

Public Services Newsletter

Informationen für die öffentliche
Hand und NPOs für Deutschland,
die Schweiz und Österreich



Herzlich willkommen

**zum aktuellen Public Services Newsletter für Deutschland,
die Schweiz und Österreich!**

Wir hoffen, Ihnen mit diesem Newsletter wieder interessante Beiträge bieten zu können und wünschen Ihnen eine angenehme Lektüre.

Wenn Sie Anregungen oder Kommentare haben, freuen wir uns über eine E-Mail an public.services@de.ey.com.

Mit freundlichen Grüßen

Hans-Peter Busson
hans-peter.busson@de.ey.com

Christian Sauter
christian.sauter@ch.ey.com

Elfriede Baumann
elfriede.baumann@at.ey.com

Tipps & Trends

Länderübergreifende Themen

- 03 Wie Abläufe und IT richtig aufeinander abgestimmt werden:
IT-Anforderungsmanagement für die öffentliche Hand
- 05 Strategien zur Kostensenkung bei Immobilien der öffentlichen Hand

Deutschland

- 08 BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Legens eines Hauswasseranschlusses
- 09 Umsatzsteuerliche Behandlung des „Haus-Notruf-Dienstes“, „Menüservices“ und „Ärztlichen Notdienstes“
- 11 Erstattung ausländischer Quellensteuer auf Dividenden für gemeinnützige Organisationen und berufsständische Versorgungseinrichtungen
- 13 Spenden an eine im Ausland ansässige Einrichtung
- 14 Umfang der Gewerbesteuerpflicht von Krankenhäusern
- 15 Gastbeitrag: Änderungen des Vergaberechts durch das Konjunkturpaket II
- 17 Umsatzsteuerliche Behandlung der Integrationsfachdienste - Änderung durch das Jahressteuergesetz 2009
- 18 EU-Beihilferahmen für Forschung, Entwicklung und Innovation
- 19 Anhebung der Freibeträge für Körperschaft- und Gewerbesteuer
- 20 Wettbewerb per Internet - Produktstrategien deutscher Stromversorger
- 22 Bilanzierung von Dieselswaps nach HGB und IFRS

Schweiz

- 24 Steuerbefreiung gemeinnütziger Organisationen in der Schweiz

Österreich

- 26 IFRIC 12 - Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen

Termine

- 29 Veranstaltungen

Wie Abläufe und IT richtig aufeinander abgestimmt werden: IT-Anforderungsmanagement für die öffentliche Hand

Ständige Veränderungen erfordern Anpassungen

Wann ist ein IT-Anforderungsmanagement erforderlich?

Verwaltungsprozesse im öffentlichen Sektor sind ohne die Unterstützung der IT heute kaum zu bewältigen. Die Prozesse werden zunehmend komplexer und unterliegen einer ständigen Veränderung, die sich z.B. aus gesetzlichen Regelungen, politischen oder organisatorischen Anforderungen ergeben kann.

Diese Veränderungen müssen entsprechend in den genutzten IT-Systemen abgebildet werden. In der Regel erfolgt dies über Änderungsbeauftragungen (Request for Change) seitens des Fachbereichs an die IT-Abteilung, die diese nach erfolgreicher Prüfung im IT-System umsetzt. Vor dem Hintergrund begrenzter Ressourcen steigt die Herausforderung an alle Beteiligten, die vorhandenen IT-Ressourcen möglichst zielgerichtet einzusetzen, Kosten und Nutzen abzuwägen und die notwendigen Priorisierungsentscheidungen richtig zu treffen. In der Bewältigung genau dieser Herausforderung besteht die Hauptaufgabe des IT-Anforderungsmanagements.

In kleineren Organisationen geringer Organisationstiefe erfolgt die Abstimmung von Abläufen und IT häufig direkt zwischen Fach- und IT-Verantwortlichem, da in der Regel beide Seiten über einen ausreichenden Gesamtüberblick verfügen. Allerdings steigt mit zunehmender Größe der Organisation regelmäßig auch die Komplexität von IT-Landschaften. Bei großen und komplexen Organisationen mit einer Vielzahl von IT-Systemen ist eine systematische Organisation für die Vielzahl der unterschiedlichen Anforderungen zwingend notwendig, das IT-Anforderungsmanagement.

Rahmenbedingungen

Die Bedeutung des IT-Anforderungsmanagements wächst innerhalb einer Organisation, je stärker die folgenden Kriterien ausgeprägt sind:

- ▶ Anzahl der beteiligten Organisationseinheiten und Personen,
- ▶ Häufigkeit von Änderungen innerhalb der Organisation / außerhalb mit Einfluss auf die Organisation und dadurch bedingte Änderungen von Prioritäten,
- ▶ Anzahl der Änderungsanforderungen sowie
- ▶ Anzahl der IT-Systeme und IT-Produkte.

Ziele und Aufgaben des Anforderungsmanagement

Das Anforderungsmanagement muss gewährleisten, dass ein leistungsfähiger Organisationsablauf konzipiert und gelebt wird, der insbesondere folgenden Kriterien Rechnung trägt:

- ▶ Transparenz über alle fachlichen und technischen Anforderungen an die IT-Systeme,
- ▶ Transparenz über die für die Umsetzung zur Verfügung stehenden IT-Ressourcen,
- ▶ Kosten-Nutzen-Betrachtung vor der Entscheidung über die Umsetzung,
- ▶ Abgestimmte Priorisierungskriterien bei konkurrierenden Änderungsanforderungen,
- ▶ Abgleich mit der IT-Strategie,
- ▶ Planung der Ressourcen für die IT-Umsetzung und kommunizierte, verlässliche Bereitstellungstermine sowie

Tipps und Trends

Länderübergreifende Themen

- ▶ Controlling der Umsetzung (insbesondere Plan-Ist-Abweichungen).

Dazu muss ein Prozess von der Anforderungsstellung bis zur Produktivsetzung konzipiert und effizient gesteuert werden.

Phasen des Prozesses

Der Anforderungsmanagement-Prozess

Ein klassischer Anforderungsmanagement-Prozess durchläuft in der Regel folgende Phasen (siehe auch Abbildung 1): Das Anforderungsmanagement erhält Anforderungen vom Fachbereich und prüft diese im Hinblick auf Vollständigkeit, Integrationsfähigkeit, Redundanz und Verständlichkeit. Der Anforderungsmanager gleicht die Inhalte mit der IT-Strategie ab und analysiert Auswirkungen und Risikofaktoren im IT-Umfeld. Nach Abschluss der Analyse holt sich das Anforderungsmanagement bei der IT oder einem Service-dienstleister ein Angebot über Aufwand und Bereitstellungstermin für die geplanten Änderungen ein. Auf dieser Grundlage kann eine allgemeine Bewertung sowie eine Kosten-Nutzen-Analyse durchgeführt und eine Entscheidung über die Umsetzung herbeigeführt werden. Bei einer positiven Entscheidung wird die Umsetzung der Anforderung beauftragt und entsprechend der Releaseplanung umgesetzt. Es folgen Test und Abnahme vor der eigentlichen Produktivsetzung.

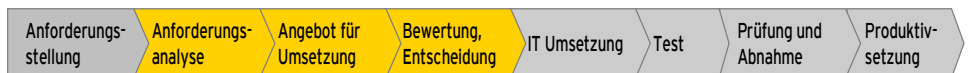


Abb.: 1: Der Anforderungsmanagement-Prozess und die Wertschöpfung des Anforderungsmanagements

Der Mehrwert eines strukturierten Anforderungsmanagement-Prozesses liegt insbesondere darin, dass zwischen der Anforderungsstellung durch den Fachbereich und der Umsetzung in der IT diverse Prozessschritte erfolgen, die vor Umsetzung eine kritische Hinterfragung, Kosten-Nutzen-Betrachtung, Priorisierung und Umsetzungsplanung sicherstellen. Damit können Fehlentwicklungen und -investitionen vorgebeugt und Transparenz über Status und Bereitstellung erreicht werden.

Als Schnittstelle zwischen den Anforderungsstellern (Fachbereich) und der IT übernimmt das Anforderungsmanagement eine wichtige Kommunikationsfunktion, indem es die Anliegen und Probleme von beiden Seiten koordiniert und Lösungsansätze und Maßnahmen vorschlägt. Somit ist auch die Sicherstellung von Transparenz über den gesamten Prozess eine der Kernaufgaben des Anforderungsmanagements.

Steuerung

Reporting zur Steuerung des Anforderungsmanagements

Die wesentliche Herausforderung für ein Anforderungsmanagement ist, nicht „nur“ zusätzliche Prozessschritte einzubringen, sondern dafür zu sorgen, dass in jedem Prozessschritt ein Mehrwert erbracht wird und der Prozess von allen Beteiligten als effizient angesehen und entsprechend gelebt wird. Ein Reporting über die Inhalte des Anforderungsmanagements und den Prozess ermöglicht den verantwortlichen Personen, Fehlentwicklungen frühzeitig zu identifizieren und Steuerungsentscheidungen zu treffen. Dazu muss das Reporting Informationen über den aktuellen Planungsstand, die Auslastung von Ressourcen, den Planungshorizont, die Durchlaufzeiten für die einzelnen Prozessschritte, Rückweisungen im Prozess und die Termineinhaltung aller Beteiligten bereitstellen. Damit wird eine belastbare und objektive Grundlage für die Identifizierung von Optimierungspotenzialen geschaffen, auf deren Grundlage entsprechende Verbesserungsmaßnahmen angestoßen werden können.

Vor dem Hintergrund schrumpfender Budgets und steigender Anforderungen gewinnt das Anforderungsmanagement zunehmend an Bedeutung. Die teilweise vorhandenen Ansätze müssen systematisch ausgebaut werden, um sicherzustellen, dass die Umsetzung der wichtigsten Systemänderungen gewährleistet ist, Fach- und IT-Abteilung gleichermaßen über Budgets, Kosten, Nutzen und Bereitstellungstermine informiert sind und damit ein wesentlicher Beitrag zur Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Gesamtorganisation erbracht wird. ■

Ansprechpartner

Cornelia Gottbehüt
Ernst & Young AG München
Telefon +49 89 14331 17232
cornelia.gottbehuet@de.ey.com

Olaf Riedel
Ernst & Young AG Hamburg
Telefon +49 40 36132 12415
olaf.riedel@de.ey.com

Strategien zur Kostensenkung bei Immobilien der öffentlichen Hand

Vor dem Hintergrund der weltweiten Finanz- und Wirtschaftskrise und der damit verbundenen massiven Einnahmerückgänge bei den öffentlichen Kassen rückt das Thema Kostenreduzierung immer stärker in den Vordergrund. Das Immobilienvermögen der vielfältigen Institutionen der öffentlichen Hand spielt hierbei eine zentrale Rolle. Dies gilt sowohl für die klassischen Verwaltungsimmobilien, die kommunalen Wohnimmobilien wie auch für die Liegenschaften der unterschiedlichen öffentlichen Unternehmen. Immobilieneigentum wird dabei traditionell als notwendiges Verwaltungsvermögen und weniger als Kapitalanlage gesehen. Im Vordergrund des in der Regel verwaltungsintern organisierten Immobilienmanagements steht häufig lediglich die reine Verwaltung der Flächen, nicht jedoch die Steigerung der Rentabilität des Immobilienbestands.

Verschiedene Ansätze denkbar

Langfristige Aufgabe

Um die immobilienbezogenen Kosten zu reduzieren, gibt es eine Reihe von Ansätzen. Sie reichen von der Ausgliederung der für Immobilienaufgaben verantwortlichen Verwaltungsbereiche in eigenständige Gesellschaften (u.a. Eigenbetriebe, Anstalten öffentlichen Rechts) über eine optimierte Bewirtschaftung bis hin zu Maßnahmen wie Verkauf oder Sale-and-Lease-Back. In der Regel handelt es sich um eine langfristige Aufgabe, die eine umfassende Analyse aller Verwaltungsbereiche mit Immobilienbezug erfordert. Das ist insbesondere der Fall, weil kurzfristige, nicht mit einer ganzheitlichen Sicht auf den Lebenszyklus der Immobilie abgestimmte Sparmaßnahmen langfristig teure Korrekturmaßnahmen nach sich ziehen können.

