einkünften im Sinne des EStG? Diese durchaus sehr interessante Frage hat der BFH kürzlich dahingehend beantwortet, dass von einem nichtsteuerbaren Vorgang auszugehen ist.

1. Duldung von Hochspannungsleitungen gegen Entschädigungszahlung

Der BFH hat in seinem Urteil vom 2.7.2018 unter dem Az.: IX R 31/16 über folgenden (verkürzt dargestellten) Sachverhalt entschieden: Der Kläger war Eigentümer eines bebauten und selbst bewohnten Grundstücks. Anlässlich der Planung einer Hochspannungsleitung, die genau über das Grundstück führen sollte, schloss der Kläger mit dem Versorgungsunternehmen eine Vereinbarung, wonach die-

ses „zum Zwecke von Bau, Betrieb und Unterhaltung elektrischer Leitungen nebst Zubehör einschließlich Steuer- und Telekommunikationskabel und aller dazu erforderlichen Vorkehrungen“ berechtigt war, das Grundstück des Klägers in Anspruch zu nehmen. Hierfür wurde dem Kläger, der sich zu der Bewilligung einer entsprechenden beschränkten persönlichen Dienstbarkeit im Grundbuch verpflichtete, eine einmalig zu zahlende Gesamtentschädigung i.H. von 17.904 € gewährt. Etwaige Verpflichtungen hinsichtlich der künftigen Nutzung bzw. Nichtnutzung des Grundstücks wurden nicht auferlegt. Das Grundstück wurde lediglich überspannt, ein Mast o.ä. also hierauf nicht erbaut.

2. Nichtsteuerbarer Vorgang

Nach dem das erstinstanzliche FG Düsseldorf in seinem Urteil vom 20.9.2016 (Az.: 10 K 2412/13

E) die Auffassung vertreten hatte, dass in Fällen der vorbeschriebenen Art beim Empfänger grundsätzlich von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und nicht von sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG auszugehen ist, wurde der Fall dem BFH zur abschließenden Klärung vorgelegt.

Der IX. BFH-Senat kam in seiner Urteilsbegründung zu dem Ergebnis, dass Vorgänge wie im Sachverhalt der nichtsteuerbaren Vermögenssphäre zuzuordnen sind. Damit wurde nun höchstrichterlich entschieden, dass solche Zahlungen weder zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) noch zu den sonstigen Einkünften (§ 22 EStG) gehören – eine überraschende, aber aus Sicht der Grundstückseigentümer sicher erfreuliche Wendung.

BFH ordnet

Sachverhalt der
nichtsteuerbaren
Vermögenssphäre
zu.

Umsatzsteuerbefreiung für Kostenteilungsgemeinschaften

Neue EuGH-Rechtsprechung erzwingt Neuregelung im UStG

Nach bereits in 2017 ergangener EuGH-Rechtsprechung hat Deutschland die Steuerbefreiung für sog. Kostenteilungsgemeinschaften i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der MwStSystRL nicht richtlinienkonform im nationalen Recht umgesetzt: § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG ist, soweit eine Umsatzsteuer-Freiheit nur Gemeinschaften gewährt wird, deren Mitglieder bestimmten medizinischen Berufen angehören, unionsrechtswidrig. Der deutsche Gesetzgeber ist nun gefordert, entsprechende Gesetzesänderungen vorzunehmen. Auch für die öffentliche Hand – z.B. für Leistungen von Zweckverbänden an ihre Mitgliedskommunen oder bei Kooperationen von Kommunen und Hochschulen – dürfte die Umsetzung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL im nationalen Recht von besonderer Bedeutung sein.

1. Steuerbefreiung gem. EU-Richtlinie

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) sind – gem. einem im Originalwortlaut kaum verständlichen Schachtelsatz – Dienstleistungen von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie durch selbständige Zusammenschlüsse von Personen erbracht werden, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind; dies gilt,

- soweit die Dienstleistungen an die Mitglieder der Zusammenschlüsse für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbracht werden und
- soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern
- sowie unter der weiteren Voraussetzung, dass die Steuerbefreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

Dieser Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL soll grundsätzlich Wettbewerbsnachteile von Unternehmen vermeiden, die steuerbefreite, nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Ausgangsleistungen erbringen und wegen fehlender Unternehmensgröße dafür benötigte Eingangsleistungen von Dritten einkaufen müssen. Solche Unternehmen wären im Vergleich zu Unternehmen, die die Dienstleistungen durch eigene Angestellte oder im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft erbringen lassen können, aus den in den bezogenen Vorleistungen enthaltenen Steueranteilen wirtschaftlich belastet.

Die Beschränkung auf den Gesundheitsbereich verstößt gegen Unionsrecht.

2. Bisherige deutsche Umsetzung ...

In Deutschland ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der MwStSystRL in § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG ausschließlich für den Gesundheitsbereich umgesetzt worden. Demnach sind sonstige Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder heilberufliche Tätigkeiten oder Berufe ausüben, umsatzsteuerfrei, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der heilberuflichen Tätigkeiten der Mitglieder verwendet werden und die Gemeinschaft von ihren Mitgliedern lediglich eine genaue Kostenerstattung als Entgelt verlangt.

... verstößt gegen das EU-Recht ...

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 21.9.2017 dann aber klargestellt, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen die Verpflichtung aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL verstoßen hat, dass sie die Umsatzsteuerbefreiung auf selbständige Zusammenschlüsse von Personen beschränkt, deren Mitglieder eine begrenzte Anzahl von Berufen ausüben, konkret also nur Gemeinschaften gewährt wird, deren Mitglieder bestimmten medizinischen Berufen angehören.

Der EuGH weist in seiner Rechtsprechung (im Urteil vom 21.9.2017 unter dem Az: C-616/15, EU-Kommission/Deutschland) ferner darauf hin, dass die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL nur für Zusam-

menschlüsse einschlägig ist, deren Mitglieder dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten i.S. von Art. 132 ausüben. Ausgeschlossen hat der EuGH Zusammenschlüsse von Personen, die nach Art. 135 MwStSystRL steuerbefreite Umsätze tätigen (Versicherungswesen, Finanzsektor).

... und erfordert nationale Gesetzesanpassung

Die EuGH-Entscheidung vom 21.9.2017 hat für die Bundesregierung nun zur Folge, dass sie die Steuerbefreiungsnorm auf sämtliche dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten i.S. von Art. 132 der MwStSystRL auszudehnen hat. Die richtlinienkonforme Umsetzung in das nationale Recht soll dem Vernehmen nach zeitnah erfolgen, aber in dem am 8.11.2018 vom Bundestag beschlossenen Jahressteuergesetz 2018 ist eine entsprechende Gesetzesänderung nicht berücksichtigt.

» **Hinweis:** Kostenteilungsgemeinschaften, bei denen die Voraussetzungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der MwStSystRL erfüllt sind, können sich bis zur richtlinienkonformen Umsetzung in nationales Recht unmittelbar auf die Vorschrift berufen.

3. Anwendung der EuGH-Rechtsprechung auf Kostenteilungsgemeinschaften der öffentlichen Hand

Die dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten i.S. von Art. 132 MwStSystRL beinhalten neben den heilberuflichen Tätigkeiten auch klassische Tätigkeiten der öffentlichen Hand, wie z.B.

- Dienstleistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit sowie der Kinder- und Jugendbetreuung verbunden sind, und ferner
- die Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie
- allgemein den Schul- und Hochschulunterricht.

Dienstleistungen von Kostenteilungsgemein-

schaften der öffentlichen Hand, deren Mitglieder die empfangenen Leistungen für solche dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten verwenden, können demnach grundsätzlich steuerfrei sein.

Fraglich ist, ob dies auch für hoheitliche und damit nichtunternehmerische Tätigkeiten der öffentlichen Hand gelten kann, die nicht zugleich unter die dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten i.S. von Art. 132 MwStSystRL fallen. Vor dem Hintergrund der Grundidee des Abs. 1 Buchst. f dieser Vorschrift sollten auch die übrigen hoheitlichen Tätigkeiten der öffentlichen Hand den dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten i.S. von Art. 132 der MwStSystRL gleichgestellt werden. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen sollte daher die Steuerbefreiung auch für Kostenteilungsgemeinschaften der öffentlichen Hand Anwendung finden, wenn das Mitglied die Dienstleistung unmittelbar für

die Ausübung einer (übrigen) hoheitlichen Tätigkeit verwendet.

» **Hinweis:** Die kommunalen Spitzenverbände haben bereits gegenüber dem BMF und der Politik eine entsprechende Auslegung und Umsetzung gefordert.

» **Empfehlung:** Bei interkommunalen Kooperationen sollte neben der Neuregelung des § 2b Abs. 3 UStG auch die Anwendung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL geprüft bzw. die richtlinienkonforme Umsetzung in das nationale Recht beobachtet werden. Denn die konkrete Auslegung des § 2b Abs. 3 UStG ist in vielen Punkten noch ungeklärt, u.a. bei der Erbringung von verwaltungsunterstützenden Hilfstätigkeiten. Diese können bei Kostenteilungsgemeinschaften i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL grundsätzlich umsatzsteuerbefreit sein.

Vor dem Hintergrund der Grundidee des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f sollten auch die übrigen hoheitlichen Tätigkeiten den dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten gleichgestellt werden.

» RECHNUNGSWESEN

Das neue „Wirklichkeitsprinzip“ in der kommunalen Beitrags- und Gebührenkalkulation

Auswirkungen auf Abschreibungen, Restbuchwerte und Benutzungsgebühren

Das im Kommunalen Finanzmanagement derzeit gültige Prinzip, dass Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen anzusetzen sind, soll im Rahmen einer geplanten Gesetzesänderung zwar nicht aufgegeben, aber aufgeweicht werden. Kommt es wie vorgesehen zu der Neuregelung, werden den Kommunen zahlreiche Möglichkeiten eröffnet, die im Jahresabschluss auszuweisenden Werte für Abschreibungen und

Restbuchwerte zusätzlich über die Auslegung des unbestimmten Begriffs „wirklichkeitstreu“ zu gestalten. Finanzrisiken sind nicht auszuschließen.

1. Entwicklungsstand

Mit dem Entwurf des „Zweiten Gesetzes zur Weiterentwicklung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden und Gemeindeverbände im Land Nordrhein-Westfalen und weiterer kommunalrechtlicher Vorschriften (2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz – 2. NKFVG NRW)“ vom 11.9.2018 soll als Grundsatz in § 91 eingeführt werden, dass „wirklichkeitstreu zu bewerten ist“. Das derzeit im noch gültigen NKF verankerte Prinzip, dass „Vermö-

gensgegenstände höchstens mit den AHK vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen anzusetzen“ sind, wird damit zwar nicht zwingend aufgegeben. Jedoch werden den Kommunen zahlreiche Möglichkeiten eröffnet, die im Jahresabschluss auszuweisenden Werte für Abschreibungen und Restbuchwerte zusätzlich im Rahmen der Auslegung des unbestimmten Begriffs „Wirklichkeitstreu“ zu gestalten.

2. Auswirkungen in der Anwendungspraxis

2.1 Einordnung als AHK

In der praktischen Umsetzung soll diese Regelung insbesondere für Maßnahmen an bestehenden gemeindlichen Hochbauten wie Schulen oder Kindergärten und am Infrastrukturvermögen wie Straßen und Abwasserbeseitigungsanlagen ermöglichen, die entstandenen Kosten bei einer Verlängerung der Restnutzungsdauer als den Vermögensgegenstand verbessernde AHK einzuordnen.

» **Beispiel:** So können nunmehr die Instandsetzung von Abwasserkanälen durch Einbringen von lokal begrenzten Partnern oder der Austausch der Deckschicht einer Straße als aktivierungsfähiger Aufwand über die Restnutzungsdauer abgeschrieben werden.



Bilanzielle Erfassung von Instandsetzungsmaßnahmen an Schulen

2.2 Konflikte mit kommunalabgabengesetzlichen Regelungen

Einmal abgesehen von der Frage, ob es überhaupt zweckmäßig ist, von den handelsrechtlichen Vorschriften durch sondergesetzliche länderspezifische Regelungen abzuweichen, steht das eingeführte Wirklichkeitsprinzip bei Umsetzung durch eine Kommune ohne parallele Nebenrechnungen unmittelbar im Konflikt mit den Regelungen des Kommunalabgabengesetzes (KAG) NRW zur Erhebung von Beiträgen und Gebühren.

Denn es heißt in § 6 Abs. 2 KAG-NRW zu den Benutzungsgebühren, dass „Kosten (...) die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten“ sind und in § 8

Abs. 2 KAG-NRW wird ausgeführt: „Beiträge sind Geldleistungen, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen i.S. des § 4 Abs. 2, bei Straßen, Wegen und Plätzen auch für deren Verbesserung, jedoch ohne die laufende Unterhaltung und Instandsetzung, dienen.“

Soweit eine Kommune von der Neuregelung des „Wirklichkeitsprinzips“ Gebrauch macht und Kosten der Instandsetzung aktiviert, ist dies für die Kalkulation von Benutzungsgebühren wie für Friedhöfe oder die Abwasserbeseitigung und von Beiträgen für den Straßenausbau wieder zurückzunehmen.

» **Hinweis:** Vor dem Hintergrund der Nutzungsdauern im Hochbau und Infrastrukturvermögen, die zwischen 30 und

80 Jahren liegen, dürfte eine dauerhafte parallele Rechnungslegung allerdings wirtschaftlich nicht zielführend sein.

2.3 Betriebswirtschaftliche Einordnung von Instandsetzungskosten

Kosten zur Instandsetzung, d.h. Wiederherstellung der Funktion eines Vermögensgegenstands, sind betriebswirtschaftlich einzig im Jahr des Entstehens in Benutzung

gebühren oder Beiträgen ansatzfähig. Die zugehörigen Maßnahmen weisen keinen Bezug zur zukünftigen Nutzung auf, sondern beseitigen Schäden, die in der Vergangenheit entstanden sind. Eine Verteilung der Kosten auf die Restnutzungsdauer entspricht daher nicht betriebswirtschaftlichen Grundsätzen.

3. Finanzrisiken

Werden diese Kosten dennoch als Ergebnis der Umsetzung des „Wirklichkeitsprinzips“ in die Zukunft verteilt, ist die Refinanzierung ungesichert. Denn wird im Rahmen eines Gebühren- oder Beitragsrechtsstreits festgestellt, dass aufgrund der fehlenden Periodengerechtigkeit eine Ansatzfähigkeit bereits dem Grunde nach fehlt, so bleibt der Mittelrückfluss in der Zukunft vollständig aus.

Aufstellung eines Gesamtabchlusses durch Gemeinden

Deutliche Erleichterungen für kleine und mittlere Kommunen gem. Entwurf des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes

Erstmals sollen im 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz (NKFVG) in Anpassung an das HGB-Konzernbilanzrecht nun größenabhängige Befreiungen vorgesehen werden. Diese können dazu führen, dass eine Gemeinde sich von der Pflicht, einen Gesamtabchluss aufzustellen, durch den Rat befreien lassen kann.

1. Gesetzliche Neuregelung

Nach § 116a Gemeindeordnung (GO) in der Entwurfsfassung des 2. NKFVG sind für die Aufstellung kommunaler Gesamtabchlüsse größenabhängige Befreiungen vorgesehen. Danach ist die Gemeinde von der Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses befreit, wenn am Abschlussstichtag und an dem vorhergehenden Abschlussstichtag mindestens zwei der drei folgenden Kriterien erfüllt sind:

- (1) Die **Bilanzsummen** der Gemeinde und die der verselbständigten Aufgabenbereiche betragen insgesamt nicht mehr als 1.500.000 T€.
- (2) Die **anteiligen Erträge** der verselbständigten Aufgabenbereiche liegen bei weniger als 50% der Ordentlichen Erträge der Gemeinde.
- (3) Die **anteiligen Bilanzsummen** der verselbständigten Aufgabenbereiche betragen weniger als 50% der Bilanzsumme der Gemeinde.

Nach der Gesetzesbegründung ist für die Kriterien (1) und (3) nur die Bruttomethode anzuwenden, wohingegen für das Merkmal (2) sowohl die Brutto- als auch die Nettomethode zulässig sein sollen. Während bei der Bruttomethode die Addition der Bilanzsummen der Jahresabschlüsse aller verselbständigten Aufgabenbereiche erfolgt, ist für die Anwendung der Nettomethode eine (Probe-)Konsolidierung vorzunehmen.

2. Anwendungshinweise zu den Kriterien für die größenabhängige Befreiung

Zu den einzelnen Kriterien lassen sich Anwendungshinweise für das gemeindliche Rechnungswesen wie folgt geben:

2.1 Bilanzsummen

Es werden die Bilanzsummen der Jahresabschlüsse aller voll zu konsolidierenden verselbständigten Aufgabenbereiche und die des Einzelabschlusses der Gemeinde addiert. Als Grundlage für die Ermittlung dienen die Einzelabschlüsse der verselbständigten Aufgabenbereiche und der Einzelabschluss der Gemeinde. Die Aufstellung der Kommunalbilanzen I bis III ist grundsätzlich nicht erforderlich.

» **Empfehlung:** Sollten sich aber z.B. auf der Basis einer ohnehin vorhandenen Kommunalbilanz II geringere Bilanzsummen ergeben, dürfte es nach hier vertretener Auffassung – in Anlehnung an die handelsrechtliche Kommentierung – zulässig sein, auch diese Werte zu verwenden.