Tipps und Trends

Länderübergreifende Themen

Zielführende Analyse mit Einsatz von IT-Systemen

Datengrundlage und Überblick

Voraussetzung für eine nachhaltige Reduzierung der immobilienbezogenen Kosten ist ein umfassender Überblick über die aktuell genutzten Flächen. Relevant sind beispielsweise Informationen über Leerstände, Flächenbedarf für die jeweilige Nutzung, baulicher Zustand, Betriebskosten oder Instandhaltungsbedarf. Häufig liegen diese Daten nicht in einer vollständigen und strukturierten Form vor. Sofern sie überhaupt vorhanden sind, werden sie regelmäßig dezentral vorgehalten und stehen für eine aggregierte Analyse nur bedingt zur Verfügung. Dies erschwert es dem verwaltungsinternen Immobilienmanagement, eine umfassende Immobilienstrategie zu erarbeiten. Lösungsansätze liegen hier beispielsweise darin, eine detaillierte Bestandserhebung und -analyse durchzuführen. Langfristig bieten sich optimierte IT-Lösungen aus dem Bereich der immobilienwirtschaftlichen Softwaresysteme an, um einen permanenten Überblick über die Kostenstrukturen zu ermöglichen und die Transparenz hinsichtlich der Flächenverfügbarkeit zu erhöhen. Durch eine zielführende Bestandsanalyse und den Einsatz von IT-Systemen wird ein Abgleich des kurz-, mittel- und langfristigen Flächenbedarfs mit dem bestehenden Portfolio sichergestellt. Dies ist die Voraussetzung für eine Bereinigung des Immobilienportfolios – also Kauf und Verkauf von Gebäuden, Kündigung und Neuanmietungen von Flächen oder die Zuführung der Immobilien zu neuen Nutzungen.

Flexibilität erhöhen

Drittverwendungsfähigkeit

Grundlegend für eine umfassende Portfoliobereinigung ist die notwendige Flexibilität der Gebäude einerseits sowie deren Instandhaltungszustand andererseits. Denn die von der Verwaltung bereitgestellten Liegenschaften sind die Voraussetzung dafür, dass die Aufgaben der jeweils nutzenden öffentlichen Körperschaft ausgeübt werden können – daher sind die Immobilien der öffentlichen Hand häufig stark auf einen bestimmten hoheitlichen Zweck fokussiert. Beispiele hierfür sind Gebäude der Feuerwehr, der Polizei und der Justiz. Solche spezialisierten Immobilien können nur schwer für eine andere als die ursprünglich vorgesehene Art genutzt werden. Ein möglicher Verkauf, aber auch die Nutzung durch eine andere öffentliche Körperschaft, ist schwer oder nur unter finanziellen Einbußen realisierbar. In solchen Fällen lässt sich die Flexibilität durch die Abkehr vom Eigentumsansatz erhöhen, d.h. Immobilien werden künftig nicht mehr durch die öffentliche Hand errichtet und im Verwaltungsvermögen gehalten, sondern angemietet. In den Fällen, in denen eine Anmietung als nicht sinnvoll erachtet wird und nach wie vor die Errichtung von Verwaltungsliegenschaften präferiert wird, ist es sinnvoll, frühzeitig Immobilienexperten hinzuzuziehen, um dem Bau unflexibler Gebäude in der Planungsphase vorzubeugen. Für die bereits im Verwaltungsvermögen vorhandenen Immobilien bietet sich eine Unterteilung in prinzipiell drittverwendungsfähige sowie nicht drittverwendungsfähige Immobilien an. Für beide Bereiche lassen sich gezielt auf die jeweiligen Eigenschaften zugeschnittene Konzepte erarbeiten.

Liquidität schaffen

Verwertung

Konzepte für den Verkauf von drittverwendungsfähigen Immobilien haben für die Zuführung von Liquidität in die öffentlichen Kassen eine große Bedeutung – die Kapitalbindung durch öffentliches Immobilieneigentum ist in der Regel sehr hoch. Durch Portfolio- und Einzelverkäufe sowie Sale-and-Lease-Back-Transaktionen lassen sich für den Verwaltungshaushalt erhebliche Einsparungen im Bereich der Kapitalkosten generieren. Auch kann die Auslagerung der Immobilienaktivitäten bis hin zur Gründung einer eigenen Gesellschaft eine Option darstellen.

Tipps und Trends

Länderübergreifende Themen

Umgekehrt gibt es jedoch auch Probleme in der Praxis, die oft damit zusammenhängen, dass der Verkauf von Immobilien nicht zu der Kernkompetenz der Verwaltung zählt. Entsprechend wird das Verwertungspotenzial oft falsch eingeschätzt, teilweise mangelt es auch an einer Verwertungsstrategie. Mitunter scheitert der Verkauf von Immobilien auch an einer Art Bevorratungsdenken – Gebäude werden nicht veräußert, um für einen gegebenenfalls steigenden Raumbedarf in der Zukunft gerüstet zu sein.

Kosteneinsparungen durch optimiertes Management

Optimiertes Immobilienmanagement

Neben der klassischen Bereinigung des Portfolios gibt es Möglichkeiten, die immobilienbezogenen Kosten zu optimieren. Durch ein optimiertes Management der Immobilien lassen sich in der Praxis sowohl im Bereich der öffentlichen Hand wie auch in der Privatwirtschaft Einsparpotenziale von teilweise mehr als 20% generieren. Die Möglichkeiten diese Potenziale auszuschöpfen, variieren je nach Immobilienbestand. Häufig bewirkt bereits die erhöhte Transparenz durch eine bessere Datenlage, dass beispielsweise Leerstände abgebaut oder die Instandhaltungsplanung verbessert und damit Kosten reduziert werden können. In Fällen, in denen schon bisher externe Dienstleister für das Management der Immobilien zuständig sind, bietet sich eine Bündelung der Kompetenzen an – beispielsweise indem ein externer Asset oder Property Manager zusätzlich Bereiche wie das Facility Management übernimmt. Hierdurch lassen sich in der Regel im Vergleich zu einer separaten Vergabe enorme Kosten sparen.

Vermieter-Mieter-Modell

Marktfiktion und interne Sichtweise

Zu einem optimierten Immobilienmanagement trägt häufig auch die verwaltungsinterne Bedeutung der Assetklasse Immobilien bei. Wenn beispielsweise innerhalb der öffentlichen Verwaltung Flächen zur Nutzung zur Verfügung gestellt werden, erfolgt dies in den seltensten Fällen zu marktüblichen Konditionen. Das Kostenbewusstsein lässt sich hier deutlich erhöhen, wenn die Funktionen als Eigentümer, Betreiber und Nutzer des Immobilienbestands deutlicher getrennt werden. Eine verwaltungsinterne Marktfiktion, also ein hypothetisches Vermieter-Mieter-Modell, das auf marktüblichen Konditionen basiert, trägt nachhaltig zu einem bewussteren Umgang mit den Flächen bei – der Nutzer wird seinen Raumbedarf effizienter gestalten und beispielsweise zunächst Leerstände nutzen, bevor neuer Raumbedarf angemeldet wird.

Ganzheitlicher Ansatz erforderlich

Fazit

Kosten zu sparen wird immer wichtiger – insbesondere auch in den Sekundärprozessen der öffentlichen Verwaltung. Das öffentliche Immobilienvermögen kann hierbei einen entscheidenden Beitrag leisten. Um die Potenziale zu heben, ist jedoch ein ganzheitlicher Ansatz erforderlich. Immobilien müssen dabei als Teil der Wertschöpfungskette der öffentlichen Verwaltung und nicht allein als notwendiges Verwaltungsvermögen verstanden werden. Um die im Immobilienbereich vorhandenen Werttreiber und Einsparpotenziale zu identifizieren und die erforderlichen Maßnahmen umzusetzen, müssen effiziente Steuerungsinstrumente des Immobiliencontrolling und -management einen größeren Stellenwert einnehmen. ■

Ansprechpartner

Dietmar Fischer
Ernst & Young Real Estate GmbH Eschborn
Telefon +49 6196 996 24547
dietmar.fischer@de.ey.com

BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Legens eines Hauswasseranschlusses

Mit Urteilen vom 8. Oktober 2008 (Az.: V R 61/03 und V R 27/06) hatte der BFH im Anschluss an das EuGH-Urteil vom 3. April 2008 (Az.: C-442/05) entschieden, dass das Legen eines Hauswasseranschlusses unter besonderen Umständen unter den Begriff „Lieferung von Wasser“ fällt und deshalb mit dem ermäßigten Steuersatz von 7% zu versteuern ist (siehe auch Ausgabe 92 des Public Service Newsletters für Januar 2009). Das Bundesministerium der Finanzen konkretisiert nun mit seinem Schreiben vom 7. April 2009 den Anwendungsbereich der Grundsätze dieser Rechtsprechung.

Danach fällt das Legen eines Hauswasseranschlusses nicht grundsätzlich unter den Begriff „Lieferung von Wasser“ und damit in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes. Vielmehr müssen die Hausanschlussleistung und die Wasserbereitstellung durch ein und denselben Unternehmer erfolgen. Somit ist der ermäßigte Steuersatz nur auf das Legen von Hauswasseranschlüssen durch Wasserversorgungsunternehmen anzuwenden.

Sofern sich das Wasserversorgungsunternehmen eines Subunternehmers bedient, muss dieser gegenüber dem Wasserversorgungsunternehmen mit dem regulären Steuersatz von 19% abrechnen, während Letzteres wiederum mit dem ermäßigtem Steuersatz von 7% gegenüber dem Kunden abrechnen kann.

Hinweis: Gegenstand der Rechtsprechung waren bislang nur die Leistungen der Wasserversorgungsunternehmen selbst. Es bleibt insofern offen, ob die unterschiedliche Behandlung der Leistungen in Abhängigkeit vom Leistungserbringer einer gerichtlichen Überprüfung standhalten würde. Schließlich handelt es sich um die gleiche Leistung, die besteuert wird.

Auf Seiten des Leistungsempfängers der Hauswasseranschlussleistung ist keine Personenidentität erforderlich, um in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes zu gelangen. So ist es beispielsweise unschädlich für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes, wenn die Hausanschlussleistung an einen Grundstückseigentümer erbracht wird, während die spätere Wasserlieferung an dessen Mieter erfolgt.

Auch spätere Reparatur-, Wartungs- und ähnliche Leistungen an den Hausanschlüssen durch den Wasserversorger fallen - als unselbständige Nebenleistungen - in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes. Dies gilt auch dann, wenn hierüber gesondert abgerechnet wird.

Bei der Rechnungsstellung ist zu beachten, dass das Bundesministerium der Finanzen an seiner bisherigen Auffassung zur Anwendbarkeit des § 13b UStG festhält. Nach Abschnitt 182a Abs. 7 Nr. 8 UStR stellt das Verlegen von Hausanschlüssen durch das Wasserversorgungsunternehmen eine Bauleistung dar, wenn es sich hierbei um eine eigenständige Leistung handelt. Nach Meinung der Verwaltung ändert sich diese Beurteilung durch die ergangene Rechtsprechung nicht, da die Entscheidungen ausschließlich Bedeutung für Zwecke des ermäßigten Steuersatzes hätten. Wird die Hausanschlussleistung z.B. an einen Bauunternehmer erbracht, dann schuldet somit dieser die Umsatzsteuer und in der Rechnung darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden.