2.2 Anteilige Erträge

Zur Ermittlung der anteiligen Erträge sind sowohl die Brutto- als auch die Nettomethode zulässig. Die Methodenwahl kann – entsprechend den handelsrechtlichen Grundsätzen – jedes Jahr neu ausgeübt werden, da es sich nicht um eine dem Stetigkeitsgrundsatz unterliegende Konsolidierungsmethode handelt.

Bei Anwendung der Bruttomethode ist nach der Gesetzesbegründung eine Kommunalbilanz I zu erstellen, d.h. die Erträge aus den Einzelabschlüssen sind nachvollziehbar in die Ergebnisrechnung nach dem neuen kommunalen Finanzmanagement (NKF) überzuleiten. Insofern ist anschließend auch nur der Vergleich der übergeleiteten ordentlichen Erträge der verselbständigten Aufgabenbereiche mit denen aus dem Einzelabschluss der Stadt sinnvoll.

Größenabhängige Befreiungen können dazu führen, dass eine Gemeinde sich von der Pflicht, einen Gesamtabchluss aufzustellen, befreien lassen kann.

» **Empfehlung:** Sind ohnehin Kommunalbilanzen II vorhanden, sollten u.E. diese auch der Ermittlung zugrunde gelegt werden können, wenn sich günstigere Ergebnisse als bei Verwendung der Kommunalbilanzen I ergeben.

» **Hinweis:** Die Anwendung der Nettomethode setzt eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung voraus.

Zur Ermittlung der Wertgrenze für das Kriterium der anteiligen Erträge sind bei beiden Methoden die gesamten ordentlichen Erträge der verselbständigten Aufgabenbereiche zu addieren und zu den ordentlichen Erträgen der Gemeinde lt. Einzelabschluss ins Verhältnis zu setzen.

2.3 Anteilige Bilanzsummen

Der Gesetzesbegründung zufolge ist die Ermittlung der Bilanzsummen nach der Bruttomethode vorzunehmen. Hiernach sind die Bilanzsummen der Jahresabschlüsse der verselbständigten Aufgabenbereiche zu der Bilanzsumme der Gemeinde lt. Einzelabschluss ins Verhältnis zu setzen.

Die Aufstellung der Kommunalbilanzen I bis III ist grundsätzlich nicht erforderlich.

» **Empfehlung:** Sollten diese aber ohnehin vorliegen und zu einem günstigeren Ergebnis führen, wird die Ermittlung auf der Basis der Kommunalbilanzen I oder II u.E. ebenfalls zulässig sein.

3. Stand des Gesetzgebungsverfahrens und zeitliche Anwendung der Befreiungsvorschriften

Gegenwärtig läuft die Verbändeanhörung zum Gesetzentwurf. Die Frist für die kommunalen Spitzenverbände sowie für das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) zur Eingabe von Stellungnahmen endete bereits am 31.7.2018. Wenn das weitere Verfahren planmäßig läuft, soll das Gesetz noch in diesem Jahr verabschiedet werden und zum 1.1.2019 in Kraft treten.

Damit könnte die Befreiung von der Aufstellung eines kommunalen Gesamtabschlusses erstmalig für das Haushaltsjahr 2019 in Anspruch genommen werden. Bis einschließlich 2018 haben die Kommunen Gesamtabschlüsse nach den bisherigen Regelungen aufzustellen.

» **Hinweis:** Eine rückwirkende Befreiung für die Jahre vor 2019 ist nicht vorgesehen.

Erstellung eines Entgeltberichts

Anwendung des Entgelttransparenzgesetzes in öffentlichen Unternehmen bzw. bilanzierenden Einheiten des öffentlichen Sektors?

Bestimmte Arbeitgeber werden durch das Entgelttransparenzgesetz verpflichtet, in einer Anlage zum Lagebericht über den Stand der Gleichstellung zu informieren. Betroffen sind Unternehmen mit i.d.R. mind. 500 Beschäftigten, die nach dem HGB zur Erstellung eines Lageberichts verpflichtet sind. Das sind in erster Linie Unternehmen in einer haftungsbeschränkenden Rechtsform, die mindestens mittelgroß sind.

Doch was gilt für öffentliche Unternehmen bzw. bilanzierende Einheiten des öffentlichen Sektors (wie z.B. Eigenbetrieben), deren Pflicht zur Lageberichterstellung sich nicht originär aus dem HGB ableiten lässt?

1. Hintergrund

Gleiches Entgelt für Frauen und Männer bei gleicher oder gleichwertiger Arbeit – diesen Anspruch durchzusetzen, ist das Ziel, das mit dem bereits zum 6.7.2017 in Kraft getretenen Entgelttransparenzgesetz erreicht werden soll. Hiernach haben Unternehmen mit mehr als 500 Beschäftigten, die zur Aufstellung eines Lageberichts nach §§ 264, 289 HGB verpflichtet sind, einen Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit vorzulegen (sog. Entgeltbericht). Der erste Bericht ist im Kalenderjahr 2018 für das Kalenderjahr 2016 zu erstellen. Der Berichterstattungsrythmus beträgt darauffolgend alle drei (für tarifgebundene oder tarifanwendende Arbeitgeber) bzw. alle fünf Jahre (für alle anderen betroffenen Arbeitgeber).

Im Entgeltbericht sind – neben bestimmten Angaben zur Anzahl der weiblichen und männlichen Beschäftigten – die

Maßnahmen zur Förderung der Gleichstellung von Frauen und Männern und deren Wirkungen sowie die Maßnahmen zur Herstellung von Entgeltgleichheit für Frauen und Männer anzugeben. Fehlen derartige Maßnahmen, ist dies zu begründen.

Der Entgeltbericht ist jeweils dem Lagebericht nach § 289 HGB als Anlage beizufügen und im Bundesanzeiger offenzulegen. Da die Anlage nicht zu den Jahresabschlussunterlagen und zum Lagebericht als solchem gehört, gelten die entsprechenden Vorschriften und Rechtsfolgen nicht.

» **Hinweis:** Die Angaben im Entgeltbericht sind also nicht Bestandteil der Pflichtprüfung des Lageberichts nach § 317 Abs. 2 HGB.

2. Abgrenzung der Pflicht zur Erstellung eines Entgeltberichts

Die Pflicht zur Erstellung eines Entgeltberichts knüpft an die Vorschrift des § 264 HGB zur Aufstellung eines Lageberichts an. Demnach sind alle Unternehmen, die originär nach § 264 HGB verpflichtet sind, einen Lagebericht aufzu-

stellen, auch zur Erstellung eines Entgeltberichts verpflichtet und haben diesen als Anlage zum Lagebericht beizufügen und offenzulegen.

2.1 Unternehmen im Anwendungsbereich des Publizitätsgesetzes

Unternehmen in privatrechtlicher Organisation, für die sich die Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts nicht originär aus § 264 HGB, sondern aus § 5 Abs. 2 Satz 1 PubLG ergibt, haben einen Lagebericht in „nur“ sinngemäßer Anwendung des § 289 HGB aufzustellen (s. Tab. 1). Aufgrund der Anknüpfung der Pflicht zur Entgeltberichterstattung an die Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts nach §§ 264, 289 HGB müssen diese Unternehmen somit keinen Entgeltbericht erstellen.

2.2 Pflicht zur Lageberichterstattung aufgrund Satzung oder Gesellschaftsvertrag

Dem Gesetzeswortlaut nach müssen Unternehmen, die ausschließlich aufgrund der Satzung oder des Gesellschaftsvertrags zur Aufstellung eines Lageberichts i.S. des § 289 HGB verpflichtet sind, wegen der Anknüpfung zur

Unternehmen/Organisationsformen der öffentlichen Hand	Begründung der Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Entgeltberichts
Unternehmen, die unter den Anwendungsbereich des PubLG fallen	Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts ergibt sich aus § 5 Abs. 2 Satz 1 PubLG. Für den Lagebericht ist § 289 HGB sinngemäß anzuwenden.
Anstalten öffentlichen Rechts	AöR sind nach § 26 KUV NRW verpflichtet, einen Lagebericht aufzustellen, der die in § 289 Abs. 1 und 2 HGB genannten Sachverhalte behandelt.
Eigenbetriebe sowie Zweckverbände, die für die Rechnungslegung die EigVO anwenden	Eigenbetriebe haben nach § 25 Abs. 1 EigVO NRW einen Lagebericht entsprechend den Vorschriften des § 289 HGB aufzustellen. Für den Lagebericht ist § 289 HGB somit nur sinngemäß anzuwenden.
Zweckverbände, die für die Haushaltswirtschaft die Regelungen der GemHVO/GO anwenden	Gebietskörperschaften haben nach § 48 GemHVO einen Lagebericht aufzustellen. Kein Verweis auf das HGB.
Hochschulen	Die Rechnungslegung hat sich nach § 11 HWFVO nach den kaufmännischen Grundsätzen zu richten. Insoweit gelten die HGB-Regelungen sinngemäß. Die Verwaltungsvorschriften zu § 11 HWFVO besagen, dass ein Lagebericht entsprechend den handelsrechtlichen Vorgaben aufzustellen ist.

Tab. 1: Befreiung von Aufstellungspflichten für Entgeltberichte



Strahlende Gesichter aufgrund Informationen zum Stand der Gleichstellung?

Die Erstellung des
Entgeltberichts
ist grundsätzlich
an die originäre
Anwendung des
§ 264 HGB
geknüpft.

Entgeltberichterstattungspflicht an die gesetzliche Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts nach den §§ 264, 289 HGB ebenfalls keinen Entgeltbericht erstellen.

Daran ändert sich auch nichts, wenn es sich um Unternehmen der öffentlichen Hand handelt, für welche die jeweiligen Gemeindeordnungen oder Kommunalverfassungen eine entsprechende gesellschaftsvertragliche Regelung verlangen, wonach der Jahresabschluss und Lagebericht in entsprechender/sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des HGB für große Kapitalgesellschaften aufzustellen sind.

3. Befreiung von der Entgeltberichterstattung für öffentlich-rechtliche Organisationsformen

Ebenfalls befreit sind Unternehmen in öffentlich-rechtlicher Organisationsform (z.B. Landesbetriebe, Eigenbetriebe, Anstalten des öffentlichen Rechts, Körperschaften des öffentlichen Rechts), die nach landesrechtlichen Vorschriften (z.B. LHO oder Hochschulgesetz) bzw. kommunalrechtlichen Regelungen (z.B. Gemeindeordnung) zur Lageberichtsaufstellung verpflichtet sind.

4. Fazit

Die Pflicht zur Erstellung des Entgeltberichts ist grundsätzlich an die originäre Anwendung des § 264 HGB geknüpft. Unternehmen, die jedoch lediglich aufgrund von Satzung oder Gesellschaftsvertrag oder aufgrund des PubliG einer Lageberichtsaufstellungspflicht unterliegen, sind von der Erstellung und Offenlegung eines Entgeltberichts befreit.

Öffentlich-rechtliche Organisationsformen sind ebenfalls von der Erstellung eines Entgeltberichts befreit, da sich für diese Organisationsformen die Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts ausschließlich aus dem jeweiligen Landesgesetz ergibt und das Entgelttransparenzgesetz mit den Berichtspflichten zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit von Frauen und Männern auf „private Arbeitgeber“ abzielt.

Sofern eine Entgeltberichterstattung von bilanzierenden Einheiten im öffentlichen Sektor (wie z.B. Hochschulen) von den Landesgesetzgebern oder den jeweiligen Ministerien als erforderlich erachtet wird, müsste dies durch entsprechendes Landesrecht oder Erlasse geregelt werden.

» VERGABERECHT

Digitalisierung: Einführungsphase der eVergabe abgeschlossen

Gesetzliche Vorgaben und zwingend zu beachtende Anforderungen

Seit dem 18.10.2018 müssen alle EU-weiten Vergabeverfahren zwingend vollständig elektronisch durchgeführt werden. Damit ist die dritte und letzte Stufe der zeitlich gestaffelten schrittweisen Einführung der sog. eVergabe durch das Vergaberechtsmodernisierungsgesetz vom 23.2.2016 erreicht.

1. Oberschwellenbereich: Nur noch elektronisch durchgeführte Vergabeverfahren**1.1 Umstellung auf eVergabe**

Während einer bis zum 17.10.2018 laufenden Übergangszeit hatten die Vergabestellen ein nach und nach reduziertes Wahlrecht zwischen der Nutzung elektronischer Mittel, dem Postweg, Fax oder einer Kombination dieser Mittel. Seit dem 18.10.2018 müssen europaweite Vergabeverfahren nach den Regelungen der §§ 97 ff. GWB und den jeweiligen Vergabeverordnungen vollständig elektronisch durchgeführt werden. Die öffentlichen Auftraggeber müssen jetzt die gesamte Kommunikation im Vergabeverfahren elektronisch abwickeln,

- nicht nur die Bekanntmachung und die Zurverfügungstellung der Vergabeunterlagen, sondern vor allem auch
- die Ermöglichung der Abgabe der Teilnahmeanträge und der Angebote in elektronischer Form sowie
- die gesamte Kommunikation zwischen Vergabestelle und Bieter/Bewerber bis zu Vorabinformation und Zuschlagserteilung.

1.2 Anforderungen an die verwendeten elektronischen Mittel

Die grundsätzlichen Anforderungen im Sinne von Mindestkriterien an die von den öffentlichen Auftraggebern zu verwendenden elektronischen Mittel ergeben sich aus den Vergabeverordnungen (§§ 10 - 12 der VgV und SektVO bzw. §§ 8 - 10 KonzVgV bzw. §§ 11a, 11b VOB/A EU). Stichworte sind hier

- Allgemeine Verfügbarkeit

- Keine Diskriminierung
- Kompatibilität mit allgemein verbreiteten Geräten sowie Programmen der IT- und Kommunikationstechnologie
- Sicherstellung der Unversehrtheit, der Vertraulichkeit und der Echtheit oder Authentizität aller verfahrensbezogenen Daten

Die Vergabestelle kann aber frei entscheiden, welche Systeme und Portale konkret genutzt werden. Hieraus folgt das teilweise recht unübersichtliche Nebeneinander einer Vielzahl von eVergabe-Systemen und -Portalen, das die öffentlichen Auftraggeber, vor allem aber die an öffentlichen Aufträgen interessierten Unternehmen handhaben müssen.

1.3 Drohender Ausschluss von Teilnahmeanträgen und Angeboten in Papierform

Der Grundsatz der elektronischen Kommunikation gilt – von ganz wenigen Ausnahmen abgesehen – umfassend. Auf die elektronische Angebotsabgabe kann der öffentliche Auftraggeber beispielsweise nur dann verzichten, wenn die Bieter mit ihren Angeboten physische/maßstabsgetreue Modelle, Proben oder Muster vorlegen müssen, die naturgemäß nicht elektronisch übermittelt werden können.

Liegen die – z.B. in den §§ 53 und 41 VgV festgeschriebenen – Ausnahmetatbestände nicht vor, droht Teilnahmeanträgen und Angeboten, die nicht in elektronischer Form eingereicht werden, der Ausschluss aus dem weiteren Vergabeverfahren.

» **Hinweis:** Ob umgekehrt die Bieterunternehmen nunmehr einen Anspruch gegenüber den öffentlichen Auftraggebern geltend machen können, dass diese die eVergabe anzuwenden haben, bleibt nach verbreiteter Ansicht abzuwarten.

2. eVergabe im Unterschwellenbereich

Für rein nationale Vergabeverfahren sieht auch die Unterschwellenvergabeordnung (UVgO) ein zeitlich gestaffeltes Vorgehen fest: Ab dem 1.1.2019 müssen auch hier die öffentlichen Auftraggeber elektronische Teilnahmeanträge

und Angebote akzeptieren – und folglich die Möglichkeit zur Einreichung elektronischer Angebote und Teilnahmeanträge bieten. Damit müssen schon zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für die vollständige eVergabe von den öffentlichen Auftraggebern geschaffen sein, auch wenn die Vergabestellen „eigentlich“ erst ab dem 1.1.2020 auch im rein nationalen Bereich die eVergabe verpflichtend und vollständig umgesetzt haben müssen.

3. PKF bietet elektronischen Ausschreibungs-Service an

PKF hat (am Standort Duisburg) die Möglichkeit geschaffen, für Sie elektronische Vergabeverfahren durchzuführen, wie sie seit dem 18.10.2018 für alle EU-weiten Vergaben verpflichtend sind. Über das DTVP Deutsche Vergabeportal sind wir in der Lage, Ausschreibungen elektronisch zu veröffentlichen und elektronische Teilnahmeanträge und Angebote entgegenzunehmen, wie dies die Vergabevorschriften für EU-Verfahren verlangen.

Für viele unserer Mandanten, die nur gelegentlich große EU-weite Ausschreibungen durchzuführen haben, dürfte sich der Aufwand für die Auswahl und Unterhaltung eines eVergabe-Systems und vor allem für die entsprechende Schulung der Mitarbeiter nicht lohnen. Hier bietet sich der neue PKF-Service an, mit dem wir Ihnen die technischen Schritte abnehmen, die durch die elektronische Vergabe zukünftig anfallen werden. Selbstverständlich sind aber auch nationale Vergaben im Unterschwellenbereich über dieses Portal möglich, die wir auf Wunsch gerne für Sie durchführen.

» **Hinweis:** Dabei können Sie natürlich weiterhin auf die gewohnte PKF-Vergabe-Expertise in rechtlicher und verfahrensleitender Hinsicht vertrauen. Mit diesem zusätzlichen Service runden wir unser Angebot in diesem Bereich weiter ab: Rechtliche Dienstleistung und technischen Service bieten wir nun aus einer Hand an.