Hinsichtlich der Anwendung der Grundsätze des BMF-Schreibens wird eine Übergangsfrist eingeräumt. Demnach wird es bei vor dem 1. Juli 2009 ausgeführten Leistungen nicht beanstandet, wenn sich die Wasserversorgungsunternehmen auf das BMF-Schreiben vom 5. August 2004 berufen und das Legen des Hausanschlusses mit 19% Umsatzsteuer abrechnen. Leistungsempfänger von Wasseranschlussleistungen können sich ebenfalls auf diese Übergangsregelung berufen und den Vorsteuerabzug bei entsprechender Abzugsberechtigung in voller Höhe der ausgewiesenen Umsatzsteuer von 19% geltend machen. ■

Ansprechpartner

Sibylle Schilling
Ernst & Young AG Köln
Telefon +49 221 2779 25664
sibylle.schilling@de.ey.com

Maren Janke-Matuszewski
Ernst & Young AG Köln
Telefon +49 221 2779 12921
maren.janke@de.ey.com

Umsatzsteuerliche Behandlung des „Haus-Notruf-Dienstes“, „Menü-services“ und „Ärztlichen Notdienstes“

In dem Urteil vom 13. November 2008 hatte das Niedersächsische Finanzgericht über die umsatzsteuerliche Behandlung des Haus-Notruf-Dienstes, des Menüservices und des ärztlichen Notdienstes eines eingetragenen Vereins zu entscheiden. Der betrachtete Verein zählte dabei nicht zu den amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege oder den der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind.

Eine Anwendung der Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 18 UStG war auf den Verein bezüglich der Einnahmen aus dem Haus-Notruf-Dienst und dem ärztlichen Notdienst nicht anwendbar, da er nicht unter den Katalog des § 23 UStDV fiel.

Der Senat ist allerdings zu der Überzeugung gelangt, dass die Regelung in § 23 UStDV mit dem gemeinschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot nicht im Einklang steht. Demnach kann sich eine Einrichtung, die gleichartige Tätigkeiten wie die in § 23 UStDV aufgeführten amtlich anerkannten Verbände ausübt, unmittelbar auf die Befreiungsregelung in Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g) der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) berufen.

Die betrachteten Leistungs- und Tätigkeitsbereiche sind somit bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen von der Umsatzsteuer zu befreien.

„Haus-Notruf-Dienst“

Bei dem „Haus-Notrufdienst“ liegen die Voraussetzungen einer Einrichtung mit sozialem Charakter nach Art. 132 Abs. 2 Buchst. g) MwStSystRL vor, soweit es sich dabei um Leistungen handelt, die vom Sozialversicherungsträger übernommen werden. Der Haus-Notruf-Dienst ist im Übrigen auch eine eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit ver-

Tipps und Trends

Deutschland

bundene Dienstleistung im Sinne der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe. Er kann als Zweckbetrieb i.S.d. § 65 Nr.1 AO angesehen werden, da der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb insgesamt den steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecken der Einrichtung dient. Ergänzend erfüllt er die Voraussetzungen des § 53 AO, d.h. die Leistungen dienen Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind. Damit waren im Urteilsfall die Voraussetzungen der Befreiungsregelung in Art. 132 Abs. 2 Buchst. g) MwStSystRL erfüllt.

„Ärztlicher Notdienst“

Der „Ärztliche Notdienst“ kann ebenfalls als eine eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistung betrachtet werden. Der Verein hatte unstrittig dargelegt, dass es sich hierbei nicht um einen reinen Fahrdienst handelte. Vielmehr wurde ein Rettungsfahrzeug eingesetzt, welches mit medizinischen Gerätschaften, einem Blaulicht und Signalhorn ausgestattet war und dessen Fahrer eine medizinische Ausbildung genossen hatte. Auch für diese Leistungen waren somit die Voraussetzungen der Befreiungsregelung in Art. 132 Abs. 2 Buchst. g) MwStSystRL erfüllt.

„Menüservice“

Für den „Menüservice“ (Essen auf Rädern) schied im Urteilsfall eine Steuerbefreiung aus, da der Steuerpflichtige nicht nachweisen konnte, dass der Mahlzeitendienst in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dient. Daher konnte sich der Steuerpflichtige nicht auf die Anwendung des Art. 132 Abs. 2 Buchst. g) MwStSystRL berufen. Gleichwohl wurden die Leistungen im Urteilsfall mit dem ermäßigten Steuersatz von 7% i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG besteuert, da der Senat an einer Verböserung des Steuerbescheides des Finanzamtes aus rechtlichen Gründen gehindert war.

Das Urteil ändert folglich nichts daran, dass Mahlzeitendienste, wie etwa „Essen auf Rädern“, ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb im Sinne von § 68 Nr. 1. a) i.V.m. § 53 AO sein können und dann mit ihren Leistungen - unabhängig von der Frage, ob neben der Essenslieferung noch weitere Dienstleistungen (wie etwa die Reinigung von Tellern und Besteck) erbracht werden - dem ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG unterliegen. ■

Ansprechpartner

Dr. Ralph Bartmuß
Ernst & Young AG Dresden
Telefon +49 351 4840 23363
ralph.bartmuss@de.ey.com

Jana Frank
Ernst & Young AG Dresden
Telefon +49 351 4840 16274
jana.frank@de.ey.com

Erstattung ausländischer Quellensteuer auf Dividenden für gemeinnützige Organisationen und berufsständische Versorgungseinrichtungen

In den meisten EU-Mitgliedstaaten bestehen steuerrechtliche Vergünstigungen für inländische gemeinnützige Organisationen und Versorgungseinrichtungen. Andererseits erheben zahlreiche dieser Staaten jedoch eine Quellensteuer auf Dividenden, die inländische Gesellschaften an ausländische Anteilseigner ausschütten. Handelt es sich bei den Empfängern der Dividenden um ausländische gemeinnützige Organisationen und Versorgungseinrichtungen, so bewirkt die Quellensteuer eine endgültige Belastung der Einkünfte, da regelmäßig keine Möglichkeit zur Anrechnung besteht. In zahlreichen Fällen bietet das Europarecht jedoch die Chance auf Erstattung dieser Quellensteuer.

Das Steuerrecht zahlreicher EU-Mitgliedstaaten sieht die Erhebung einer Quellensteuer auf Dividenden vor. Diese wird regelmäßig nach den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten) reduziert. Viele Mitgliedstaaten beurteilen ausländische gemeinnützige Organisationen und berufsständische Versorgungseinrichtungen jedoch aufgrund der diesen zustehenden Steuerbefreiungen als nicht abkommensberechtigt im Sinne der DBA. Auch unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fallen diese Einrichtungen regelmäßig nicht, weil sie keine der im Anhang zu der Richtlinie aufgeführten Gesellschaftsformen besitzen.

Damit werden von ausländischen Gesellschaften an in Deutschland ansässige gemeinnützige Organisationen und berufsständische Versorgungseinrichtungen ausgeschüttete Dividenden grundsätzlich mit dem vollen Quellensteuersatz belastet, ohne dass die Dividendenempfänger nach deutschem Steuerrecht die Möglichkeit einer Steueranrechnung hätten. Im Ergebnis bleiben die nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 bzw. Nr. 9 steuerbefreiten Einrichtungen daher mit der ausländischen Quellensteuer endgültig belastet.

Ungleichbehandlung

Demgegenüber genießen den deutschen Einrichtungen vergleichbare Organisationen in den entsprechenden ausländischen EU-Mitgliedstaaten in der Regel ebenfalls eine Steuerbefreiung bzw. können zumindest inländische Dividenden steuerfrei vereinnahmen. Im Ergebnis werden somit deutsche gemeinnützige Organisationen und Versorgungseinrichtungen im Vergleich zu entsprechenden Einrichtungen im jeweiligen Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft ungünstiger behandelt.

Im Fall einer Beteiligung, die es ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen, ergibt sich hieraus eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EG). Da die gemeinnützigen Organisationen und Versorgungseinrichtungen in den meisten Fällen jedoch lediglich Portfoliobeteiligungen an Aktiengesellschaften halten, liegt im Regelfall eine Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) vor. In diesem Zusammenhang sind folgende Entscheidungen des EuGH von Bedeutung:

Tipps und Trends

Deutschland

- ▶ In der Rs. *Denkavit Internationaal* (C-170/05) hat der EuGH am 14. Dezember 2006 für den Fall einer Ausschüttung einer französischen Tochtergesellschaft an ihre niederländische Muttergesellschaft entschieden, dass der Abzug von französischer Quellensteuer gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, weil nach französischem Steuerrecht die Ausschüttung an eine französische Muttergesellschaft - bis auf die Annahme von 5% nichtabziehbaren Betriebsausgaben - steuerfrei gewesen wäre.
- ▶ Kernaussage des EuGH-Urteils vom 8. November 2007 in der Rs. *Amurta* (C-379/05) ist, dass die Grundsätze der Rs. *Denkavit Internationaal* auch in Fällen von Minderheitsbeteiligungen unter Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit Anwendung finden.
- ▶ Darüber hinaus hat der EuGH in der Rs. *Stauffer* (C-386/04) mit Urteil vom 14. September 2006 zum deutschen Gemeinnützigkeitsrecht entschieden, dass ein Mitgliedstaat die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt, wenn er inländische Einkünfte (aus Immobilienvermietung) einer ausländischen gemeinnützigen Einrichtung einer Steuer vom Einkommen unterwirft, nicht aber solche Einkünfte einer inländischen gemeinnützigen Einrichtung. Zu beachten ist jedoch, dass die in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Einrichtung grundsätzlich die Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts des Mitgliedstaates erfüllen muss, aus dem sie die Einkünfte bezieht, um sich gegenüber diesem auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen zu können.

Ernst & Young hat in verschiedenen Ländern eine vollständige Quellensteuererstattung erreicht

Gestützt auf diese Erwägungen haben einige in Deutschland ansässige gemeinnützige Organisationen und berufsständische Versorgungseinrichtungen mit Unterstützung von Ernst & Young in folgenden Mitgliedstaaten die vollständige Erstattung der auf Dividenden einbehaltenen Quellensteuer beantragt:

- ▶ Finnland
- ▶ Frankreich
- ▶ Italien
- ▶ Niederlande
- ▶ Spanien

Für Finnland und die Niederlande waren diese Anträge bereits erfolgreich. In Italien, Spanien und Frankreich lehnt die Finanzverwaltung allerdings bisher trotz der o. a. Rechtsprechung des EuGH die Erstattung der Quellensteuer ab.

So argumentiert beispielsweise die französische Finanzverwaltung dahin gehend, dass die Rs. *Denkavit Internationaal* zu einem Sachverhalt ergangen sei, in dem es um eine Mehrheitsbeteiligung ging, während die Antragsteller lediglich Portfoliobeteiligungen hielten. In der Rs. *Amurta* habe es sich zwar um Minderheitsbeteiligungen gehandelt, aber die Entscheidung sei nicht zum französischen Steuerrecht ergangen, sondern zum niederländischen. Einer anderen Einrichtung hat ein **französisches Gericht** (Tribunal Administratif de Paris) zwar in der ersten Instanz eine Erstattung in Höhe von rd. TEUR 100 (zzgl. Zinsen) zugesprochen. Hiergegen hat jedoch die französische Finanzverwaltung Berufung eingelegt.

Dennoch bleibt festzuhalten, dass die Erhebung von Quellensteuern auf grenzüberschreitende Dividenden durch die Mitgliedstaaten der EU in vielen Fällen gegen die Grundfreiheiten (Niederlassungs- bzw. Kapitalverkehrsfreiheit) des EG-Vertrags verstößt, weil die Dividenden in rein inländischen Sachverhalten häufig nicht nur von der Quellensteuer, sondern gänzlich von der Ertragsbesteuerung freigestellt sind. Dies kommt auch in zahlrei-

Tipps und Trends

Deutschland

chen von der EU-Kommission angestregten Vertragsverletzungsverfahren zum Ausdruck.