Ausweitung des Geltungsbereichs der Unterschwellenvergabeordnung

Einführung auf kommunaler Ebene in NRW

Die sog. Unterschwellenvergabeordnung betrifft allgemein einerseits öffentliche Auftraggeber aller Sparten und andererseits Unternehmen, die sich um öffentliche Aufträge bewerben. Mit der Umsetzung dieser Vorschriften im Erlasswege ist nun auch die Einführung auf kommunaler Ebene verpflichtend vorgegeben; die Kommunen dürfen hierbei einige Erleichterungen in Anspruch nehmen.

1. Verfahren der Inkraftsetzung und Geltungsbereich

Die Unterschwellenvergabeordnung (UVgO) ist bereits am 7.2.2017 im Bundesanzeiger veröffentlicht worden. Da es sich hierbei jedoch nicht um eine Rechtsverordnung, sondern um eine Verfahrensordnung handelt, muss die Regelung zunächst durch Bund und Länder haushaltsrechtlich umgesetzt werden. Dafür muss erst ein sog. „Anwendungsbefehl“ in den Allgemeinen Verwaltungsvorschriften der Bundeshaushaltsordnung (BHO) bzw. den jeweiligen Lan-

deshaushaltsordnungen (LHO) oder den Landesvergabeetzen ergehen. Auf der Ebene des Bundes und auch in einigen Bundesländern ist dies bereits erfolgt.

Für Bundesbehörden hat das BMF mit Rundschreiben vom 1.9.2017 die Neufassung der Vergabeverordnung (VV) zu § 55 BHO in Kraft gesetzt und damit die Anwendung der UVgO für die Vergabe von Lieferungen und Dienstleistungen unterhalb der Schwellenwerte vorgeschrieben. Auf Landesebene ist dies beispielsweise in Nordrhein-Westfalen (NRW) durch einen Erlass zur Änderung der Verwaltungsvorschrift zu § 55 LHO geschehen (vgl. zur Quelle unter MzT am Ende dieses Beitrags); damit ist für die Landesbehörden bei der Vergabe von Liefer- und Dienstleistungsaufträgen die Berücksichtigung der UVgO ab dem 9.6.2018 verpflichtend eingeführt worden.

Die Städte und Gemeinden in NRW waren hiervon nicht betroffen, da für diese nicht die LHO, sondern § 25 GemHVO maßgeblich ist. Nach dessen Abs. 2 sind bei Unterschwellenvergaben diejenigen Vergabebestimmungen



Verfahrensvorschriften grenzen freihändige Vergabeprozesse stark ein

anzuwenden, die das für Kommunales zuständige Ministerium bekannt gibt. Der neue Runderlass über die Kommunalen Vergabegrundsätze setzt jetzt die UVgO auf der kommunalen Ebene in Kraft. Sie ersetzt dort die bisher geltende Vergabe- und Vertragsordnung für Leistungen (VOL/A, 1. Abschnitt) – Ausgabe 2009 und umfasst 34 Paragraphen mehr als die Vorgängerregelung. Die Beschaffung von Liefer- und Dienstleistungen bis zu 221.000 € netto (Wertgrenze nach EU-Recht seit dem 1.1.2018) richtet sich mithin nun grundsätzlich nach der UVgO. Die VOB/A bleibt aber weiterhin bestehen.

» **Hinweis:** Hinsichtlich der Systematik und der grundsätzlichen Regelungen ist die UVgO an das europarechtlich geprägte Vergaberecht oberhalb der Schwellenwerte angelehnt. Hierdurch und weil mit der UVgO die unterhalb des o.g. Schwellenwerts geltenden Regelungen für die Vergabe öffentlicher Liefer- und Dienstleistungsaufträge in den Bundesländern vereinheitlicht werden, verspricht man sich eine Vereinfachung bei der Anwendung.

2. Einzelne Anwendungsinhalte

2.1 Adressatenkreis und Anwendungspflicht

Die Anwendung der UVgO (vgl. zur Quelle unter MzT am

Ende dieses Beitrags) im Rahmen des Haushaltsrechts ist auch nach den neuen Vergabegrundsätzen nur Gemeinden, Gemeindeverbänden und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen vorgegeben. Keine Anwendbarkeit besteht danach für

- Eigenbetriebe,
- kommunal beherrschte Unternehmen,
- Einrichtungen in einer Rechtsform des privaten Rechts und
- Zweckverbände, deren Hauptzweck der Betrieb eines wirtschaftlichen Unternehmens ist.

Für Anstalten des öffentlichen Rechts i.S. des § 114a GO NRW (Kommunalunternehmen) und gemeinsame Kommunalunternehmen gem. § 27 des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit gilt hinsichtlich der Vergabegrundsätze weiterhin die Regelung des § 8 der Kommunalunternehmensverordnung.

Während bislang in NRW die VOL/A, 1. Abschnitt, nur zur Anwendung empfohlen war, „soll“ nunmehr zur Vermeidung rechtlicher Risiken die UVgO in der jeweils geltenden Fassung angewendet werden. Damit wird ein Gleichklang zur Vergabe von Bauleistungen im Unterschwellenwertbereich erreicht, für

Öffentliche Aufträge über Leistungen im Rahmen einer freiberuflichen Tätigkeit sind grundsätzlich im Wettbewerb zu vergeben.

die stets schon die nationalen Vergabebestimmungen grundsätzlich zu beachten waren. Für unterschwellige (Dienstleistungs-)Konzessionen ist die UVgO allerdings nicht einschlägig.

2.2 Vergabe von freiberuflichen Leistungen

Der Vorgängererlass verlangte für die Vergabe von freiberuflichen Leistungen unterhalb des o.g. EU-Schwellenwerts noch keine Ausschreibungspflicht, sondern stellte nur klar, dass bei eindeutig und erschöpfend beschreibbaren freiberuflichen Leistungen die Regelungen für die Vergabe von Liefer- und Dienstleistungsaufträgen Geltung entfalten. Die UVgO trifft in § 50 erstmalig eine Sonderregelung zur Vergabe von freiberuflichen Leistungen, die allerdings den bisherigen haushaltsrechtlichen Vorgaben von Bund, Ländern und Kommunen entspricht. Danach „sind öffentliche Aufträge über Leistungen, die im Rahmen einer freiberuflichen Tätigkeit erbracht oder im Wettbewerb mit freiberuflich Tätigen angeboten werden, grundsätzlich im Wettbewerb zu vergeben. Dabei ist so viel Wettbewerb zu schaffen, wie dies nach der Natur des Geschäfts oder nach den besonderen Umständen möglich ist“.

Es handelt sich hierbei jedoch nicht um eine abschließende Regelung. Dies zeigt bereits die Überschrift „Sonderregelung“ und wird verdeutlicht durch einen fehlenden Verweis auf die Vergabearten der UVgO. Unabhängig davon kommt die Sonderstellung des § 50 UVgO auch in den Erläuterungen zur UVgO zum Ausdruck. Dort ist ausgeführt, dass freiberufliche und geistig-kreative Leistungen – nicht zuletzt wegen ihrer besonderen Natur und des speziellen Vertrauensverhältnisses zwischen dem Auftraggeber und dem Freiberufler – auch freihändig bzw. im Wege der Verhandlungsvergabe vergeben werden können.

2.3 Europarechtliche Grundprinzipien und landesrechtliche Bestimmungen

Die UVgO selbst enthält zwar keine ausdrückliche Regelung für eine sich aus dem primären

europäischen Gemeinschaftsrecht ergebende Verpflichtung zur Einhaltung der Grundsätze der Transparenz und Gleichbehandlung. Dennoch muss im Rahmen ihrer Anwendung die Auftragsvergabe im Einklang mit diesen Vorschriften und Grundsätzen des Vertrags über die Arbeitsweise der EU erfolgen. Wenn an dem Auftrag ein eindeutiges grenzüberschreitendes Interesse besteht, ist eine angemessene Veröffentlichung der Auftragsvergabe sowie der gleichberechtigte Zugang für Wirtschaftsteilnehmer aus allen Mitgliedstaaten sicherzustellen. Dies ergibt sich bereits aus den Erläuterungen des BMWi zu § 1 Abs. 2 UVgO sowie aus Ziffer 3.1 des Runderlasses (vgl. zur Quelle unter MzT am Ende dieses Beitrags). Nach letzterem sind zudem die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sowie die Regelungen des Tariftreue- und Vergabegesetzes NRW zu beachten.

2.4 Wahl der Verfahrensart

Der neue Runderlass räumt – wie auch schon sein Vorgänger – unter Bezug auf § 25 GemHVO der „Öffentlichen Ausschreibung“ und der „Beschränkten Ausschreibung mit Teilnahmewettbewerb“ den gleichen Stellenwert ein, wie es auch nach § 8 Abs. 2 UVgO der Fall ist. Ergänzend behält er die vereinfachten Möglichkeiten zur Wahl der Vergabeart bei. Bei Aufträgen über Liefer- und Dienstleistungen kann der öffentliche Auftraggeber daher bis zu einem vorab geschätzten Auftragswert von 100.000 € (ohne Umsatzsteuer, also netto) wahlweise eine Verhandlungsvergabe oder eine Beschränkte Ausschreibung (jeweils auch ohne Teilnahmewettbewerb) durchführen.

Abweichend von § 49 UVgO wird bei Aufträgen über soziale und andere besondere Dienstleistungen i.S. von § 130 Absatz 1 GWB dem Auftraggeber bis zu einem vorab geschätzten Auftragswert i.H. von 250.000 € netto neben der Öffentlichen Ausschreibung und der Beschränkten Ausschreibung mit Teilnahmewettbewerb stets auch die Wahl der Beschränk-

ten Ausschreibung ohne Teilnahmewettbewerb sowie die Verhandlungsvergabe mit und ohne Teilnahmewettbewerb zugestanden. Die Verhandlungsvergabe ist in Entsprechung zum Verhandlungsverfahren im Oberschwellenbereich mit Inkrafttreten der UVgO die Bezeichnung für eine Freihändige Vergabe.

Eine weitere Abweichung zur UVgO, die der neue Runderlass bewirkt, besteht zu § 14 UVgO, der bis zu einem voraussichtlichen Auftragswert von 1.000 € (netto) die Beschaffung von Liefer- und Dienstleistungen unter Berücksichtigung der Haushaltsgrundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit ohne die Durchführung eines Vergabeverfahrens zulässt, wohingegen der Runderlass bis zu einem voraussichtlichen Auftragswert von 5.000 € (netto) die Möglichkeit eines Direktauftrags vorsieht.

2.5 Elektronische Vergabe

Der Runderlass bezieht sich hinsichtlich der elektronischen Vergabe nur auf die Ausnahmefälle des § 38 Abs. 4 UVgO und lässt die Abwicklung dieser Vergabeverfahren mittels E-Mail zu. Folgerichtig führt der Runderlass weiter aus, dass in diesen Fällen § 7 Abs. 4 sowie die §§ 39 und 40 UVgO nicht zur Anwendung kommen.

Das ändert aber nichts daran, dass ab 18.10.2018 – wie schon im Oberschwellenbereich – mit Inkraftsetzung der UVgO für die Kommunen auch unterhalb der Schwellenwerte die eVergabe verpflichtend wird.

» **Empfehlung:** Bitte beachten Sie, dass Bekanntmachungen in Zukunft primär auf Internetseiten/-portalen zu veröffentlichen sind, Printmedien rücken in den Hintergrund und sind nur noch begleitend zu nutzen. Wie oberhalb der Schwellenwerte sind die Vergabeunterlagen unentgeltlich, uneingeschränkt, vollständig und direkt zur Verfügung zu stellen. Ab 2019 müssen Auftraggeber dann über eine funktionierende eVergabe-Lösung verfügen und Bewerber/Bietern die Möglichkeit eröffnen, Angebote elektronisch abzugeben.

3. Ausblick

Ob tatsächlich die – durch die im Rahmen der UVgO erfolgte Angleichung des Vergaberechts unterhalb des Schwellenwerts an den Oberschwellenwertbereich und die mit der UVgO einhergehende potentielle Vereinheitlichung der unterhalb des o.g. Schwellenwerts geltenden Regelungen – für die Vergabe öffentlicher Liefer- und Dienstleistungsaufträge in den Bundesländern erhoffte Vereinfachung begleitet von mehr Rechtssicherheit eintritt, wird die Praxis zeigen. Der neue Runderlass hat für die kommunale Ebene zumindest kleine Erleichterungen gegenüber den Regelungen der UVgO zur Direktvergabe und für Aufträge über soziale und andere besondere Dienstleistungen geschaffen.

» **Mehr zum Thema:** Die in diesem Beitrag behandelten Rechtsgrundlagen finden Sie wie folgt:

- Verfahrensordnung für die Vergabe öffentlicher Liefer- und Dienstleistungsaufträge unterhalb der EU-Schwellenwerte (Unterschwellenvergabeordnung vom 2.2.2017, BAnz AT 7.2.2017, B1); vgl. zur Vorberichterstattung das PKF-Themenheft aus Dezember 2016 zum am 31.8.2016 vom Bundesministerium für Wirtschaft und Energie veröffentlichten Diskussionsentwurf einer Verfahrensordnung für die Vergabe öffentlicher Liefer- und Dienstleistungsaufträge unterhalb der EU-Schwellenwerte (Unterschwellenvergabeordnung –UVgO).
- Die Änderung des Runderlasses „Verwaltungsvorschriften zur Landeshaushaltsordnung (VV zur LHO)“ ist am 8.6.2018 im Ministerialblatt NRW veröffentlicht worden (MBI. NRW 2018 S. 362).
- Bekanntmachung der Erläuterungen zur Verfahrensordnung für die Vergabe öffentlicher Liefer- und Dienstleistungsaufträge unterhalb der EU-Schwellenwerte (Unterschwellenvergabeordnung – UVgO) – Ausgabe 2017 –, BAnz AT 7.2.2017 B2.

Die Praxis

muss zeigen,
ob Verfahrens-
angleichungen
tatsächlich Verein-
fachungseffekte
mit sich bringen.

» **VERSORGUNGSWIRTSCHAFT**

Kündigungsmöglichkeiten von Konzessionsverträgen

Werden Change-of-Control-Klauseln in Konzessionsverträgen neue Handlungsspielräume eröffnen?

Geplanter E.ON/RWE-Deal: Welche Rolle werden Sonderkündigungsrechte künftig spielen?

Im Rahmen der versorgungswirtschaftlichen Geschäftstätigkeit von Kommunen und kommunalen Energieversorgern kommt Sonderkündigungsrechten eine wichtige Funktion zu. Ob sog. Change-of-Control-Klauseln in Konzessionsverträgen zukünftig neue Handlungsspielräume eröffnen, ist derzeit noch offen.

1. Geplante Marktaufteilung durch E.ON und RWE

Seit die beiden Konzerne E.ON und RWE im Frühjahr dieses Jahres ihren Deal in Grundzügen bekanntgegeben haben, werden die vielfältigen potentiellen Folgen diskutiert. Viele Kommunen, die Konzessionsverträge unmittelbar mit innogy oder mit Unternehmen haben, an denen innogy beteiligt ist, überlegen, ob sich aus dem Deal Ausstiegsoptionen und damit neue Handlungsspielräume für sie ergeben.

Vor allem durch die Zerschlagung der RWE-Tochter innogy wollen die beiden Branchenriesen den Markt untereinander aufteilen. E.ON wird sich auf das Vertriebs- und das Netzgeschäft konzentrieren, RWE auf die Stromerzeugung (sowohl im Bereich konventioneller als auch erneuerbarer Energien) und den Großhandel. Das Transaktionsvolumen wird dabei von seriösen Quellen auf rund 20 Mrd. € geschätzt. Die Transaktion soll bis Ende 2019 abgeschlossen sein, sie muss aber von den Kartellbehörden (Bundeskartellamt sowie ggf. der EU-Kommission) noch geprüft und freigegeben werden.

2. Folgen für den Konzessionsbereich

Diese Konsolidierung und Fokussierung auf

dem Energiemarkt wird folgenreich sein. Im vorliegend zu betrachtenden Konzessionsbereich können sich – für die Kommunen ebenso wie für kommunale Energieversorger – vor allem Auswirkungen

- auf bestehende Konzessionsverträge,
- auf Kooperationsmodelle sowie
- auf Netzpacht- und ggf. sonstige Dienstleistungsbeziehungen

ergeben. Rechte und Handlungsoptionen von Kommunen und kommunalen Energieversorgern können insbesondere durch (Sonder-)Kündigungsrechte in Konzessions-, Konsortial- und Pachtverträgen ausgelöst werden, aber auch in Bezug auf Rechtsnachfolgeklauseln und Vinkulierungsrechte.

Welche Rolle die Sonderkündigungsrechte, insbesondere die sog. Change-of-Control-Klauseln am Ende tatsächlich spielen werden, kann derzeit noch nicht seriös beurteilt werden. Maßgeblich dafür werden (1) die konkrete Ausgestaltung der Transaktion und (2) die konkrete Ausgestaltung der individuellen Vertragsklausel sein.

» **Empfehlung:** Dementsprechend gliedert sich auch unsere derzeitige Handlungsempfehlung in zwei Teile:

- Überprüfung der jeweiligen individuellen vertraglichen Regelungen, insbesondere in Konzessions-, Gesellschafts- und Konsortialverträgen, und
- Analyse der konkreten Transaktionsstruktur für die gesellschaftsrechtliche Umsetzung des Deals (sobald diese zugänglich ist, nachzeitigem Stand soll das im Q2/2019 der Fall sein) hinsichtlich der Auswirkungen auf das eigene Geschäftsmodell.