So hat die Kommission erst am 19. März dieses Jahres unter Bezugnahme auf die Rs. *Denkavit* beschlossen, gegen die Bundesrepublik Deutschland Klage vor dem EuGH wegen der Quellenbesteuerung von Dividendenzahlungen an Unternehmen im Ausland zu erheben (vgl. Pressemitteilung vom 19. März 2009, IP/09/435). Ähnliche Verfahren sind bereits gegen Spanien, Italien und die Niederlande beim EuGH anhängig (Rs. C-487/08 - Spanien, C-540/07 - Italien, C-521/07 - Niederlande; Pressemitteilung der Kommission vom 22. Januar 2006, IP/07/66). Ebenso beabsichtigt die Kommission, gegen Portugal und Spanien wegen der diskriminierenden Besteuerung von Dividendenzahlungen an ausländische Pensionsfonds entsprechende Klagen vor dem EuGH zu erheben (Pressemitteilung der Kommission vom 27. November 2008, IP/08/1817).

Gute Erfolgsaussichten

Insgesamt sind daher die Aussichten auf Erstattung entsprechender Quellensteuern auf Dividenden aus anderen EU-Mitgliedstaaten für berufsständische Versorgungseinrichtungen und gemeinnützige Einrichtungen als günstig einzuschätzen. Allerdings sind unbedingt die nationalen Verfahrensregeln - einschließlich der relevanten Fristen für die Stellung der Erstattungsanträge - zu beachten. Darüber hinaus ist zu prüfen, ob das berufsständische Versorgungswerk bzw. die gemeinnützige Einrichtung nach dem Recht des jeweiligen Mitgliedstaats, aus dem die Dividenden stammen, mit anderen Einrichtungen, vergleichbar ist, so dass im konkreten Fall eine Ungleichbehandlung vorliegt, auf die der Erstattungsanspruch gestützt werden kann. ■

Ansprechpartner

Jörg Fahlbusch
Ernst & Young AG Hannover
Telefon +49 511 8508 17655
joerg.fahlbusch@de.ey.com

Jens Röhrbein
Ernst & Young AG Hannover
Telefon +49 511 8508 17691
jens.roehrbein@de.ey.com

Spenden an eine im Ausland ansässige Einrichtung

Spenden und Mitgliedsbeiträge, die zur Förderung bestimmter gesetzlich festgelegter steuerbegünstigter Zwecke an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine steuerbefreite Körperschaft getätigt werden, sind gemäß § 10b EStG in einem gewissen Rahmen als Sonderausgaben abzugsfähig.

Diese deutsche Regelung stand vor dem Europäischen Gerichtshof auf dem Prüfstand: Dem EuGH wurde ein Fall zur Beurteilung vorgelegt, in dem ein deutscher Steuerberater Sachspenden zugunsten eines portugiesischen Seniorenheims mit angegliedertem Kinderheim tätigte. Der Steuerberater beantragte den Sonderausgabenabzug, der ihm mit der Begründung verwehrt wurde, dass nach deutschem Recht nur Spenden an *inländische* Empfänger als Sonderausgaben geltend gemacht werden können.

Der EuGH hat mit Urteil vom 27. Januar 2009 (Rs.C-318/07, Persche) entschieden, dass es gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, wenn die steuerliche Abzugsfähigkeit von

Spenden an ausländische gemeinnützige Einrichtungen nur deshalb versagt wird, weil diese in einem anderen Mitgliedsstaat ansässig sind. Dem Steuerpflichtigen muss zumindest die Möglichkeit eingeräumt werden, nachzuweisen, dass die spendenempfangende ausländische Einrichtung die Voraussetzungen erfüllt, die das nationale Recht für die Steuervergünstigung vorschreibt. Nach dem deutschen Gemeinnützigkeitsrecht ist dafür u.a. erforderlich, dass sich die gemeinnützigen Zwecke aus der Satzung ergeben und dass diese Zwecke ausschließlich und unmittelbar verfolgt werden.

Auf Grundlage dieses Urteils sollten deutsche Steuerpflichtige zukünftig entgegen § 10 b EStG auch Spenden an ausländische als gemeinnützige anerkannte Einrichtungen absetzen können, wenn entsprechende Nachweise erfolgen. ■

Ansprechpartner

Gabriele Kirchhof
Ernst & Young AG Köln
Telefon +49 221 2779 25680
gabriele.kirchhof@de.ey.com

Nicole Lissel
Ernst & Young AG Köln
Telefon +49 221 2779 25553
nicole.lissel@de.ey.com

Umfang der Gewerbesteuerpflicht von Krankenhäusern

Bei der Besteuerung von Krankenhäusern stellt sich häufig die Frage, wie weit die Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 GewStG reicht. In der Praxis haben sich hierzu im Wesentlichen drei verschiedene Verfahrensweisen herausgebildet, die bisher von den Krankenhäusern und der Finanzverwaltung, auch in Betriebsprüfungen, angewandt wurden:

- ▶ § 3 Nr. 20 GewStG erfasst jegliche Umsätze des Krankenhausträgers, d.h. es sind auch die Umsätze befreit, die im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, in der Vermögensverwaltung oder in anderen Zweckbetrieben, als denen des Krankenhaus-Zweckbetriebs, erzielt werden.
- ▶ § 3 Nr. 20 GewStG erfasst die Umsätze des Krankenhausträgers im Krankenhaus-Zweckbetrieb und die damit eng verbundenen Umsätze. Man wandte also die umsatzsteuerlichen Grundsätze analog an.
- ▶ § 3 Nr. 20 GewStG erfasst nur die Umsätze im Krankenhaus-Zweckbetrieb.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat nun mit Urteil vom 21. Januar 2009 (Az.: 8 K 6250/06 B) entschieden, dass die Gewerbesteuerbefreiung eines Krankenhauses nach § 3 Nr. 20 GewStG nur den Gewerbeertrag umfasst, der im Krankenhaus-Zweckbetrieb erzielt wird. Gewinne in der Vermögensverwaltung und dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind nach Auffassung des Finanzgerichts folglich gewerbesteuerpflichtig, sofern nicht ausnahmsweise andere Befreiungen in Betracht kommen. Die Gewerbesteuerbefreiung ist damit - bezogen auf gemeinnützige Krankenhausträger - enger gefasst als § 3 Nr. 6 GewStG, der lediglich die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Körperschaften von der Gewerbesteuerbefreiung ausnimmt, aber über den Krankenhaus-Zweckbetrieb hinaus auch andere Zweckbetriebe, die ein gemeinnütziger Krankenhausträger enthalten kann, erfasst.

Wegen grundsätzlicher Bedeutung dieser Frage wurde die Revision zugelassen und ist derzeit beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 22/09 anhängig. Wir empfehlen, gegen ergehende Gewerbesteuerermessbescheide unter Hinweis auf das anhängige Revisionsverfahren Einspruch einzulegen oder einen Änderungsantrag zu stellen. ■

Ansprechpartner

Dr. Ralph Bartmuß
Ernst & Young AG Dresden
Telefon +49 351 4840 23363
ralph.bartmuss@de.ey.com

Dr. Thomas Fritz
Ernst & Young AG Eschborn
Telefon +49 6196 996 27015
thomas.fritz@de.ey.com

Gastbeitrag

Änderungen des Vergaberechts durch das Konjunkturpaket II

Die Dynamik des Vergaberechts hält an. Neben der Vergaberechtsreform haben Bundestag und Bundesrat im Februar auch das Konjunkturpaket II beschlossen. Dadurch wird eine vereinfachte Durchführung von Vergabeverfahren unterhalb der EU-Schwellenwerte (Dienst- und Lieferleistungen 206.000 €, Bauleistungen 5,15 Mio. €) ermöglicht.

Beschleunigung von Investitionen durch erleichterte Vergaben

Eines der Kernstücke des Konjunkturpaketes II ist die Beschleunigung von Investitionen durch die Ermöglichung erleichterter Vergaben. Befristet auf zwei Jahre werden aus diesem Grund die Schwellenwerte für beschränkte Ausschreibungen und freihändige Vergaben (jeweils ohne öffentlichen Teilnahmewettbewerb) wie folgt angepasst:

- ▶ Für Bauleistungen sind beschränkte Ausschreibungen bis zu einem Auftragswert von 1 Mio. € (ohne Umsatzsteuer) zulässig.
- ▶ Freihändige Vergaben von Bauleistungen können bis 100.000 € (ohne Umsatzsteuer) Auftragswert vorgenommen werden.
- ▶ Für Dienst- und Lieferleistungen beträgt der neue Schwellenwert einheitlich 100.000 € (ohne Umsatzsteuer) für freihändige Vergaben und beschränkte Ausschreibungen.

Unterhalb dieser (nationalen) Schwellenwerte können die Vergabestellen ohne Nachweis eines Ausnahmetatbestandes die benannten Verfahrensarten wählen.

Diese Neuregelungen gelten - da das Konjunkturpaket II keine Änderungen der vergaberrechtlichen Rechtsgrundlagen (GWB, VgV) enthält - nur für Vorhaben des Bundes und nur unterhalb der allgemeingültigen Schwellenwerte nach § 3 VgV. Auf Landesebene sind entsprechende Umsetzungsakte erforderlich.

Erste Runderlasse der Länder liegen vor

Erste Bundesländer sind der Aufforderung der Bundesregierung bereits gefolgt und haben die rechtlichen Voraussetzungen geschaffen, um die Beschlüsse des Konjunkturprogramms II auf Länderebene durchzusetzen.

Tipps und Trends

Deutschland

Die Umsetzung der Vorgaben zur Beschleunigung des Vergabeverfahrens wurden in den meisten Bundesländern, namentlich etwa Niedersachsen, Bayern, Nordrhein-Westfalen und Hessen im Wege von Runderlassen vorgenommen. Dabei haben die Länder die vom Bund neu festgelegten (nationalen) Wertgrenzen (beschränkte Ausschreibung von Bauleistungen bis 1. Mio. €; freihändige Vergabe von Bauleistungen bis 100.000 €; beschränkte oder freihändige Vergabe von Dienst- und Lieferaufträgen bis 100.000 €; jeweils ohne Umsatzsteuer) übernommen.

Die Verteilung der Mittel aus dem Konjunkturpaket II wird jeweils durch entsprechende Förderrichtlinien der Länder geregelt, in denen die Voraussetzungen für eine Förderung beschrieben sind.

Flankierend zum Konjunkturpaket II, das nur für den Bereich nationaler Vergaben gilt, lässt die EU-Kommission nach einer Mitteilung vom 19. Dezember 2008 eine erhebliche Verfahrensverkürzung von EU-weiten Vergaben (d.h. oberhalb der Schwellenwerte) zu. Die Kommission erkennt dabei ebenfalls die „Dringlichkeit“ der Durchführung öffentlicher Investitionen aufgrund der aktuellen Wirtschaftslage als grundsätzliche Rechtfertigung für „beschleunigte (Vergabe-) Verfahren“ an.

Verkürzte Verfahrensdauer

Solche Verfahren erlauben eine *Verkürzung der Frist für Teilnahmeanträge* von 37 auf zehn Tage (bei elektronischer Übermittlung der Vergabebekanntmachung, andernfalls 15 Tage). Weiterhin kann die *Angebotsfrist* von 40 auf zehn Tage herabgesetzt werden. Geht man sodann von einer *Wartefrist* von zehn Tagen vor Zuschlagserteilung aus (siehe § 101 a GWB [in der ab Mai 2009 gültigen Fassung] - Übermittlung der Vorinformation per E-Mail oder Fax), kann somit die Verfahrensdauer theoretisch auf 30 Tage - statt 87 Tage - verkürzt werden. Gleichwohl sollte auch hierbei mit Augenmaß verfahren werden, um dennoch qualitativ hochwertige Angebote erzielen zu können.