» VERKEHRSWIRTSCHAFT

Direktvergaben auf dem Weg zur Rechtssicherheit für Kommunen und deren Verkehrsunternehmen

Vorlagefragen des OLG Düsseldorf kurz vor der abschließenden Klärung durch den EuGH

Seit dem 3.12.2009 ist die – inzwischen bereits einmal novellierte – VO (EG) Nr. 1370/2007 (nachfolgend kurz: VO 1370) in Kraft. Sie enthält spezielle vergabe- und beihilferechtliche Regelungen für den ÖPNV. Eine bisher strittige Abgrenzungsfrage zu Inhouse-Konstellationen hat kürzlich der Generalanwalt beim EuGH beantwortet; es ist wahrscheinlich, dass die Richter seiner Auffassung folgen und damit alsbald in 2019 Rechtssicherheit vermitteln.

1. Inhouse-Geschäfte

Von spezieller Bedeutung für den ÖPNV und kommunale Aufgabenträger ist Art. 5 mit den Abs. 1 und 2 der VO 1370. Dort ist geregelt, unter welchen Voraussetzungen kommunale Aufgabenträger als sog. zuständige Behörden öffentliche Personenverkehrsdienste selbst oder durch eine rechtlich getrennte Einheit, über welche sie die Kontrolle wie über eine eigene Dienststelle ausüben, erbringen dürfen (Direktvergabe). Es handelt sich hierbei um eine spezielle, auf den ÖPNV angepasste Ausprägung des auch im allgemeinen nationalen Vergaberecht anerkannten Inhouse-Geschäfts, wonach auch eine rechtlich getrennte Einheit wie der öffentliche Auftraggeber selbst behandelt wird, wenn die Trennung aufgrund eines umfassenden Weisungsrechts und einer wesentlichen Tätigkeit für den öffentlichen Auftraggeber nur formaler Natur ist. Dies ist seit der Entscheidung des EuGH in Sachen Teckal (Urteil vom 18.11.1999, Rs. C-107/98) ständige Rechtsprechung und nunmehr entsprechend den europäischen Vergaberichtlinien über § 108 GWB in das deutsche

Vergaberecht umgesetzt worden. Der Art. 5 Abs. 2 der VO 1370 modifiziert diese Prinzipien für den ÖPNV-Bereich.

2. Auslegungsprobleme beim „Sondervergaberecht“

Unklar ist jedoch der „Weg“ in dieses „Sondervergaberecht“. Der Rechtsprechung und Literatur bereitete hierbei die Auslegung der Formulierung des Art. 5 Abs. 1 VO 1370 Probleme. Der Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 VO 1370 soll deshalb hier wörtlich wiedergegeben werden:

„Öffentliche Dienstleistungsaufträge werden nach Maßgabe dieser Verordnung vergeben. Dienstleistungsaufträge oder öffentliche Dienstleistungsaufträge gemäß der Definition in den Richtlinien 2004/17/EG oder 2004/18/EG für öffentliche Personenverkehrsdienste mit Bussen und Straßenbahnen werden jedoch gemäß den in jenen Richtlinien vorgesehenen Verfahren vergeben, sofern die Aufträge nicht die Form von Dienstleistungskonzessionen im Sinne jener Richtlinien annehmen. Werden Aufträge nach den Richtlinien 2004/17/EG oder 2004/18/EG vergeben, so sind die Absätze 2 bis 6 des vorliegenden Artikels nicht anwendbar.“

Auch für den verständigen Leser bleibt selbst nach mehrmaliger Lektüre diese Vorschrift interpretations- und auslegungsbedürftig. Klar sind eigentlich nur zwei Dinge:

- Zum einen handelt es sich um eine Abgrenzung zwischen dem „Sondervergaberecht“ der VO 1370 und dem „normalen“ Vergaberecht nach den europäischen Richtlinien und dem GWB.
- Zum anderen führt das Vorliegen einer sog.

Abgrenzungsfrage
zu Inhouse-Konstellationen auf dem EuGH-Prüfstand

Dienstleistungskonzession sicher in den Art. 5 Abs. 2 VO 1370, welcher die zuständige Behörde zur Vergabe an einen internen Betreiber unter den dort genannten weiteren Voraussetzungen berechtigt.

Eine Dienstleistungskonzession ist (sehr verkürzt) ein Rechtsgeschäft, bei welchem ein Wirtschaftsteilnehmer mit der Erbringung von Dienstleistungen betraut wird, wobei die Gegenleistung entweder allein in dem Recht zur Verwertung der vertragsgegenständlichen Dienstleistungen oder in diesem Recht zzgl. einer Zahlung besteht.

Entscheidend ist, ob das Betriebsrisiko auf den Konzessionsnehmer übergeht.

Weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer Dienstleistungskonzession ist, dass das Betriebsrisiko auf den Konzessionsnehmer übergeht. Die Beurteilung der jeweiligen Direktvergabe im Hinblick auf die Frage, ob das Betriebsrisiko in diesem Sinne auf das Verkehrsunternehmen übergegangen ist, ist anhand der Vergaberichtlinien bzw. § 105 Abs. 2 GWB im Einzelfall im Rahmen einer nicht gänzlich ermessensfreien Auslegung zu beurteilen. Für viele kommunale Aufgabenträger und ihre Unternehmen wäre es daher häufig praktikabler, wenn auch eine Inhouse-Konstellation den Weg in den Art. 5 Abs. 2 VO 1370 eröffnen würde. Genau dies ist aber nicht nur in der Literatur, sondern auch in der maßgeblichen vergaberechtlichen Rechtsprechung umstritten.

3. Uneinheitliche OLG-Rechtsprechung

So vertritt beispielsweise das OLG Frankfurt/M. die Auffassung, die VO 1370 sei in diesem Fall überhaupt nicht anwendbar, sondern es würden die allgemeinen vergaberechtlichen Grundsätze zur Inhouse-Vergabe gelten (vgl. OLG Frankfurt, Beschluss v. 30.1.2014, Az.: 11 Verg 15/13).

Als Erweiterung dieser Rechtsprechung wird teilweise in der Literatur sogar die Auffassung vertreten, dass im Verkehrsbereich überhaupt kein Inhouse-Geschäft möglich sei, sondern

eben nur eine Dienstleistungskonzession in die VO 1370 führe.

Weiter wird die Ansicht vorgetragen, für die Anwendbarkeit des Art. 5 Abs. 2 VO 1370 müsse eine Art „Doppelprüfung“ durchgeführt werden, nämlich die Prüfung, ob die allgemeinen Inhouse-Voraussetzungen vorliegen und nachfolgend die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 2.

Letztlich vertritt das OLG Düsseldorf die Auffassung, dass Art. 5 Abs. 2 VO 1370 ohne Prüfung des Art. 5 Abs. 2 direkt anwendbar sei, weil dieser eine den allgemeinen Regeln vorrangige Spezialregelung für Inhouse-Vergaben darstelle, die von vornherein nicht dem Vergaberechtsregime der europäischen Richtlinien unterliege. Art. 5 Absatz 2 VO 1370 sei also direkt anwendbar (ohne Prüfung des Art. 5 Abs. 1).

Folglich bestehen hier unter den höchsten deutschen Vergabesenaten unterschiedliche (und entscheidungserhebliche) Rechtsauffassungen. Das OLG Düsseldorf hat sich deshalb entschieden, die oben beschriebene Auslegungsfrage dem EuGH wie folgt vorzulegen (Beschlüsse vom 3.5.2017, Az.: VII-Verg 17/16 und VII-Verg 18/16): „Ist Art. 5 Abs. 2 VO (EG) Nr. 1370/2007 auf Aufträge anwendbar, bei denen es sich nicht um Aufträge handelt, die im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Satz 1 VO (EG) Nr. 1370/2007 die Form von Dienstleistungskonzessionen im Sinne der Richtlinien 2004/17/EG oder 2004/18/EG annehmen?“

4. Auslegung der VO 1370 durch den EuGH

In Verfahren vor dem EuGH nimmt immer zunächst der Generalanwalt beim EuGH mit Schlussanträgen zu den aufgeworfenen Rechtsfragen Stellung. Zumeist folgt der EuGH den Schlussanträgen des Generalanwalts. Die Schlussanträge in den Verfahren betreffend die Vorlagefragen des OLG Düsseldorf sind durch den Generalanwalt am 13.9.2018 dahingehend



Mehr Rechtssicherheit für kommunale Verkehrsunternehmen

erfolgt (Rechtssachen C-266/17 und C-267/17), dass die Auffassung des vorlegenden OLG Düsseldorf für richtig gehalten wird.

Der Generalanwalt ist der Ansicht, dass der Art. 5 Abs. 2 der VO 1370 auch auf Direktvergaben durch zuständige örtliche Behörden anwendbar ist, welche nicht die Form von Dienstleistungskonzessionen im Sinne der europäischen Vergaberichtlinien annehmen. Er vertritt auch explizit die Auffassung, dass Art. 5 Abs. 2 der VO 1370 direkt anwendbar ist, also keine „Doppelprüfung“ notwendig ist. Der Weg

in die VO 1370 beginne und führe bei Inhouse-Konstellationen also direkt über eine Prüfung der Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 2.

Wenn der EuGH – was wie oben ausgeführt wahrscheinlich ist – dem Generalanwalt bei seiner Entscheidung (wahrscheinlich Anfang 2019) folgt, so bestünde für Aufgabenträger und ihre kommunalen Verkehrsunternehmen auch für Inhouse-Konstellationen dahingehend Rechtssicherheit, unter welchen Voraussetzungen und Bedingungen Direktvergaben möglich sind.

Direktvergaben
ohne Doppelprüfungen

» KURZ NOTIERT

Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter bei ertragsteuerlicher Organschaft: Gesetzliche Neuregelung in Vorbereitung

Die bisherige Diskussion um die Ausgestaltung von Ausgleichszahlungen in Ergebnisabführungsverträgen hat durch den Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2018, der am 8.11.2018 vom Bundestag beschlossen wurde, eine neue Entwicklung erfahren. Nach § 14 Abs. 2 KStG-E soll der ganze Gewinn auch dann als abgeführt gelten, wenn über den mindestens zugesicherten Betrag i.S. des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehende Ausgleichszahlungen vereinbart und geleistet werden. Dies soll allerdings nur gelten, wenn die Ausgleichszahlungen insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres nicht überschreiten, der ohne Gewinnabführungsvertrag zugeflossen wäre. Ferner muss der über den Mindestbetrag nach § 304 Absatz 2 Satz 1 AktG hinausgehende Betrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein.

Damit weicht der Entwurf des neuen § 14 Abs.2 KStG-E von der aktuellen BFH-Rechtsprechung vom 10.5.2017 (Az.: I R 93/15) ab, wonach für die Anerkennung des Ergebnisabführungsvertrags variable Ausgleichszahlungen nicht am Gewinn der Organgesellschaft, sondern am Gewinn des Organträgers zu bemessen sind (vgl. Ausgabe 06/2018 und 09/2016 der PKF Themen ÖS).

» **Hinweis:** In § 34 Abs. 6b KStG-E ist eine Anwendung der Regelung auch für Veranlagungszeiträume vor 2017 vorgesehen.

» **Empfehlung:** Mit der Regelung im Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2018 wird die Sicherung von steuerlichen Querverbänden in Fällen mit privaten Minderheitsgesellschaftern beabsichtigt. Es bleibt im jeweiligen Einzelfall zu prüfen, ob die Anwendungsvoraussetzungen des § 14 Abs. 2 KStG-E gegeben sind und ohnehin die weitere Entwicklung abzuwarten.

Nichtanerkennung von ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnissen gem. neuer Verfügung der OFD NRW

Bei Ergebnisabführungsverträgen, die nach der Neufassung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht an den dynamischen Verweis nach § 302 AktG angepasst wurden und eine Vereinbarung beinhalten, dass ein sonst entstehender Jahresfehlbetrag durch die Auflösung von Kapitalrücklagen ausgeglichen werden kann, liegt keine ausreichende Verlustvereinbarung i.S. von § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. i.V. mit § 302 Abs.1 AktG vor. Die Vorschrift des § 302 Abs.1 AktG erlaubt nur eine Minderung der Verlustübernahmeverpflichtung durch die Auflösung von anderen Gewinnrücklagen und nicht durch die Auflösung von Kapitalrücklagen. Mit Verweis auf das rechtskräftige Urteil des FG Düsseldorf vom 17.4.2018 (Az.: 6 K 2507/17) ist nach der Verfügung der OFD NRW vom 11.7.2018 in solchen Fällen die Organschaft nicht anzuerkennen (das FG-Urteil ist im Nachgang zum Revisionsverfahren des BFH vom 10.5.2017, Az.: I R 19/15, ergangen).

Rückstellungen für den sog. Nachteilsausgleich bei Altersteilzeitvereinbarungen

Zum Verbot der Rückstellungsbildung für den sog. Nach-



Altersteilzeit beschäftigt Rückstellungsexperten



Zahlungen aus Forschungsstipendium sind steuerbar

teilsausgleich bei Altersteilzeit nach § 5 Abs. 7 TV ATZ hat das BMF mit Schreiben vom 22.10.2018 auf das BFH-Urteil vom 27.9.2017 (I R 53/15) reagiert und das BMF-Schreiben vom 28.3.2007 (BStBl. I S. 297) geändert. Nach Ansicht der Finanzverwaltung dürfen nunmehr keine Rückstellungen passiviert werden, in denen die Nachteilsausgleichverpflichtungen den Eintritt eines bestimmten Ereignisses voraussetzen. Ein solches Ereignis kann beispielsweise das Anrecht auf einen Nachteilsausgleich sein, der sich erst durch die Minderung eines Anspruchs aus der gesetzlichen Rentenversicherung ergibt.

» **Hinweis:** Das Schreiben bezieht sich auf Altersteilzeitverhältnisse, die nach dem Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens im Bundessteuerblatt beginnen. Zu diesem Zeitpunkt bereits gebildete Rückstellungen können wie bisher weitergeführt werden.

Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG: Übergang auf neue Richttafeln

Die bisher bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen verwendeten „Richttafeln 2005 G“ wurden durch die „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ ersetzt. Zu deren Anwendbarkeit hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 19.10.2018 Stellung genommen. Demnach besteht ein Anwendungswahlrecht für Wirtschaftsjahre, die nach dem 20.7.2018 enden. Für nach dem 30.6.2019 endende Wirt-

schaftsjahre ist die Anwendung der „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ bindend.

» **Hinweis:** Die Grundsätze des BMF-Schreibens gelten entsprechend für andere Verpflichtungen, die nach den Maßgaben des § 6a EStG zu bewerten sind.

Stipendienzahlungen als wiederkehrende Bezüge

Monatliche Zahlungen aus einem über einen Zeitraum von zwei Jahren gewährten Forschungsstipendium einer Nicht-EU-Förderorganisation sind als sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG steuerbar. Dies hat das FG Düsseldorf mit

Urteil vom 8.5.2018 (Az: 13 K 614/17 E) entschieden und zur Begründung u.a. angeführt, dass die Steuerbarkeit von wiederkehrenden Bezügen i.S. der § 22 Nr. 1 EStG nicht voraussetzt, dass die Bezüge für eine Leistung des Zahlungsempfängers gewährt werden.

» **Hinweis:** Das FG stützt seine Ansicht u.a. auf das BFH-Urteil vom 28.2.1978 (BStBl II 1978 S. 387), in dem die Steuerbarkeit von wiederkehrenden Bezügen ebenfalls nicht vom Vorliegen eines Leistungsaustausches abhängig gemacht worden ist.

Unterbringung von Flüchtlingen und Asylbewerbern: Verlängerung der Billigkeitsmaßnahmen

Bisherige Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung für die vorübergehende Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern basieren auf dem BMF-Schreiben vom 20.11.2014 (BStBl. I 2014 S. 1613), das für die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2018 ergangen ist. Steuerliche Erleichterungen werden danach u.a. bei vorübergehender Unterbringung in Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gewährt, wenn die Entgelte dafür aus öffentlichen Kassen gezahlt werden. Diese Billigkeitsmaßnahmen sind kürzlich mit BMF-Schreiben vom 31.7.2018 (BStBl. I. 2018 S. 982) bis einschließlich zum 31.12.2021 verlängert worden.

Gutachterausschüsse für Grundstückswerte u.a.: Besteuerung der Entschädigungen der ehrenamtlichen Mitglieder

Die „Gutachterausschüsse für Grundstückswerte und sonstige Wertermittlungen“ bestehen auf der Grundlage der §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs (BauGB) und der Verordnung zur Durchführung des Baugesetzbuchs (DVO-BauGB). Ab dem 1.12.2018 wird die DVO-BauGB aufgehoben und durch die Ausführungsverordnung zum Baugesetzbuch (BauGB-AV) ersetzt. In diesem Zusammenhang hat die OFD Frankfurt/M. mit Verfügung vom 24.9.2018 (Az.: S 2248 A - 012 - St 213) für Entschädigungen nach dem

Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz (JVEG), die ehrenamtliche Mitglieder für ihre Tätigkeiten in diesen Ausschüssen erhalten, eine Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 12 EStG ausgeschlossen. Mit Verweis auf § 20 Abs. 1 DVO-BauGB (ab 1.12.2018: § 23 Abs. 1 BauGB-AV) i.V. mit § 8 Abs. 2,3 sowie § 9 Abs. 1 Sätze 1, 2 JVEG wird ein Honorar für die Leistung des Gutachters gezahlt. Diese führen beim Gutachter zu Einkünften aus selbständiger Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, die allerdings nach § 3 Nr. 26a EStG bis zu 720 € im Jahr steuerfrei belassen werden, sofern die Tätigkeiten nebenberuflich ausgeübt und der Freibetrag nicht bereits durch andere ehrenamtliche Tätigkeiten verbraucht wird.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552 -0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 |

www.pkf.de

Die Inhalte dieser PKF* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.