Des Weiteren wurde der haushaltsrechtliche Schwellenwert für sog. „kleine Baumaßnahmen“ (u. a. § 54 BHO) von 1 Mio. € auf 5 Mio. € erhöht. Dies hat zur Folge, dass Maßnahmen bis zu diesem Wert schon begonnen werden können, ohne dass bereits ausführliche Entwurfszeichnungen und Kostenberechnungen vorliegen müssen.

Chance und Risiko

Fazit

Die Beschlüsse zum Konjunkturpaket II können Chance und Risiko zugleich sein. Einerseits wird unterhalb der EU-Schwellenwerte die Flexibilität der Verfahrensgestaltung und die Möglichkeit rascher Investitionen erhöht, andererseits steigt das Risiko von übereilten Verfahren und mangelnder Wirtschaftlichkeit der Beschaffung. In jedem Fall muss auch bei beschleunigten Verfahren auf einen rechtssicheren und wirtschaftlich tragfähigen Beschaffungsprozess geachtet werden. Für die Kommunen ist darüber hinaus entscheidend, dass eine Förderung der beabsichtigten Maßnahmen sichergestellt wird. ■

Ansprechpartner

Dr. Henning Holz, LL.M.
Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH Hannover
Telefon +49 511 5458 15021
hennig.holz@luther-lawfirm.com

Henner-Matthias Puppel
Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH Essen
Telefon +49 201 9220 0
henner.puppel@luther-lawfirm.com

Umsatzsteuerliche Behandlung der Integrationsfachdienste

Änderung durch das Jahressteuergesetz 2009

Integrationsfachdienste unterstützen arbeitsuchende und beschäftigte behinderte und schwerbehinderte Menschen und betreuen diese bei psychosozialen Problemen im Arbeits- und Berufsleben. Neben der Unterstützung der Integrationsämter werden die Integrationsfachdienste auch im Auftrag der Rehabilitationsträger und der Träger der Arbeitsvermittlung, insbesondere der Agenturen für Arbeit tätig, um besonders betroffene schwerbehinderte Menschen in Arbeit zu vermitteln. Die Leistungen der Integrationsfachdienste beruhen auf den Regelungen der §§ 109 ff. des 9. Sozialgesetzbuches.

Eine Steuerbefreiung der Integrationsfachdienste nach deutschem Umsatzsteuerrecht kam bisher nur für Leistungen in Betracht, die von Einrichtungen der freien Wohlfahrtspflege im Sinne des § 4 Nr. 18 UStG ausgeführt wurden. Dies war häufig nicht der Fall.

Nach Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL waren allerdings die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen einschließlich derjenigen, die von Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden, von der Umsatzsteuer befreit. Uns ist es unter Hinweis auf diese Befreiungsvorschrift in der Vergangenheit gelungen, die Umsatzsteuerfreiheit der betreffenden Umsätze zu gewährleisten.

Durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) ist nunmehr auch § 4 Nr. 16 UStG erweitert worden. Nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG n.F. sind die eng mit den Einrichtungen zur Betreuung und Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen verbundenen Leistungen von der Umsatzsteuer befreit, die von Einrichtungen ausgeführt werden, mit denen eine Vereinbarung nach § 111 SGB IX besteht.

§ 111 SGB IX, auf den sich die durch das JStG 2009 eingeführte Umsatzsteuerbefreiung bezieht, enthält eine allgemeine Beschreibung des Integrationsfachdienstes bezüglich der Beauftragung und Verantwortlichkeit. Für eine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG in der Fassung des JStG 2009 haben die Integrationsfachdienstes folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- ▶ Die Beauftragung muss durch das Integrationsamt oder den Rehabilitationsträger erfolgen, die in Abstimmung mit dem Integrationsfachdienst die Art, Umfang, Dauer sowie das Entgelt festlegen.
- ▶ Der Integrationsfachdienst arbeitet eng u.a. mit den zuständigen Stellen der Bundesagentur für Arbeit, dem Integrationsamt und dem zuständigen Rehabilitationsträger zusammen.
- ▶ Die vertraglichen Vereinbarungen enthalten Bestimmungen u.a. zur Beauftragung, Zusammenarbeit, fachlichen Leitung, Qualitätssicherung und Ergebnisbeobachtung.
- ▶ Im Interesse finanzieller Planungssicherheit sollen die Vereinbarungen für eine Dauer von mindestens 3 Jahren abgeschlossen werden.

Eine Steuerbefreiung der Leistungen der Integrationsfachdienste im Sinne der §§ 109 ff. SGB IX ist somit ab dem 25. Dezember 2008 - unabhängig vom Status als Wohl-

fahrtsverband - auch im deutschen Umsatzsteuerrecht verankert. Für Leistungen der Integrationsfachdienste, die vor dem 25. Dezember 2008 erbracht wurden, empfehlen wir zu prüfen, inwieweit eine Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL in Betracht kommt. ■

Ansprechpartner

Dr. Ralph Bartmuß
Ernst & Young AG Dresden
Telefon +49 351 4840 23363
ralph.bartmuss@de.ey.com

Ines Lehmann
Ernst & Young AG Dresden
Telefon +49 351 4840 20460
ines.lehmann@de.ey.com

EU-Beihilferahmen für Forschung, Entwicklung und Innovation

Zum 1. Januar 2009 ist der „Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation“ (Amtsblatt der Europäischen Union, 2006/C 322/01) nach einer zweijährigen Übergangszeit endgültig in Kraft getreten. Der Beihilferahmen ist eine Verwaltungsvorschrift zur Auslegung von Artikel 87 EG-Vertrag, der staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen versagt, die durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten beeinträchtigen.

Die bisher geltende grundsätzliche Privilegierung von nicht-gewinnorientierten Forschungseinrichtungen wird nicht mehr aufrechterhalten. Vielmehr gilt ab dem 1. Januar 2009 für die staatliche Finanzierung wirtschaftlicher und nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten von Forschungseinrichtungen eine strikte Kostentrennungspflicht, um Quersubventionierungen zwischen diesen beiden Bereichen zu vermeiden. Erfolgt diese Trennung nicht, geht die EU-Kommission davon aus, dass alle staatlichen Zuwendungen als Beihilfen anzusehen sind und unter das grundsätzliche Verbot nach Artikel 87 Abs. 1 EG-Vertrag fallen.

Das Quersubventionierungsverbot ist bereits aus dem alten EU-Beihilferahmen bekannt. Neu ist die Nachweispflicht. So müssen Forschungseinrichtungen Kosten und Finanzierung der wirtschaftlichen Tätigkeiten einerseits und nicht-wirtschaftlicher Tätigkeiten andererseits nunmehr getrennt im Jahresabschluss bzw. einer sog. Trennungsrechnung abbilden.

Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten fallen nicht unter Artikel 87 Abs. 1 EG-Vertrag. Mithin stellt die öffentliche Finanzierung dieser Tätigkeiten keine Beihilfe dar. Zu den nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten zählen:

- ▶ Lehre (bei Hochschulen)
- ▶ Unabhängige Forschung zur Erweiterung des Wissens und des Verständnisses
- ▶ Verbreitung der Forschungsergebnisse
- ▶ Technologietransfer

Die öffentliche Finanzierung wirtschaftlicher Tätigkeiten wird grundsätzlich als Beihilfe angesehen. Wirtschaftliche Tätigkeiten sind:

Tipps und Trends

Deutschland

- ▶ Vermietung von Infrastruktur
- ▶ Dienstleistungen für gewerbliche Unternehmen (Forschungsdienstleistungen)
- ▶ Auftragsforschung

Ausnahmsweise liegt bei Forschungsdienstleistungen keine Beihilfe vor, wenn die Forschungseinrichtung ihre Leistungen zum Marktpreis erbringt oder, falls kein Marktpreis existiert, die Dienstleistungen zu einem Preis erbracht werden, der sämtliche Kosten sowie eine angemessene Gewinnspanne abdeckt. Die Kosten sind hierbei projektscharf auf Vollkostenbasis zu ermitteln.

Da es bei Nichtbeachtung des EU-Beihilferahmens zur Rückforderung von Zuwendungen kommen kann, empfehlen wir die kostenrechnerischen Voraussetzungen für eine tätigkeits- und projektscharfe Erfassung und Abbildung von Kosten und Finanzierung zu schaffen. ■

Ansprechpartner

Hans-Peter Busson
Ernst & Young AG Eschborn
Telefon +49 6196 996 25271
hans-peter.busson@de.ey.com

Anhebung der Freibeträge für Körperschaft- und Gewerbesteuer

Anhebung der Freibeträge für Körperschaft- und Gewerbesteuer von EUR 3.835 bzw. EUR 3.900 auf jeweils EUR 5.000

Gemeinnützige Körperschaften (bspw. Vereine und Stiftungen) sowie steuerbegünstigte Berufsverbände sind ertragsteuerbefreit, soweit sie keinen (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Körperschaften des öffentlichen Rechts (bspw. Kommunen) sind nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) steuerpflichtig.

Bislang konnten die steuerbegünstigten Körperschaften im Rahmen ihrer (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe bzw. Betriebe gewerblicher Art einen - körperschaftsteuerlichen - Freibetrag in Höhe von EUR 3.835 vom Einkommen abziehen (§ 24 KStG). Zusätzlich konnte ein - gewerbesteuerlicher - Freibetrag in Höhe von EUR 3.900 vom (abgerundeten) Gewerbeertrag abgezogen werden (§ 11 Abs. 1 GewStG). Da Körperschaften des öffentlichen Rechts mit jedem BgA steuerpflichtig sind, können diese die Freibeträge je BgA und damit mehrmals in Anspruch nehmen.

Von der körperschaftsteuerlichen Freibetragsregelung ausgeschlossen sind gemeinnützige Körperschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (bspw. gemeinnützige GmbH). Dieser Ausschluss besteht im Rahmen der Freibetragsregelung der Gewerbesteuer nicht.

Durch das Dritte Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft (Mittelstandsentsorgungsgesetz) vom 17. März 2009 werden diese Freibeträge für die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von EUR 3.835 bzw. EUR 3.900 auf jeweils EUR 5.000 angehoben. Die erhöhten Freibeträge finden erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 Anwendung. ■

Ansprechpartner

Prof. Dr. Manfred Orth
Ernst & Young AG Eschborn
Telefon +49 6196 996 28065
manfred.orth@de.ey.com

Dr. Thomas Fritz
Ernst & Young AG Eschborn
Telefon +49 6196 996 27015
thomas.fritz@de.ey.com

Wettbewerb per Internet - Produktstrategien deutscher Stromversorger

Liberalisierung und Regulierung der Energiemärkte stellen immense Herausforderungen für deutsche Energieversorgungsunternehmen (EVU) dar. Hinzu kommt, dass Verbraucherzentralen und Internetportale dem Kunden die Suche nach dem jeweils günstigsten Energieanbieter leichter machen. Dadurch wird der Wettbewerbsdruck zusätzlich verstärkt. Ein attraktiv gestaltetes Onlineangebot bietet den EVU die Möglichkeit, Bestandskunden langfristig an das eigene Unternehmen zu binden bzw. neue Kunden hinzuzugewinnen. Eine Studie der Ernst & Young AG hat die Onlineauftritte deutscher Energieanbieter untersucht, um angesichts stetig steigender Wechselquoten einen Eindruck von der Innovationsfähigkeit der angebotenen Produktlandschaft im Privatkundensegment zu gewinnen. Sie zeigt, dass auf diesem Gebiet noch viel Luft nach oben ist.

Die Wahl der richtigen Produktstrategie ist für das Erreichen der unternehmensindividuellen Zielsetzung von entscheidender Bedeutung. Hierbei spielt die Produktdifferenzierung eine wichtige Rolle. Darüber hinaus nehmen Service und Zusatzleistungen eine nicht weniger bedeutende Funktion im verstärkten Wettbewerbsumfeld ein.

Stichproben durch Ernst & Young

Für die untersuchte Stichprobe wurden von Ernst & Young, unabhängig von ihrer Größe, Unternehmen aus dem gesamten Bundesgebiet berücksichtigt und 65 nach dem Zufallsprinzip ausgewählt. Die im Zeitraum von Anfang Mai und Ende Juli 2008 betrachteten EVU bieten zusammen 342 verschiedene Privatkunden-Produkte an, wobei lediglich sechs Angebote reine Onlineprodukte darstellen, die ausschließlich über den Vertriebskanal Internet verfügbar sind. Bis auf vier Unternehmen haben alle untersuchten Anbieter Grundversorgerstatus. Neben den entsprechenden Grundversorgungstarifen waren über 70% der betrachteten Produkte Sonderverträge. Die meisten Versorger haben die Verfügbarkeit ihrer Produkte regional eingegrenzt, weshalb das Motiv der Kundenbindung als wesentliches Unternehmensziel angesehen werden kann.

Ausgewählte Ergebnisse

Einige ausgewählte Ergebnisse:

1. Es zeigt sich, dass insbesondere im Sondervertragsbereich, der in der Regel im Fokus unternehmerischer Produktvariation steht, innovative Ideen eher selten anzutreffen sind. In den meisten Fällen orientiert sich die Vielfalt der Produkte ausschließlich an Verbrauchsgrößen und beschränkt sich auf die bekannten S-, L-, und XL-Tarife. Alternative Modelle wie Lifecycle-Ansätze, die für jede Lebenssituation den passenden Tarif offerieren, wurden hingegen nur ansatzweise vorgefunden.
2. Eine Produktvariante, die in den letzten Jahren konsequent an Bedeutung gewonnen hat, sind Ökostromprodukte. Dazu hat zu einem großen Teil die sinkende Preisdifferenz von ökologischen zu herkömmlichen Produkten beigetragen. Im Rahmen der Studie wurde deutlich, dass sich online nur bei 16 von 43 Anbietern ein Hinweis auf eine Zertifizierung finden lässt, die die Einhaltung ökologischer Kriterien bei der Stromproduktion bestätigt. Dies bedeutet zwar nicht automatisch, dass eine Zertifizierung gar nicht vorgenommen wurde, jedoch spricht dies gleichzeitig für eine mangelnde Transparenz, die sich über das Internet ohne Weiteres herstellen ließe.

Tipps und Trends

Deutschland

- Bei der Markenpolitik gehen die EVU unterschiedliche Wege, was die Auswahl der Namensgebung betrifft. Bei 134 Produkten der untersuchten Stichprobe kommen klassische Namensvariationen zur Anwendung, die die Bezeichnung „Tarif“ explizit in ihrem Namen führen. Weiterhin spielen Kreativnamen eine zunehmend wichtige Rolle, wobei man zwischen Bezeichnungen mit direktem Bezug zum Energieträger und reinen Phantasiebezeichnungen unterscheiden muss. Kritisch ist anzumerken, dass die Stichprobe Namen ohne irgendeine Verbindung zum Energieträger aufwies, die nicht geeignet sind, den Konsumenten bei seiner Tarifwahl hinreichend zu unterstützen, sondern vielmehr zur Verwirrung beitragen. Bei 101 der getesteten Produkte fließt der Unternehmensname als wesentlicher Bestandteil in die Namensgebung ein, was einem Anteil von gut 30% entspricht.

Verbesserungspotential vorhanden

Die Studie kommt zusammenfassend zu dem Ergebnis, dass erst wenige innovative Produktansätze beobachtbar sind und die Umsetzung in vielen Fällen noch stark verbesserungswürdig ist. Ein Argument für die teilweise geringe Kundenorientierung kann sicherlich darin gesehen werden, dass insbesondere alteingesessenen Unternehmen die Erfahrung im „echten“ Wettbewerb um den Endkunden noch fehlt. Dadurch kann das unterschiedliche Niveau der Onlineauftritte hauptsächlich erklärt werden. So lässt sich feststellen, dass neue Anbieter in der Regel über eine deutlich anwenderfreundlichere Homepage verfügen. Nichtsdestotrotz verlangt der härter werdende Konkurrenzdruck auch von etablierten EVU, die Vertriebsstrategie und das Serviceangebot stärker an den Kundenbedürfnissen auszurichten.

Für Versorger, die im Privatkundengeschäft weiterhin erfolgreich sein wollen, spielen Faktoren wie die Professionalisierung des Marketings und der Produktentwicklung sowie eine tiefgehende Marktkennntnis in Bezug auf Kundenbedürfnisse und Konsumentenverhalten eine entscheidende Rolle. Eine parallele betriebswirtschaftliche Analyse ist zwingend erforderlich, da sie eine Beurteilung der Auswirkungen einzelner Produktentscheidungen auf das Betriebsergebnis ermöglicht.

Speziell für kleinere Versorger ergibt sich zunehmend die Notwendigkeit, sich über ansprechende Produkte zu differenzieren. Zugleich müssen sie den bestehenden Interessenkonflikt zwischen dem kommunalen Gedanken der Daseinsvorsorge und dem Wettbewerb um den Endkunden lösen. Dabei stehen häufig nicht nur wirtschaftliche Aspekte im Vordergrund der unternehmerischen Tätigkeit.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass eine Differenzierung um jeden Preis, wie sie während der ersten Liberalisierungsphase zu beobachten war, wenig zielführend ist und daher von vornherein vermieden werden sollte. Dennoch ist eine innovative und systematische Produktentwicklung für den Unternehmenserfolg von entscheidender Bedeutung. Dabei sollte jedoch die Nachfrageseite in ausreichendem Maße Berücksichtigung finden und das Kosten-Nutzen-Verhältnis einzelner Produkte nicht aus den Augen verloren werden. Die vollständige Studie ist auf Anfrage unentgeltlich erhältlich. ■

Ansprechpartner

Andreas Franke-Ewald
Ernst & Young AG Düsseldorf
Telefon +49 211 9352 15173
andreas.franke-ewald@de.ev.com

Bilanzierung von Dieselswaps nach HGB und IFRS

Dieselswaps als Instrument der Absicherung des Dieselpreises

Banken bieten Verkehrs- und Logistikunternehmen in letzter Zeit vermehrt so genannte Dieselswaps an. Diese Dieselswaps sichern den Dieselpreis gegen Schwankungen ab und tragen somit zur Planungssicherheit bei. Dabei ist die Swapvereinbarung regelmäßig so ausgestaltet, dass für eine bestimmte Laufzeit (z.B. zwölf Monate) für ein bestimmtes Gesamtvolumen von Diesel (Metrische Tonnen, kurz: MT) die Beschaffung mit einem Festpreis (EUR/MT) abgesichert wird.

Nach Abschluss eines Dieselswaps nimmt das Verkehrsunternehmen weiterhin den physischen Einkauf vor und zahlt an den Dieselverkäufer einen variablen Preis. Dieser tatsächlich gezahlte Preis (z.B. an einen Dieselgroßhändler) ist meist nicht mit dem Referenzpreis identisch. So wird als Referenzpreis oft der Spotpreis in Rotterdam vereinbart. Die Differenz zwischen dem Referenzpreis und dem Festpreis wird bei steigenden Preisen dem Verkehrsunternehmen von der Bank erstattet. Umgekehrt hat aber das Verkehrsunternehmen bei fallenden Preisen die Differenz zwischen dem Referenzpreis und dem Festpreis (d.h. der Referenzpreis unterschreitet den Festpreis) an die Bank zu zahlen.

Für die Entscheidung, ob ein Verkehrsunternehmen den Dieselpreis über Dieselswaps absichern sollte, sind neben betriebswirtschaftlichen Aspekten auch die bilanziellen Auswirkungen des Kaufs von Dieselswaps relevant.

Behandlung der möglichen Alternativen nach HGB

Bilanzierung gemäß HGB

► **Referenzpreis = Festpreis**

In dem theoretischen Fall, dass der (in EUR umgerechnete) Referenzpreis zum Bilanzstichtag exakt dem Festpreis entspricht, stellt die Swapvereinbarung ein nicht-bilanzierungsfähiges schwebendes Geschäft dar. Das schwebende Geschäft ist ausgeglichen und folglich nicht bilanzwirksam.

► **Referenzpreis < Festpreis**

Sofern der (in EUR umgerechnete) Referenzpreis zum Bilanzstichtag den mit der Bank kontrahierten Festpreis unterschreitet, ist gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB aufwandswirksam eine Drohverlustrückstellung zu bilden. Die Drohverlustrückstellung ist in Höhe der Preisdifferenz, multipliziert mit der zum Bilanzstichtag noch nicht beschafften Restmenge (d.h. noch offenes Volumen über die Restlaufzeit) zu bewerten (vgl. auch IDW RS HFA 4 Tz. 38). An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass Drohverlustrückstellungen gemäß § Abs. 4a EStG steuerlich nicht anerkannt werden.

Eine kompensatorische Gegenrechnung von wirtschaftlichen Vorteilen (z.B. etwaige Gewinne aus zukünftigen Absatzgeschäften) scheidet u.E. daran, dass diese Vorteile zum Bilanzstichtag noch nicht als hinreichend sicher realisierbar angesehen werden können (siehe auch IDW RS HFA 4 Tz. 26 f.). Selbst wenn dies der Fall wäre, bestünde das zusätzliche Problem, dass das Swapgeschäft und das tatsächliche physische Beschaffungsgeschäft in der Regel nicht kongruent sind. So weicht der mit der Bank fixierte Referenzpreis (z.B. fakturiert in USD, Spotpreis Rotterdam) von dem tatsächlich gezahlten Einkaufspreis ab. Ferner kann das einzelne Absatzgeschäft (Beförderung von Fahrgästen) u.E. nicht eindeutig einem bestimmten physischen Beschaffungsgeschäft zugeordnet werden, so dass keine (antizipative) Bewertungseinheit gegeben ist.

Tipps und Trends

Deutschland

Behandlung der möglichen Alternativen nach IFRS

▶ Referenzpreis > Festpreis

Sofern der (in EUR umgerechnete) Referenzpreis den Festpreis zum Bilanzstichtag überschreitet, liegt in Höhe der Preisdifferenz, multipliziert mit der zum Bilanzstichtag noch nicht beschafften Restmenge, ein nicht realisierter Gewinn vor (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Folglich ist die Swapvereinbarung in diesem Fall nicht bilanzwirksam.

IFRS

▶ Referenzpreis = Festpreis

Swapvereinbarungen sind meist so angelegt, dass sie ein Derivat i.S.d. IAS 39.9 darstellen:

- ▶ Wertentwicklung ist vom Referenzpreis abhängig,
- ▶ keine anfängliche Auszahlung und
- ▶ Glattstellung in Zukunft.

Eine Bewertungseinheit (*hedge accounting*) mit zukünftigen Absatzgeschäften scheitert u.E. an der mangelnden Zurechenbarkeit der abgesicherten Risiken aus dem Swappeschaft (siehe auch oben). Folglich ist die Swapvereinbarung als ein *financial instrument* in der Kategorie *held for trading* zu klassifizieren (IAS 39.9).

Die Zugangs- und Folgebewertung des Derivats erfolgt gem. IAS 39.43 und 39.46 zum *fair value*. Sofern zum Bilanzstichtag - was in der Praxis eher selten der Fall sein wird (vgl. oben) - der (in EUR umgerechnete) Referenzpreis dem Festpreis entspricht, ist anzunehmen, dass der *fair value* null ist (unter der Prämisse, dass ein aktiver (Diesel-) Markt gegeben ist und außer dem Referenzpreis keine weiteren Faktoren den *fair value* beeinflussen).

▶ Referenzpreis < Festpreis

Sofern zum Bilanzstichtag der (in EUR umgerechnete) Referenzpreis unter dem Festpreis liegt, ist der *fair value* des Derivats negativ (unter der Prämisse, dass ein aktiver (Diesel-) Markt gegeben ist und außer dem Referenzpreis keine weiteren Faktoren den *fair value* beeinflussen). Die daraus resultierende *financial liability* ist aufwandswirksam zu passivieren (IAS 39.47(a)).

▶ Referenzpreis > Festpreis

Sofern zum Bilanzstichtag der (in EUR umgerechnete) Referenzpreis über dem Festpreis liegt, ist der *fair value* des Derivats positiv (unter der Prämisse, dass ein aktiver (Diesel-) Markt gegeben ist und außer dem Referenzpreis keine weiteren Faktoren den *fair value* beeinflussen). Das daraus resultierende *financial asset* ist ertragswirksam zu aktivieren (IAS 39.45). ■

Ansprechpartner

Hans-Peter Busson
Ernst & Young AG Eschborn
Telefon +49 6196 996 25271
hans-peter.busson@de.ey.com

Steuerbefreiung gemeinnütziger Organisationen in der Schweiz

Unter dem Blickwinkel der Entschädigung der Organe

Zu Beginn des vergangenen Jahres hat die Schweizerische Steuerkonferenz als Ergänzung zum Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994 Praxishinweise zuhanden der kantonalen Steuerverwaltungen veröffentlicht, um die unterschiedliche Praxis der Kantone im Bereich der Steuerbefreiung von juristischen Personen mit gemeinnützigen, öffentlichen oder Kultuszwecken sowie die Thematik der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen zu harmonisieren. Die Praxishinweise greifen punktuell gewisse Bereiche auf, unter anderem auch Fragen betreffend die „zulässige“ Entschädigung an Organe. In Anbetracht der vielfältigen Stiftungs- sowie Vereinslandschaft in der Schweiz und der zahlreichen Stiftungsräte, welche für steuerbefreite Stiftungen tätig sind, besteht ein grosser Klärungsbedarf betreffend die Kompatibilität der Steuerbefreiung mit der Honorierung der Stiftungsräte.

Der nachfolgende Beitrag beschränkt sich demnach auf die Thematik der Entschädigungen an Organe im Hinblick auf die Steuerbefreiung gemeinnütziger Institutionen.

Gestützt auf die einschlägigen Gesetzesbestimmungen, die eingangs erwähnten Richtlinien und Praxishinweise sowie die Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt Gemeinnützigkeit vor, wenn der Destinatärkreis der Begünstigten grundsätzlich offen ist und der Zweck im Allgemeininteresse liegt. (sog. objektives Element). Darunter fallen beispielsweise Tätigkeiten in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen. Ein weiteres bedeutendes Element der Gemeinnützigkeit liegt in der Uneigennützigkeit, d.h. es sollen keine eigenen Interessen verfolgt werden (sog. subjektives Element).

Bei der Entschädigung von Organen steuerbefreiter Institutionen ist darauf zu achten, dass die Vergütungen nicht im Widerspruch zu den Voraussetzungen der Uneigennützigkeit sowie des Fehlens von Erwerbs- und Selbsthilfzwecken stehen. Mit anderen Worten gilt der Grundsatz, dass die Tätigkeiten der Organe - wie beispielsweise eines Stiftungsrates - ehrenamtlich ausgeführt werden und diese damit nicht ihre eigenen Interessen verfolgen, sondern im Interesse der Allgemeinheit „Opfer erbringen“. Dies hat zur Folge, dass grundsätzlich nur die effektiv entstandenen Kosten wie Barauslagen und Transportkosten zu entschädigen sind. Weiter sind in der Praxis moderate Sitzungsgelder zulässig. Das Amt für Sozialversicherung und Stiftungsaufsicht des Kantons Bern beispielsweise erachtet einen Stundenansatz von CHF 40 - 60 für Sitzungsgelder als moderat.

Darüber hinaus sind im Sinne einer Ausnahme nur Entschädigungen für Tätigkeiten zugelassen, die über die ordentlichen Aufgaben hinausgehen, so beispielsweise bei hauptberuflichen Tätigkeiten (in der Praxis werden oft Tätigkeiten im Bereich der Buchführung entschädigt). Damit eine Entschädigung der Steuerbefreiung nicht entgegensteht, muss folglich eine arbeitsintensive Tätigkeit vorliegen, Stiftungsratssitzungen und Protokollierungen fallen grundsätzlich nicht darunter. Entschädigungen für bestimmte Leistungen ohne Überprüfung der tatsächlich geleisteten Arbeit sind für eine Steuerbefreiung zudem schädlich.

Tipps und Trends

Schweiz

Die Höhe der Entschädigung für solche außerordentlichen Tätigkeiten eines Organs hat den marktüblichen Ansätzen zu entsprechen bzw. darf diese nicht überschreiten. Es gilt der Grundsatz, dass die Entschädigungen auf sachlich nachvollziehbaren und willkürfreien Bemessungskriterien gründen müssen. Die Steuerverwaltungen sollten bei einer allfälligen Überprüfung der Entschädigungen die Grösse der steuerbefreiten Institution, den Umfang der Verantwortung sowie den damit verbundenen zeitlichen Aufwand berücksichtigen. Erhalten Mitglieder des Stiftungsrates bzw. Vereinsvorstandes fixe Entschädigungen, welche die effektiven Kosten übersteigen und führen diese Organe keine ausserordentliche Tätigkeit aus, wird keine Steuerbefreiung gewährt.

Ein weiterer zentraler Punkt ist der Umstand, dass Entschädigungen an Stiftungsräte, welche über eine Spesenvergütung hinausgehen, von der Stiftungsurkunde explizit zugelassen werden müssen. Eine entsprechende Bestimmung im Reglement, welche der Stiftungsurkunde widerspricht, ist nicht zulässig. Aus diesem Grund ist vor der Ausrichtung von Entschädigungen stets die Stiftungsurkunde zu überprüfen und allenfalls anzupassen. Eine beispielhafte Bestimmung in der Stiftungsurkunde könnte wie folgt lauten: *„Der Stiftungsrat ist grundsätzlich ehrenamtlich tätig. Der Stiftungsrat entscheidet über die Ausrichtung von Entschädigungen an Mitglieder oder Personen, an welche ausserordentliche, arbeitsintensive Aufgaben übertragen werden“*. Weiter schlagen die zuständigen Stiftungsaufsichten vor, die Entschädigung im Rahmen eines Mandatsverhältnisses gemäß den Bestimmungen des Schweizerischen Obligationenrechts über den Auftrag zu regeln und die Vergütungen bzw. Stundenansätze für ausserordentliche Arbeitsleistungen im Mandatsvertrag festzulegen.

Aufgrund dieser sehr weitgehenden Bedingungen sollten nicht nur diejenigen Institutionen, welche erstmalig eine Steuerbefreiung beantragen, die vorgenannten Voraussetzungen eingehend überprüfen. Auch für bereits steuerbefreite juristische Personen besteht Handlungsbedarf in steuerlicher Hinsicht und sie sind angehalten, die Entschädigung ihrer Organe im Licht der strengen Bedingungen zu überprüfen, andernfalls ihre Steuerbefreiung gefährdet sein könnte. Mitunter sind Absprachen und Abklärungen mit den jeweiligen Steuerbehörden und/oder Stiftungsaufsichten in gewissen Fällen unabdingbar. ■

Ansprechpartner

Natalie Nyffenegger
Ernst & Young AG Bern
Telefon +41 58 286 61 67
natalie.nyffenegger@ch.ey.com

Walo Stählin
Ernst & Young AG Bern
Telefon +41 58 286 64 61
walo.staehlin@ch.ey.com

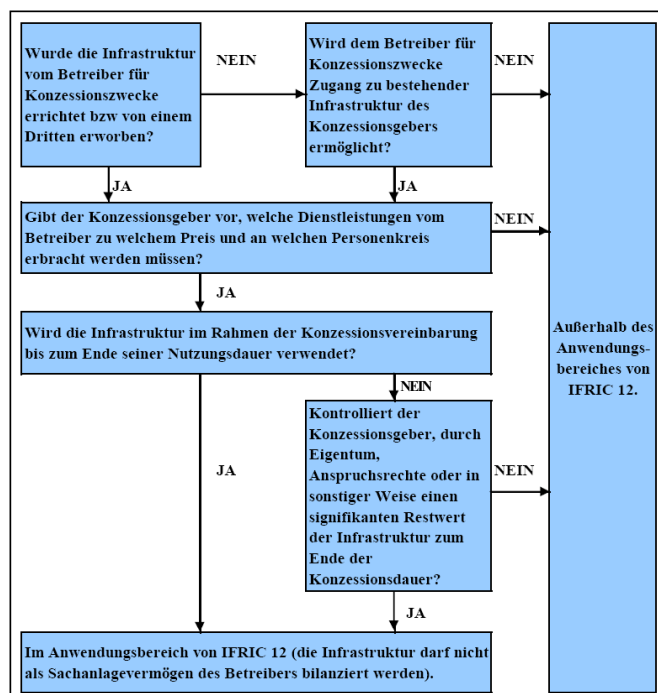
IFRIC 12 - Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen

Am 30. November 2006 wurde seitens des International Financial Reporting Committee (IFRIC) die Interpretation IFRIC 12 Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen (Service Concession Arrangements) veröffentlicht. IFRIC 12 enthält Leitlinien für die Anwendung bestehender IFRS/IAS durch das Betreiberunternehmen auf die Bilanzierung von im Rahmen von Konzessionsvereinbarungen übernommenen Verpflichtungen und erhaltenen Rechten. Hierdurch soll eine einheitliche Anwendung von IFRS/IAS sichergestellt werden.

Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen sind vertragliche Vereinbarungen zwischen der öffentlichen Hand und privaten Unternehmen (*public-to-private concessions*), die auf die Erfüllung öffentlicher Aufgaben, wie beispielsweise die Errichtung und den Betrieb von Mautstraßen, Flughäfen, Krankenhäusern, Gefängnissen, Telekommunikations- bzw. Wasser- und Energieversorgungsinfrastruktur, gerichtet sind. Der Konzessionsnehmer wird in der Regel vertraglich zur Errichtung, zum Betrieb sowie zur Instandhaltung der Infrastruktur verpflichtet. Zur Erfüllung der übertragenen öffentlichen Aufgaben nutzt das Betreiberunternehmen Infrastruktur, die in der Verfügungsmacht der öffentlichen Hand bleibt.

Anwendungsbereich Der Anwendungsbereich von IFRIC 12 erstreckt sich auf Konzessionsvereinbarungen, bei denen die öffentliche Hand die Verwendung der Infrastruktur weiterhin kontrolliert, indem sie vorgibt, welche Dienstleistungen vom Betreiber zu welchem Preis und an welchen Personenkreis erbracht werden müssen und weiters einen signifikanten Restwert am Ende der Konzessionsdauer für sich beanspruchen kann.

Nachstehendes Flussdiagramm verdeutlicht die Vorgangsweise zur Prüfung, ob eine Dienstleistungskonzessionsvereinbarung in den Anwendungsbereich von IFRIC 12 fällt:



Tipps und Trends

Österreich

Wesentliche Konsequenz von IFRIC 12 ist, dass aufgrund der anhaltenden Einflussmöglichkeiten der öffentlichen Hand sowohl erworbene als auch vom Betreiber selbst erstellte Infrastruktur, die im Rahmen einer Dienstleistungskonzessionsvereinbarung genutzt wird, nicht als Sachanlagevermögen des Betreiberunternehmens bilanziert wird. Dies gilt unabhängig davon, inwieweit die mit der Infrastruktur im Zusammenhang stehenden Chancen und Risiken auf den Betreiber übergehen bzw. wem juristisch das Eigentumsrecht an den Vermögensgegenständen zuzuordnen ist.

Das IFRIC ist bei dieser Auslegung somit von dem anderen Standards zugrunde liegenden „Risk-and-Rewards“-Konzept abgegangen und beurteilt die Frage des Ansatzes von im Rahmen von Konzessionsvereinbarungen genutzten Vermögens rein nach dem Kontrollkonzept. Diese Vorgangsweise wurde im Rahmen des Entstehungsprozesses von IFRIC 12 nicht unkontroversiell diskutiert und beeinflusst wesentlich die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage des Betreibers.

Vermögensgegenstände, die bereits vor Abschluss der Dienstleistungskonzessionsvereinbarung als Sachanlagevermögen des Betreibers bilanziert wurden, sind nach den Ausbuchungsregeln in IAS 16 zu beurteilen.

Accounting-Model

IFRIC 12 unterscheidet abhängig von der Art der Gegenleistung grundsätzlich zwischen zwei Arten von Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen:

- ▶ Erhält der Betreiber einen unbedingten Anspruch auf Geldzahlung oder einen sonstigen finanziellen Ausgleich gegenüber der öffentlichen Hand, ist der erworbene Anspruch als finanzieller Vermögenswert gemäß IAS 39 zu bilanzieren (financial asset model). Ein unbedingter Gegenleistungsanspruch besteht auch dann, wenn der Konzessionsgeber (i) einen bestimmten bzw. bestimmbaren Anspruch bzw. (ii) einen allfälligen Ausfall zwischen den von den Benutzern eingehobenen Entgelten und einem bestimmten bzw. bestimmbaren Anspruch garantiert.
- ▶ Erhält das Betreiberunternehmen andererseits das Recht, den Nutzern ein Nutzungsentgelt in Rechnung zu stellen, erwirbt es einen immateriellen Vermögenswert i.S.v. IAS 38 (intangible asset model).

Daneben ist auch eine Kombination beider Modelle (*mixed model*) möglich, sofern die Gegenleistung zum Teil in Form eines fixen Anspruches und zum Teil in Form eines variablen Anspruches durch Einräumung des Rechtes zur Erhebung von Nutzungsgebühren besteht. In diesem Fall hat der Betreiber in dem Ausmaß, in dem die öffentliche Hand eine unbedingte Zahlungsgarantie abgibt, einen finanziellen Vermögenswert, in dem Ausmaß, in dem sein Gegenleistungsanspruch vom Ausmaß der Nutzung seiner Dienstleistung abhängt, einen immateriellen Vermögenswert zu erfassen. Auch die Einnahmen aus dem Konzessionsmodell sind entsprechend zu splitten.

Die Bilanzierung der Erlöse und Aufwendungen im Zusammenhang mit der vom Betreiber erbrachten Dienstleistung erfolgt bei beiden Modellen nach IAS 11 (*Construction Contracts*) bzw. IAS 18 (*Revenue*). Die Gegenleistung der öffentlichen Hand ist zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten und - wie oben ausgeführt - abhängig von der Art der Gegenleistung als finanzieller bzw. als immaterieller Vermögenswert zu bilanzieren.

Hat der Betreiber einen vertraglichen Anspruch auf einen immateriellen Vermögenswert (bzw. das Recht für die Inanspruchnahme der öffentlichen Dienstleistung Gebühren zu verlangen), werden die der Vereinbarung zuordenbaren Fremdkapitalkosten in Übereinstimmung mit IAS 23 während der Bauphase aktiviert. Bei Vorliegen eines finanziellen

Tipps und Trends

Österreich

Vermögenswertes werden Finanzierungskosten durch eine jährliche Aufzinsung des Forderungsanspruches gegenüber dem Konzessionsgeber berücksichtigt.

Ist der Betreiber vertraglich verpflichtet, die Infrastruktur instand zu halten oder am Ende der Vertragslaufzeit in einen bestimmten Zustand zu versetzen, sind diese Verpflichtungen bei Anwendung des Intangible Asset Models gemäß IAS 37 zu passivieren. Aus den erläuterten Beispielen zu IFRIC 12 ergibt sich, dass diese Rückstellung sukzessive bis zum Durchführungszeitpunkt der Sanierungsarbeiten entsprechend dem Abnutzungsgrad der Infrastruktur aufzubauen und auf den Bilanzstichtag abzuzinsen ist. Bei Anwendung des Financial Asset Models entfällt demgegenüber die Dotierung einer Rückstellung und es werden die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Generalsanierung erst bei Anfall erfolgswirksam erfasst, da erst in diesem Zeitpunkt ein Gegenleistungsanspruch gegenüber dem Konzessionsgeber entstanden ist.

Gegenstände, die der Betreiber als Gegenleistung erhält, gelten nach IFRIC 12 nicht als Zuwendungen der öffentlichen Hand gemäß IAS 20. Solche Vermögensgegenstände sind als Vermögenswerte mit ihrem beizulegenden Zeitwert anzusetzen.

Die Interpretation ist zwingend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2008 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Die Europäische Union (EU) hat im Amtsblatt vom 26. März 2009 die VO (EG) Nr. 254/2009 der Kommission veröffentlicht. Mit dieser Verordnung wird IFRIC 12 Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen von der EU-Kommission übernommen. Gemäß Artikel 2 der Verordnung ist IFRIC 12 spätestens mit Beginn des ersten Geschäftsjahres anzuwenden, das nach dem 29. März 2009 beginnt. ■

Ansprechpartner

Mag. Heidemarie Kretschmer
Ernst & Young
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. Wien
Telefon +43 1 211 70 1180
heidemarie.kretschmer@at.ey.com

Termine



Neues Kommunales Finanzmanagement 2009, 27. Mai 2009, Dortmund

Zum 31. Dezember 2010 zündet mit dem Gesamtabschluss die nächste Stufe des NKF-Gesetzes in NRW. Im Rahmen dieser Veranstaltung werden Ziele und Perspektiven des NKF-Gesamtabschlusses diskutiert und die für eine erfolgreiche Aufstellung wichtigen Faktoren und Bereiche aufgezeigt. Weiterhin werden kritische Erfolgsfaktoren der Gesamtabschlusserstellung anhand von Praxisbeispielen und Erfahrungsberichten dargestellt sowie die Notwendigkeit eines effektiven Projektmanagements besprochen. Mit der Leitung des NKF-Projekts im Innenministerium sowie den jeweiligen Leitern der NKF Gesamtabschlussprojekte der Städte Dortmund und Hagen ist es gelungen, Referenten zu gewinnen, die die Inhalte hervorragend aus kommunaler Sicht praxisorientiert beleuchten. Ergänzend werden Wirtschaftsprüfer und Steuerberater aus dem Hause Ernst & Young ihre Erfahrungen aus Einführungsprojekten zum Gesamtabschluss in NRW einbringen.

Weitere Informationen und Anmeldung:

Kerstin Dalka
Ernst & Young AG Essen
Telefon +49 201 2421 24968
kerstin.dalka@de.ey.com

Seminar zur Besteuerung von Hochschulen, 8. und 9. Juni 2009, Bielefeld

Die ständigen Kürzungen im Bildungsbereich zwingen viele staatliche Bildungseinrichtungen dazu, neue Einnahmequellen zu suchen und zu erschließen. Doch bei der Erschließung neuer Einnahmequellen wurde und wird allzu oft unbemerkt eine Steuerpflicht ausgelöst. Ziel dieses Seminars ist es u.a., die steuerlichen Risiken solcher Aktivitäten herauszuarbeiten, damit unerwartete Steuernachforderungen vermieden werden können. Referent ist u.a. Dr. Thomas Fritz (Ernst & Young AG in Eschborn/Frankfurt a.M.). Veranstalter ist das CHE - Centrum für Hochschulentwicklung, eine Einrichtung der Bertelsmann Stiftung und der Hochschulrektorenkonferenz (HRK).

Weitere Informationen und Anmeldung :

www.hochschulkurs.de

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Gemeinnützigkeit, 16. Juni 2009, Frankfurt a.M.

Gemeinnützige Organisationen geraten verstärkt in den Fokus der Finanzverwaltung. In diesem Seminar erfahren Sie u. a. wann die Satzung geändert werden muss, welche Steuerlast sich aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ergibt, wann eine Spendenbescheinigung ausgestellt werden kann, welche Dokumentationsanforderungen bei der Fremdvergabe zu beachten sind, wie die maximale Rücklagenbildung zu ermitteln ist, wann eine verbindliche Auskunft beantragt werden sollte und wann der Einsatz einer unselbstständigen Stiftung sinnvoll ist. Zudem werden die Neuregelungen durch das Jahressteuergesetz 2009 und das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements ausführlich dargestellt. Referent ist Dr. Thomas Fritz aus der Niederlassung Eschborn/Frankfurt a.M. der Ernst & Young AG.

Weitere Informationen und Anmeldung:

<http://www.haufe-akademie.de/index.asp?bnr=92.88>

Gemeinnützigkeit - Grundlagen und aktuelle Entwicklungen, 20. Juli 2009, Düsseldorf

Die Seminarwoche "Rechts- und Steuergrundlagen bei NPO" von Euroforum wird mit dem Seminar "Gemeinnützigkeit - Grundlagen und aktuelle Entwicklungen" eröffnet. Dieser erste Seminartag beinhaltet neben den Grundsätzen des Gemeinnützigkeitsrechts und der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften insbesondere Ausführungen zum Fundraising & Sponsoring und zum Verlust bzw. Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit. Die anderen Seminartage der Tagungswoche haben die gemeinnützige GmbH, Umstrukturierungen bei Non-Profit-Organisationen sowie die Rechnungslegung zum Inhalt.

Weitere Informationen und Anmeldung:

Michaela Endemann
Euroforum Deutschland GmbH
Telefon +49 211 9686 3546
anmeldung@euroforum.com

Deutschland

Wirtschaftsprüfung

Hans-Peter Busson
Eschborn/Frankfurt am Main
Telefon +49 6196 996 25271
hans-peter.busson@de.ey.com

Steuerberatung

Gabriele Kirchhof
Köln
Telefon +49 221 2779 25680
gabriele.kirchhof@de.ey.com

Real Estate

Michael Janetschek
Eschborn/Frankfurt am Main
Telefon +49 6196 996 24540
michael.janetschek@de.ey.com

Organisationsberatung für die öffentliche Verwaltung und NPOs

Cornelia Gottbehüt
München
Telefon +49 89 14331 17232
cornelia.gottbehuet@de.ey.com

Schweiz

Beratung öffentliche Hand

Christian Sauter
Zürich
Telefon +41 58 286 43 08
christian.sauter@ch.ey.com

Österreich

Leader Public

Elfriede Baumann WP/StB
Wien
Telefon +43 1 211 70 1141
elfriede.baumann@at.ey.com

Wenn Sie unseren Newsletter nicht mehr erhalten möchten, schreiben Sie uns an public.services@de.ey.com

Anmeldungen zum Bezug des Public Services Newsletters können Sie unter folgenden Homepages vornehmen:

Deutschland: www.ps-ey.de
Schweiz: <http://ch.ps-ey.de>
Österreich: <http://at.ps-ey.de>

Redaktionelle Gesamtverantwortung

Gabriele Kirchhof
Köln
Telefon +49 221 2779 25680
gabriele.kirchhof@de.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Ernst & Young in der Welt

Ernst & Young ist einer der internationalen Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Transaktionsberatung sowie Risiko- und Managementberatung. Unsere 135.000 Mitarbeiter weltweit sind durch gemeinsame Werte und unseren hohen Qualitätsanspruch verbunden. Das gemeinsame Ziel aller Mitarbeiter ist es, unter Einsatz all ihrer Fähigkeiten das Potenzial unserer Mandanten zu entfalten.

Weitere Informationen finden Sie unter

www.ey.com

© 2009

Ernst & Young AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

All Rights Reserved.

Der Name Ernst & Young bzw. „wir“ bezieht sich in diesem Firmenprofil auf alle Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht. Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen.