



Stellungnahme

Überführung Grundstück Hallenfreizeitbad
von der Stadt Bornheim
auf die Stadtbetriebe Bornheim AöR

Stellungnahme

Überführung Grundstück Hallenfreizeitbad
von der Stadt Bornheim
auf die Stadtbetriebe Bornheim AöR

INHALTSVERZEICHNIS

A. Auftrag	1
B. Zusammenfassung und Entscheidungsfrage	2
C. Stellungnahme	5
I. Sachverhalt	5
II. Steuerlicher Status Quo.....	6
1. Keine umsatzsteuerpflichtige Verpachtung mit Vorsteuerabzug	6
2. Keine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen der Stadt Bornheim und der SBB AöR	6
III. Handlungsbedarf und Ziel der Stellungnahme	7
IV. Modelle	8
1. Modell Verkauf.....	8
2. Einbringungsmodell (unentgeltliche Übertragung).....	11
3. Leasingmodell (vom rechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum) ..	12
4. Das KG-Modell	16
5. Exkurs: Mietereinbauten	17
V. Zwischenergebnis	18
VI. Verbleibende Modelle	19
VII. Entscheidungsfrage	20
VIII. Abschließende Hinweise	21

ANLAGEN

Besondere Auftragsbedingungen der BDO AG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Anlage I
Seite 1 - 4

Wir weisen darauf hin, dass bei der Verwendung von gerundeten Beträgen und Prozentangaben aufgrund kaufmännischer Rundung Differenzen auftreten können.

A. AUFTRAG

Es geht um das Grundstück des „Hallen und Freizeitbades Bornheim“ (HFB), welches sich im Eigentum der Stadt Bornheim befindet. Der Bäderbetrieb wurde als Betrieb gewerblicher Art der Stadt Bornheim geführt und mit Wirkung zum 1. Januar 2008 auf die Stadtbetriebe Bornheim AöR (SBB AöR) übertragen. Das Grundstück wurde zur Vermeidung von Grunderwerbsteuer im (rechtlichen) Eigentum der Stadt zurückbehalten und den SBB AöR kostenlos zur Nutzung überlassen.

Der Stadt Bornheim steht für Investitionen in das Grundstück kein Vorsteuerabzug zu, da sie das HFB nicht betreibt und damit nicht unternehmerisch tätig ist. Der SBB AöR steht zwar grundsätzlich trotz fehlenden Grundstückseigentums ein Vorsteuerabzug zu. Denn SBB AöR ist im Rahmen des Umfangs der unternehmerischen Nutzung auch bei Gebäudeinvestitionen vorsteuerabzugsberechtigt, jedoch besteht das Risiko, dass diese auch als - gleichzeitiger oder nachgelagerter - Umsatz an die Stadt gewertet werden, ohne dass diese einen Vorsteuerabzug geltend machen kann.

Angesichts anstehender Zukunftsinvestitionen besteht Handlungsbedarf zur Herstellung bzw. nachhaltigen Sicherung einer Vorsteuerabzugsberechtigung für die anstehenden Investitionen. Das Eigentum am Grundstück und der Betrieb des Hallen- und Freizeitbades sollen unter dem Dach der SBB AöR zusammengeführt werden, sei es, dass die SBB AöR durch einen Kauf- oder Leasingvertrag rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum erlangt, sei es, dass das Grundstück in eine gemeinsame Tochtergesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG eingelegt wird.

Das Ziel der Stellungnahme ist also einen Weg der Zusammenführung von Grundstück und Betrieb des HFB auf Ebene der Stadtbetriebe Bornheim (SBB) aufzuzeigen, der die folgenden Anforderungen berücksichtigt:

- Ermöglichung bzw. Sicherung des Vorsteuerabzugs
- Vermeidung oder zumindest Minimierung von Steuern, insbesondere Grunderwerbsteuer
- Sicherstellung der Finanzierung

Hier sind vier mögliche Modelle darzustellen:

1. Verkauf des Grundstücks von der Stadt Bornheim an SBB AöR (Modell Kauf),
2. Einbringung des Grundstücks durch Stadt in das Vermögen SBB AöR (Modell Einbringung),
3. Überlassung des Grundstücks von der Stadt an den SBB AöR durch Leasing (Leasingmodell) oder
4. Gründung einer gemeinsamen Kommanditgesellschaft, der das Grundstück übertragen wird (KG-Modell).

Dem Auftrag liegen - auch gegenüber Dritten - die „Besonderen Auftragsbedingungen der BDO AG“ vom 1. Januar 2020 sowie die „Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften“ in der Fassung vom 1. Januar 2017 zugrunde.

B. ZUSAMMENFASSUNG UND ENTSCHEIDUNGSFRAGE

Ausgangssituation:

Das derzeitige Modell (kostenlose Überlassung des HFB von der Stadt Bornheim an SBB AöR) verursacht Probleme beim Vorsteuerabzug für anstehende Investitionen, da SBB AöR als Investor nicht Eigentümer des HFB ist: SBB AöR kann (steuerlich) grundsätzlich auch in fremdes (=städtisches) Eigentum investieren und einen Vorsteuerabzug geltend machen, sofern es sich um Investitionen für eigene betriebliche Zwecke handelt (in eigenem Namen und auf eigene Rechnung). Werden diese Investitionen durch die Stadt Bornheim erstattet, so besteht das Risiko, dass dieser Vorgang möglicherweise Umsatzsteuer auslöst, ohne dass ein entsprechender Vorsteueranspruch auf der Ebene der Stadt Bornheim besteht.

Eine mietweise Überlassung durch die Stadt Bornheim würde derzeit keinen Vorsteuerabzug für Investitionen der Stadt Bornheim in das Hallenfreizeitbad ermöglichen. Möglicherweise ändert sich dies aber nach neuer umsatzsteuerlicher Rechtslage für öffentliche Unternehmen ab dem 1.1.2023, wenn auch das hoheitliche Schulschwimmen wahrscheinlich steuerpflichtig werden wird.

Die Eigentumsübertragung in Form eines Verkaufs verursacht Grunderwerbsteuer und ein Finanzierungsproblem: Woher soll SBB AöR den Kaufpreis von ca. EUR 5 Mio. hernehmen? Schulden?

Eine Übertragung des Grundstücks auf eine neu zu gründende Tochterpersonengesellschaft der Stadt Bornheim und Weiterübertragung von 90/95 % der Anteile nach 5 oder 10 Jahren auf die SBB AöR dauert zu lange.

Zwei Modelle stehen für eine Übertragung des HFB auf SBB AöR grundsätzlich zur Wahl:

1. Eine Einbringung (unentgeltliche Übertragung des Grundstücks): Es fällt kein Kaufpreis an, aber Grunderwerbsteuer auf Kosten späterer Gewinne der SBB AöR;
2. (Atypischer) Leasingvertrag: Wirtschaftliches Eigentum ermöglicht Vorsteuerabzug und Grunderwerbsteuer, der Vorgang wird handelsrechtlich, steuerlich und bilanziell als Ratenkaufvertrag behandelt.

Grundsätzliches

Jedes der beiden Modelle führt grundsätzlich dazu, dass das Grundstück HFB (teilweise) Betriebsvermögen und damit (teilweise) steuerverstrickt wird, d.h. Wertsteigerungen werden bei späterer Veräußerung steuerlich gewinnerhöhend berücksichtigt.

Jedes Modell führt dazu, dass bei der Stadt Bornheim bilanziell ein Grundstücksabgang gezeigt wird und bei SBB AöR ein entsprechender Grundstückszugang.

Unterschiede in der Bilanzierung und Finanzierung

Bei der Einbringung wird in der Bilanz der Stadt Bornheim die Beteiligung AöR mit einem den Wert des Grundstücks entsprechenden Betrag erhöht, beim Leasingmodell wird eine entsprechende (Raten-)Kaufpreisforderung anstelle des Grundstücks eingebucht. Spätere Abschreibungen auf das Grundstück (betroffen ist der Gebäudeanteil) mindern zukünftig das Ergebnis der SBB AöR und damit deren Gewinnausschüttungen an die Stadt Bornheim (Abschreibungen wären aber auch - wie bisher - in der Bilanz der Stadt zu berücksichtigen). Die Abschreibungen erhöhen sich um die Grunderwerbsteuer und die übrigen Anschaffungsnebenkosten des Grundstücks, soweit sie auf das Gebäude entfallen. Denn diese sind als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren.

Bei der SBB AöR führt die unentgeltliche Grundstücksübertragung zu einer Erhöhung des Kapitals (Ausweis des Zugangs als Einstellung in die Kapitalrücklage, der Leasingvertrag zur Bilanzierung einer Kaufpreisverbindlichkeit. Die Leasingraten sind in einen Tilgungsteil und einen Zinsaufwand zu unterteilen. Der Zinsaufwand mindert den Gewinn der SBB AöR. Da die Zinsen (im Gegensatz zu den Abschreibungen) tatsächlich an die Stadt Bornheim fließen (und dort steuerfrei sind), ist dies kein Nachteil für die Stadt Bornheim.

Abwägung:

Die Einbringung erfolgt in einem Geschäftsvorfall und schafft eine klare (sowie sichere) Rechts- und Eigentumslage an dem Grundstück. Rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer sind identisch. Dies stellt eine deutliche Verwaltungsvereinfachung dar und ist insbesondere bei Zuschussanträgen einfacher zu vermitteln. (Aus diesem Grunde verbieten sich auch sog. Mietereinbauten, Investitionen, die der SBB AöR als Investor wirtschaftlich zuzurechnen wären, soweit sie sich in der Mietzeit verbrauchen). Die Einbringung verursacht hohe Transaktionskosten (Grunderwerbsteuer, Notar- und Gerichtskosten).

Der Leasingvertrag ist finanziell eindeutig günstiger. Er muss jedoch über eine lange Laufzeit bearbeitet, gepflegt und steuerlich beobachtet werden. Das gilt für die Verwaltung der Stadt Bornheim und der SBB AöR, deren Gremien und deren Berater. Insbesondere ist er mit der Finanzverwaltung abzustimmen. Das gilt insbesondere wegen des Risikos der steuerlichen Anerkennung und einer Umsatzsteuerbarkeit der Leasingraten. Bei der Beendigung des Leasingvertrages kann SBB AöR die rechtliche Eigentümerstellung mit der Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer vereinigen. Allerdings löst dieser Vorgang Grunderwerbsteuer aus - auf der Grundlage des dann festzustellenden (verbleibenden) Grundstückswerts und des dann geltenden Grunderwerbsteuersatzes. Insofern vermeidet das Leasingmodell die Grunderwerbsteuer nicht endgültig. Und die Leasingraten müssen - wie letztlich auch der Kaufpreis beim Kaufmodell - aufgebracht werden und fließen.

Entscheidungsfrage

Zu entscheiden ist, ob die höhere Rechtssicherheit und das einfachere Handling durch das Einbringungsmodell sowie die Vermeidung von langfristigen Leasingraten den Nachteil der Inkaufnahme der derzeitigen Grunderwerbsteuer in Höhe von ca. TEUR 300 sowie der weiteren Anschaffungsnebenkosten rechtfertigen.

C. STELLUNGNAHME

I. Sachverhalt

Es geht um das Grundstück des „Hallen- und Freizeitbades Bornheim“ (HFB), das sich im Eigentum der Stadt Bornheim befindet. Der Bäderbetrieb wurde als Betrieb gewerblicher Art der Stadt Bornheim geführt und mit Wirkung zum 1. Januar 2008 auf die Stadtbetriebe Bornheim AöR übertragen.

Das Grundstück wurde zur Vermeidung von Grunderwerbsteuer im (rechtlichen) Eigentum der Stadt zurückbehalten und den SBB AöR kostenlos zur Nutzung überlassen. Im Einzelnen:

Mit Beschluss des Stadtrates der Stadt Bornheim vom 30. August 2007 (Anlage I) wurde die Gründung einer Anstalt des öffentlichen Rechtes „Stadtbetrieb Bornheim“, kurz SBB AöR, zum 1. Januar 2008 beschlossen. Gemäß § 2 der Satzung sind die wesentlichen Aufgaben der Anstalt:

- Die Bereitstellung und der Betrieb von Bädern
- Die Wahrnehmung der hoheitlichen Leistungserbringung durch den Baubetriebshof, insbesondere in den Bereichen Pflege, Unterhaltung und Reinigung der öffentlichen Grünflächen, Wege, Plätze, Straßen und Spielplätze, Friedhöfe einschließlich Friedhofsverwaltung sowie Erfüllung der städtischen Verkehrssicherungspflicht

Mit dem 1. Januar 2008 hat die SBB AöR ihre satzungsgemäße operative Tätigkeit aufgenommen. Für den Betrieb des Bauhofs und den Betrieb des Hallenfreizeitbades (HFB) wurden jeweils eigene Kostenstellen eingerichtet. Die Arbeitsverhältnisse der Mitarbeiter sind gemäß § 613a BGB von der Stadt auf die SBB AöR übergegangen. In Ziff. 4 des Ratsbeschlusses vom 30. August 2007 wurde festgelegt, das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum an den für den Betrieb der SBB AöR erforderlichen Gegenständen auf die AöR zu übertragen.

Der Grundbesitz, auf dem das Hallenfreizeitbad belegen ist, wurde nicht zu rechtlichem Eigentum auf die SBB AöR übertragen, vorgesehen war die Überlassung aufgrund eines Leasingvertrages zu wirtschaftlichem Eigentum. Dadurch sollte der Anfall von Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % (ab 1. Oktober 2011 5 % und nunmehr - seit 2015 - 6,5 %) und damit ein entsprechender Mittelabfluss (damals TEUR 375) vermieden werden. Der 2011 vorgelegte Entwurf eines Leasingvertrags sah monatliche Leasingraten in Höhe von TEUR 83 rückwirkend ab 2008 bei einer Grundmietdauer von 35 Jahren vor.

Stattdessen wurde am 15. April 2011 ein Nutzungsvertrag zwischen der Stadt Bornheim und der SBB AöR über den Grundbesitz HFB abgeschlossen. Danach überlässt die Stadt rückwirkend zum 1. Januar 2008 die Nutzung und den Geschäftsbetrieb des HFB einschließlich des Gastronomiebereichs. Die SBB AöR ist verpflichtet, den Geschäftsbetrieb auf eigene Kosten aufrechtzuerhalten.

Zudem trägt die SBB AöR die Betriebs-, Unterhaltungs- und Instandhaltungskosten sowie die Kosten für Anlagen und technische Einrichtungen sowie bauliche Maßnahmen. Abgestimmte Investitionen in das HFB werden der SBB AöR von der Stadt erstattet. Bei Vertragsbeendigung ist die SBB AöR zur Räumung verpflichtet, das HFB ist in dem Zustand an die Stadt Bornheim zurückzugeben, in dem es sich zu Vertragsbeginn befunden hat.

Somit ist die Stadt Bornheim weiterhin juristische und wirtschaftliche Eigentümerin der Immobilien des dauerdefizitären Bäderbetriebes.

Eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen der Stadt Bornheim und der SBB AöR wurde von der Großbetriebsprüfung nicht anerkannt. Da die Stadt Bornheim mit der kostenlosen Überlassung des HFB das entsprechende Unternehmen aufgegeben habe („Betriebsaufgabe im Sinne von § 16 EStG“), sei der Vorsteuerabzug auf Investitionen in das Bad nicht anwendbar.

II. Steuerlicher Status Quo

Die Herstellung bzw. nachhaltige Sicherung einer Vorsteuerabzugsberechtigung der Stadt Bornheim für deren Investitionen in das Grundstück HFB lässt sich unverändert nicht herstellen:

1. Keine umsatzsteuerpflichtige Verpachtung mit Vorsteuerabzug

Da eine andauernde Vermietungstätigkeit eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen darstellt, ist die Vermietung von Grundstücken grundsätzlich umsatzsteuerbar. D. h. durch eine Vermietung des Grundstücks anstelle einer kostenlosen Überlassung würde die Stadt Bornheim zwar zum Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, die Vermietung ist jedoch grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 UStG umsatzsteuerbefreit, sodass die Stadt Bornheim in Bezug auf Investitionen in das Grundstück nur dann vorsteuerabzugsberechtigt wäre, wenn sie zur Umsatzsteuerpflicht der Vermietungsleistungen nach § 9 UStG optieren kann. Der Verzicht auf die in § 9 Abs. 2 UStG genannten Steuerbefreiungen ist nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (Abschn. 9.2 UStAE). Soweit das HFB für hoheitliche Zwecke Schulschwimmen genutzt wird, ist somit ein Verzicht auf die Umsatzsteuerfreiheit der Vermietung derzeit überhaupt nicht möglich, sodass eine Vorsteuerabzugsberechtigung der Stadt Bornheim trotz entgeltlicher Überlassung nicht begründet werden könnte.

2. Keine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen der Stadt Bornheim und der SBB AöR

Beruhet die wirtschaftliche Eingliederung auf Leistungen des Organträgers gegenüber seiner Organgesellschaft, müssen jedoch entgeltliche Leistungen vorliegen, denen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche Bedeutung zukommt. Dazu hat der

Bundesfinanzhof in seinem grundlegenden Urteil von 2009 (BFH-Urteil vom 18.6.2009, V R 4/08, BStBl. 2010 II S. 310) in den Leitsätzen folgende „Grundregeln“ aufgestellt:

1. Ein Verlustausgleich für kommunale Tochtergesellschaft ist umsatzsteuerpflichtig und kein steuerfreier Zuschuss, wenn die Verluste durch Übernahme von Aufgaben für die Stadt entstehen.
2. Eine Grundstücksüberlassung mit oder ohne Entgelt ist eine Beistellung, d.h. eine Organschaft ist mangels wirtschaftlicher Eingliederung nicht möglich.

Dieses Urteil gilt nach den UStAE 2019 2.8 Abs. 6 s. 5 u. 6 weiterhin. Danach kann die Stadt Bornheim durch die Überlassung des Grundstücks - sei es unentgeltlich, sei es gegen Entgelt - an die SBB AöR keine umsatzsteuerliche Organschaft begründen.

III. Handlungsbedarf und Ziel der Stellungnahme

Angesichts anstehender Zukunftsinvestitionen besteht hier Handlungsbedarf. Das Eigentum am Grundstück und der Betrieb des Hallen- und Freizeitbades sollen unter dem Dach der SBB AöR zusammengeführt werden, sei es, dass die SBB AöR durch einen Kauf- oder Leasingvertrag rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum erlangt, sei es, dass das Grundstück in eine gemeinsame Tochtergesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG eingelegt wird.

Das Ziel der Stellungnahme ist also einen Weg der Zusammenführung von Grundstück und Betrieb des HFB auf Ebene der SBB AöR aufzuzeigen, der die folgenden Anforderungen berücksichtigt:

- Ermöglichung des Vorsteuerabzugs
- Vermeidung oder zumindest Minimierung von Steuern, insbesondere Grunderwerbsteuer
- Sicherstellung der Finanzierung

Hier sind vier mögliche Modelle darzustellen:

1. Verkauf des Grundstücks von der Stadt Bornheim an die SBB AöR (Modell Kauf),
2. Einbringung des Grundstücks durch Stadt in das Vermögen der SBB AöR (Einbringungsmodell),
3. Überlassung des Grundstücks von der Stadt an die SBB AöR durch Leasing (Leasingmodell) oder
4. Gründung einer gemeinsamen Kommanditgesellschaft, der das Grundstück übertragen wird (KG-Modell).

IV. Modelle

1. Modell Verkauf

a) Ertragsteuern

Das Grundstück ist Hoheitsvermögen und kein steuerliches Betriebsvermögen der Stadt Bornheim. D. h. der Verkauf ist ertragsteuerlich irrelevant.

b) Grunderwerbsteuer: 6,5 %

Bemessungsgrundlage ist nach § 8 Abs. 1 GrEStG der Wert der Gegenleistung, bei einem Kaufvertrag ist dies grundsätzlich der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen (§ 9 Ziffer 1 GrEStG).

Bei einer Grundstücksveräußerung ist Grunderwerbsteuer nur für den Teil des Kaufpreises zu erheben, der auf den Grund und Boden sowie das Gebäude entfällt; Betriebsvorrichtungen gehören nicht dazu.

Exkurs:

– Betriebsvorrichtungen

Betriebsvorrichtungen sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören und in so enger Beziehung zu dem Gewerbebetrieb als solchem stehen, dass dieser unmittelbar durch sie betrieben wird. Dies gilt auch dann, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks (Gebäudes) bilden und ihrer Natur nach unbeweglich sind.

– Für Frei- und Hallenbäder gelten als Betriebsvorrichtungen:

Schwimmbecken, Sprunganlagen, Duschen, die nicht zu den allgemeinen Duschräumen zählen, Kinderspielanlagen, Umkleidekabinen, Zuschauertribünen, soweit sie nicht als Grundstücksteil anzusehen sind, Einrichtungen der Saunen, Solarien und der Wannenkabinen, besondere Beleuchtungsanlagen, Bestuhlung der Emporen und Galerien.

– Keine Betriebsvorrichtungen sind:

Überdachungen von Zuschauerflächen, wenn sie nach der Verkehrsauffassung einen Raum umschließen und Schutz gewähren, nicht transportable Kassenhäuschen, Kioske, allgemeine Wege- und Platzbefestigungen.

Der Ansatz eines niedrigeren Kaufpreises (d.h. unter dem realen Wert bzw. Buchwert) zur Ersparnis von Grunderwerbsteuer ist nicht ausgeschlossen, würde jedoch zur Realisierung eines Wertverlustes in der kommunalen Bilanz der Stadt Bornheim führen.

c) Umsatzsteuer

Die Stadt Bornheim ist im Hinblick auf das Grundstück kein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

Grundtatbestand bei der Umsatzsteuer ist der Leistungsaustausch, an dem als Leistender ein Unternehmer (§ 2) - in der unionsrechtlichen Terminologie ein Steuerpflichtiger (Art. 9 MwStSystRL) - im Rahmen seines Unternehmens im Inland beteiligt ist (Bunjes/Robisch, 18. Aufl. 2019, UStG § 1 Rn. 7).

Der Unternehmer erbringt Lieferungen und Leistungen im Rahmen seines Unternehmens, wenn er die gelieferten und die bei der sonstigen Leistung verwendeten Gegenstände zuvor seinem Unternehmen zugeordnet hat. Ein Gegenstand ist dem Unternehmen zugeordnet, wenn der Unternehmer die tatsächliche wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber erlangt hat und diesen seinem Unternehmen zuordnet (vgl. BFH V R 65/89, BStBl. II 1993, 810). Als Nachweis der Zuordnungsentscheidung kommen vor allem in Betracht: Der Vorsteuerabzug und die Berücksichtigung des An- und Verkaufsgeschäfts in der Buchführung (BFH V R 52/01, BStBl. II 1994, 335) sowie ggf. auch die Art des Gegenstandes (z.B. Baukran im Handelsgeschäft für Baumaschinen), vgl. Bunjes/Robisch, 18. Aufl. 2019, UStG § 1 Rn. 20).

(Es verbleibt eine noch zu klärende Restunsicherheit:

„Dennoch können Verkäufe aus dem Privatvermögen, z.B. bei vorangegangener privater Sammlertätigkeit (vgl. BFH V R 21/09, DStRE 2011, 769 und die dort zitierte weitere Rechtsprechung) steuerbar sein, wenn sie mit hinreichender Nachhaltigkeit erfolgen“ (Bunjes/Robisch, 18. Aufl. 2019, UStG § 1 Rn. 21).)

Danach ist der Verkauf eines Grundstücks aus dem Hoheitsvermögen grundsätzlich nicht umsatzsteuerbar, so dass es nicht darauf ankommt, dass die Übertragung eines Grundstücks nach § 4 Nr. 9 UStG umsatzsteuerfrei ist, wenn sie der Grunderwerbsteuer unterliegt. Diese Unterscheidung ist wichtig im Hinblick auf die Betriebsvorrichtungen.

D.h., die Stadt Bornheim könnte Grundstück und Betriebsvorrichtungen ohne Umsatzsteuer an die SBB AöR verkaufen.

d) Vorsteuerabzug bei der SBB AöR

Bei der erwerbenden SBB AöR entsteht bei einem Erwerb des Grundstücks ohne Umsatzsteuer naturgemäß kein Vorsteuerabzug. Das ist so weit von Vorteil, wie der Vorsteuerabzug aufgrund teilweiser hoheitlicher Nutzung des Grundstücks durch SBB AöR teilweise entfallen würde. (Bei einem umsatzsteuerpflichtigen Erwerb eines Grundstücks würde für SBB AöR Umsatzsteuer auf den vollen Kaufpreis anfallen, wegen der teilweise hoheitlichen Grundstücksnutzung - insbesondere durch Schulschwimmen - wäre nur ein teilweiser Vorsteuerabzug möglich.)

Der Erwerb ohne Umsatzsteuer hindert die SBB AöR nicht, das Grundstück unternehmerisch zu nutzen, so dass für spätere Investitionen in das Grundstück durch die SBB AöR gilt: Soweit das Grundstück zur Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze genutzt wird, ist die SBB AöR zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Soweit der Betrieb des HFB bei SBB AöR als Betrieb gewerblicher Art (BgA) anerkannt war (alte Rechtslage nach § 2 Abs. 3 UStG) war der Vorsteuerabzug (bis 2011) vollumfänglich gegeben, sonst gilt nach alter Rechtslage sowie der EUGH-Rechtsprechung die Vorsteuerabzugsberechtigung im Umfang unternehmerischer Nutzung zur Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze.

Letzteres ist auch zukünftig nach § 2b UStG maßgeblich mit einer entscheidenden Ausnahme: Unter Geltung des neuen Umsatzsteuerrechts für die öffentliche Hand (§ 2b UStG gültig ab 1.1.2023 oder bei entsprechendem Widerruf der Option zur Anwendung des § 2b UStG nach § 27 Abs. 22 S. 6 UStG) ist die Überlassung des HFB auch für Zwecke des Schulschwimmens unter Wettbewerbsgesichtspunkten voraussichtlich als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln, so dass auch hier ein entsprechender Vorsteueranspruch bestehen wird. Dies kann zurzeit jedoch noch nicht abschließend beurteilt werden.

e) Zusammenfassung Steuern

Das Kaufmodell löst Grunderwerbsteuer in Höhe von 6,5 % aus. Ertrag- und Umsatzsteuer fallen nicht an.

SBB AöR ist bei Investitionen in das Grundstück zumindest teilweise im Umfang der unternehmerischen Nutzung vorsteuerabzugsberechtigt.

f) Finanzierung des Kaufpreises

In der kommunalen Bilanz der Stadt Bornheim tritt an die Stelle des Grundstücks HFB eine Kaufpreisforderung. SBB AöR bilanziert das Grundstück zu Anschaffungskosten. Dazu zählt auch die Grunderwerbsteuer, wenn SBB AöR diese trägt.

Ein Problem ist die Finanzierung des Kaufpreises (und damit der Realisierung der Forderung) sowie der Grunderwerbsteuer. SBB AöR verfügt nicht über entsprechende Mittel und könnte diese auch nicht aus eigener Kraft aus dem Bereich/der Sparte HFB refinanzieren, ohne dass die Zuführung von Gewinnen von SBB AöR an die Stadt Bornheim beeinträchtigt wird.

SBB AöR bilanziert das Grundstück in Höhe des Kaufpreises und der Anschaffungsnebenkosten (Grunderwerbsteuer, Notar- und Grundbuchkosten). Der Kaufpreis und die Nebenkosten gleichen als Minderung der Bank- und Kassenbestände oder als Verbindlichkeit die Bilanz der SBB AöR aus, die Abschreibung der Anschaffungskosten des Grundstücks soweit sie auf Gebäude entfallen, mindern den künftigen Gewinn von SBB AöR.

Sofern die finanziellen Mittel für einen Kauf des Grundstücks des HFB bei SBB AöR nicht vorhanden sind, stellt die „unentgeltliche“ Übertragung des Grundstücks eine Alternative dar.

2. Einbringungsmodell (unentgeltliche Übertragung)

a) Modell

Das Modell unterscheidet sich vom Kauf dadurch, dass das Grundstück „unentgeltlich“ auf die SBB AöR übertragen wird. In der kommunalen Bilanz der Stadt Bornheim ist jedoch „als Gegenleistung“ der Ausweis des Grundstückswerts als weitere Anschaffungskosten eines verbundenen Unternehmens, nämlich der SBB AöR und damit Ausweis als Vermögensgegenstand vorzunehmen, sodass kein Vermögensabfluss sondern ein Tausch von Aktiva stattfindet.

Die Einlage des Grundstücks erfolgt aus dem Hoheitsvermögen der Stadt in das Betriebsvermögen der SBB AöR. Die Einlage in ein Betriebsvermögen ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten. Da der Teilwert zum Einlagezeitpunkt maßgeblich ist, können sich zwischenzeitlich gebildete stille Reserven oder Wertverluste auswirken.

b) Ertragsteuern

Eine Spekulationsbesteuerung nach § 23 EStG entfällt (s.o. IV. 1. a).

c) Umsatzsteuer

Mangels unternehmerischer Zuordnung des Grundstücks ist die Einlage nicht umsatzsteuerbar.

d) Vorsteuerabzug bei der SBB AöR

Die SBB AöR ist bei Investitionen in das Grundstück im Umfang der unternehmerischen Nutzung vorsteuerabzugsberechtigt (s.o. IV.1.d., S. 10/21).

e) Grunderwerbsteuer (andere Bemessungsgrundlage als bei Kauf)

Für die Grunderwerbsteuer ist als Bemessungsgrundlage - mangels Kaufpreis - nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG der Grundbesitzwert nach § 151 BewG in Verbindung mit § 157 BewG zu ermitteln. Danach gilt für Geschäftsgrundstücke/sonstige bebaute Grundstücke das (steuerliche) Sachwertverfahren nach §§ 189 ff. BewG. Dadurch kann sich ein günstigerer Wert als der Kaufpreis ergeben.

Darüber hinaus ist der Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes im Vergleich zum Sachwert durch Sachverständigengutachten auf der Grundlage der nach § 199 Abs. 1 Baugesetzbuches erlassenen Vorschriften möglich. Dies kann aber auch zu einem geringeren Wertansatz des Grundstückes bzw. der Werterhöhung der „Beteiligung“ SBB AöR in der Bilanz der Stadt Bornheim führen.

f) Zusammenfassung Steuern

Die Einbringung löst Grunderwerbsteuer in Höhe von 6,5 % aus. Die Bemessungsgrundlage ist auf der Grundlage des steuerlichen Sachwertverfahrens oder eines Sachverständigengutachtens zu ermitteln und kann günstiger als ein Kaufpreis sein. Ertrag- und Umsatzsteuer fällt nicht an. Die SBB AöR ist bei Investitionen in das Grundstück im Umfang der unternehmerischen Nutzung vorsteuerabzugsberechtigt.

g) Finanzierung des Kaufpreises

Vorteil des Modells ist die fehlende Notwendigkeit einer Finanzierung eines Kaufpreises: Es muss kein Kaufpreis fließen, es findet „nur“ ein „Aktivtausch“ in der Kommunalbilanz der Stadt Bornheim statt.

Im Übrigen gilt das für das Kaufmodell Aufgeführte:

SBB AöR bilanziert das Grundstück in Höhe des Einlagewertes und der Anschaffungsnebenkosten (Grunderwerbsteuer, Notar- und Grundbuchkosten), was zu einer Erhöhung des Eigenkapitals im Wege der Einlage führt. Die Abschreibung der Anschaffungskosten des Grundstücks (soweit sie auf Gebäude entfallen) mindern den künftigen Gewinn von SBB AöR.

3. Leasingmodell (vom rechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum)

a) Funktionsweise

Charakteristisch für den Leasingvertrag ist, dass die Überlassung so ausgestaltet ist, dass der Leasinggeber im Rahmen der vereinbarten Nutzungsdauer seine Investitionskosten als auch seine Finanzierungskosten in voller Höhe amortisieren sowie einen Kapitalverzinsung samt Gewinnzuschlag erzielen kann. Das ist grundsätzlich dann der Fall, wenn der Leasingvertrag die Risiken auf den Leasingnehmer abwälzt und die unkündbare Vertragslaufzeit 40-90% der üblichen Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes abdeckt.

Ist der Leasingvertrag darüber hinaus so ausgestaltet, dass eine Rückgabe des Leasinggegenstandes nicht mehr erfolgen oder wirtschaftlich wertlos sein wird, ist dieser abweichend vom rechtlichen Eigentum des Leasinggebers nicht bei diesem, sondern beim Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer zu bilanzieren.

Das ist dann der Fall, wenn das Wirtschaftsgut bei Vertragsende verbraucht ist (Vertragslaufzeit > 95 % der Nutzungsdauer) oder wenn aufgrund besonderer Klauseln bei Vertragsende der Leasingnehmer den Leasinggegenstand behalten wird (Kaufoption mit Preis < Restbuchwert, Mietverlängerung und Summe der Restmieten < 75 % Vergleichsmieten).

Dem entspricht der ursprünglich avisierte Leasingvertrag aus dem Jahre 2010. Dieser sah eine „Grundmietzeit“ von 35 Jahren und monatliche Leasingraten in Höhe von Euro 83.338,12 vor (was einem Betrag von Euro 35 Mio. entspricht bei einem damaligen Wert des HFB in Höhe von ca. Euro 11,7 Mio.), darüber hinaus eine Verlängerungsoption mit einer Neufestsetzung der Leasingraten nicht höher als 70% von Vergleichsmieten.

b) Ertragsteuern und Bilanzierung

Folge ist die ertragsteuerliche Zurechnung beim Leasingnehmer. Dieser bilanziert das Grundstück und das Hallenfreizeitbad, kann die Afa geltend machen und stellt den wirtschaftlichen Eigentumserwerb als Ratenzahlungskauf dar. Danach gelten ertragsteuerlich dieselben Folgen wie beim Kauf.

Dies gilt steuerlich und handelsrechtlich auch für die Bilanzierung:

Die Leasingraten sind danach Kaufpreistraten, d. h. nur der Finanzierungsanteil ist als Aufwand zu behandeln. Der übersteigende Teil stellt die Tilgung zu der dargestellten Verbindlichkeit aus dem Ratenzahlungsverkauf dar. D. h., die SBB AöR bilanziert das Grundstück zu Anschaffungskosten (=Summe der Leasingzahlungen ohne Finanzierungsanteil) und eine Verbindlichkeit gegenüber der Stadt Bornheim, die Stadt Bornheim bilanziert einen Kaufpreisanspruch aus dem Leasingvertrag anstelle des Grundstücks.

c) Gewerbesteuer

Die Leasingraten führen bei der SBB AöR zu gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen. Nach § 8 Nr. 1 GewStG werden Leasingraten als Finanzierungsanteile mit 25 % (Leasinggeber = wirtschaftlicher Eigentümer) oder - was vorliegend relevant wäre - nach § 8 Nr. 1 e GewStG als Finanzierungsanteile behandelt, die zu 12,5 % dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind (LN = Wirtschaftlicher Eigentümer), soweit die Summe (zusammen mit anderen Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG) von EUR 100.000,00 nicht übersteigt.

In der gewerbesteuerlichen Gewinnermittlung der SBB AöR ist die Kürzung des Gewinns um 1,2 % des Einheitswertes des Grundstücks nach dem Wortlaut des Gesetzes auch bei Grundstücksleasing möglich (§ 9 Nr. 1 GewStG). Voraussetzung ist die infolge des Leasings hergestellte ertragsteuerliche Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, diese ist nach § 20 Abs 1 GewStDV nach den Vorschriften des EStG und KStG und nicht nach § 99 BewG zu bestimmen.

d) Umsatzsteuer

Bei der Bewertung des Leasings folgt die Umsatzsteuer grundsätzlich der ertragssteuerlichen Betrachtungsweise (USTAE 3 Abs. 5), d.h. der Leasingvertrag wäre ebenfalls als Ratenzahlungskauf betreffend das Grundstück zu behandeln.

Danach ist wiederum entscheidend, dass der Vorgang erst gar nicht umsatzsteuerbar ist, weil das Grundstück zum Hoheitsvermögen der Stadt gehört (s.o.) und schon aus diesem Grunde keine Umsatzsteuer entstehen kann.

(Dies ist wichtig, da ein grundsätzlich umsatzsteuerbarer Grundstückserwerb nur dann umsatzsteuerfrei ist, wenn er der Grunderwerbsteuer unterfällt (vgl. § 4 Nr. 9 UStG). In unserem Falle wäre er es aber gerade nicht, da der Umsatz betreffend das Grundstück nicht der Grunderwerbsteuer nicht unterliegen soll. Denn das Immobilienleasing mit Zurechnung beim Leasingnehmer soll ja die Grunderwerbsteuerbarkeit vermeiden.)

Es ist allerdings zu beachten, dass die Gesetzgebung und Rechtsprechung zur Umsatzsteuer stark im Fluss ist und sich über die lange Laufzeit des Leasingvertrages durchaus ändern kann. Es kann insbesondere nicht ausgeschlossen werden, dass die Ausgestaltung als Leasingvertrag mit voller Amortisation der Kosten und einem Gewinnanteil als unternehmerische Tätigkeit gewertet werden wird mit der Folge einer Umsatzsteuerpflicht der Leasingraten.

e) Vorsteuerabzug bei der SBB AöR

Die SBB AöR ist bei Investitionen in das Grundstück im Umfang der unternehmerischen Nutzung vorsteuerabzugsberechtigt (s.o. IV.1.d., S. 10/21).

f) Grunderwerbsteuer: Vermeidbar bei richtiger Gestaltung des Leasingvertrags

Je nach Ausgestaltung der Leasingverträge kann jedoch die Vorschrift des § 1 Abs. 2 GrEStG Grunderwerbsteuer auslösen. Danach unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Im Leasingbereich soll dies jedenfalls bei Vollamortisationsverträgen gelten, wenn der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer ist und unentziehbare Nutzungsrechte am Grundstück sowie ein dinglich gesichertes Recht auf den späteren Grunderwerb hat. Ob dies auch bei Teilamortisationsverträgen gilt, ist jeweils eine Frage des Einzelfalls.

Wird bei einem Teilamortisationsvertrag dem Leasingnehmer jedoch lediglich ein Ankaufsrecht eingeräumt, das zum Ablauf des Leasingvertrags den Abschluss eines Kaufvertrags über das Leasingobjekt mit dem Leasinggeber (zu einem feststehenden Kaufpreis) ermöglicht, begründet dieses noch keine Verwertungsbefugnis i. S. v. § 1 Abs. 2 GrEStG.

g) Zusammenfassung Steuern

Das Leasingmodell kann bei Vorhandensein stiller Reserven im Grundstück innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist Ertragsteuern auslösen, was vorliegend aufgrund der Entnahme des Grundstücks schon im Jahre 2008 entfällt. Grunderwerbsteuer fällt nicht an. Umsatzsteuer fällt nicht an.

SBB AöR ist bei Investitionen in das Grundstück im Umfang der unternehmerischen Nutzung vorsteuerabzugsberechtigt.

h) Finanzierung des Kaufpreises

Das Problem der Finanzierung wie beim Kaufvertrag. Der Tilgungsteil der Kaufpreis-/Leasingraten mindert die Verbindlichkeit und ist nicht ergebniswirksam (wie der Zinsaufwand). Die Liquidität für die Raten muss aber zur Verfügung stehen. Bei einer Laufzeit von 20 Jahren müssen monatlich mindestens TEUR 21 Tilgung (ohne Gewinnanteil und Zinsen) aufgebracht werden, bei 30 Jahren TEUR 14. Denn es ist darauf zu achten, dass der Leasingvertrag auch tatsächlich durchgeführt werden muss, ansonsten könnte er möglicherweise seine steuerliche und handelsrechtliche Anerkennung verlieren.

Sofern eine Zuführung von Mitteln von der Stadt Bornheim zur SBB AöR in Betracht kommt, muss so ausgestaltet werden, dass sie nicht als umsatzsteuerpflichtige Gegenleistung für die Aufgabenerfüllung durch die SBB AöR gewertet werden kann (s.o. C. II. 2. 1., S. 6). Denn sofern eine juristische Person des öffentlichen Rechts einer Beteiligung einen Verlustausgleich für Verluste gewährt, die aufgrund der Übernahme öffentlicher Aufgaben der jPöR entstehen, kann dies ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch sein. Ob dies auch gilt, wenn der Verlustausgleich mittelbar durch Verrechnung mit Gewinnen aus anderen Sparten der Beteiligung auf Veranlassung der jPöR gilt, ist umstritten. Die Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen betrachtet diesen „Verlustausgleich“ bisher als nicht umsatzsteuerpflichtig (sonst wäre der bisher praktizierte Verlustausgleich auf der Ebene der SBB AöR zwischen den Sparten Abwasser und HFB schon als umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch zu werten).

4. Das KG-Modell

a) Sinn und Zweck

Ein Klassiker zur Verminderung von Grunderwerbsteuer ist die Einschaltung einer GmbH & Co. KG. Die Übertragung eines Grundstücks auf eine Personengesellschaft ist insoweit von der Grunderwerbsteuer befreit, wie der Einbringende an der Gesellschaft beteiligt ist und dies auch 5 Jahre bleibt. Nach dem Ablauf von 5 Jahren ist eine Verschiebung der Gesellschaftsanteile bis zu 95 % grunderwerbsteuerfrei möglich. Mit der vom Bundeskabinett am 31. Juli 2019 beschlossenen Reform der Grunderwerbsteuer soll die Sperrfrist von 5 auf 10 Jahre und die Beteiligungsgrenze für die Annahme eines grunderwerbsteuerpflichtigen Rechtsträgerwechsels von 95 auf 90 % gesenkt werden. Nach heftiger Kritik der Wirtschaft hat die Bundesregierung mitgeteilt, dass die Neuregelung nicht am 1. Januar 2020 in Kraft tritt, aber im ersten Halbjahr 2020 zum Abschluss gebracht werden soll.

b) Umsetzung

Danach könnte die Stadt Bornheim das Grundstück HFB auf eine Tochtergesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG grunderwerbsteuerfrei übertragen, vorausgesetzt, sie ist zu 100 % als Kommanditistin beteiligt. Die ebenfalls neu zu gründende haftende Komplementär GmbH wäre nicht am Vermögen der Kommanditgesellschaft beteiligt. Von daher ist es nicht entscheidend, ob deren Gesellschafter die Stadt Bornheim und/oder SBB sind.

Nach Ablauf der Sperrfrist von zurzeit fünf Jahren könnte die Stadt nach derzeitigem Recht bis zu 94,9 % der Kommanditanteile auf die SBB grunderwerbsteuerfrei übertragen. Die Stadt (oder ein Dritter müsste aber weiterhin und dauerhaft Gesellschafter bleiben, um den Anfall der Grunderwerbsteuer wegen Anteilsvereinigung (Vereinigung von zurzeit 95 % und mehr der Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft in einer Hand) zu vermeiden.

c) Steuerliche Folgen KG Modell:

Die Grunderwerbsteuer würde entfallen.

Die Übertragung des Grundstücks löst keine Ertragsteuern aus.

d) Fehlende Vorsteuerabzugsberechtigung!

Für Investitionen in das Grundstück wäre die KG als Eigentümerin zuständig, sie hat jedoch im Falle einer unentgeltlichen oder entgeltlichen Überlassung des Grundstücks an SBB AöR (so wie die Stadt Bornheim derzeit selbst) keine Vorsteuerabzugsberechtigung für Investitionen, da keine umsatzsteuerpflichtige Vermietung des Grundstücks an SBB AöR möglich ist (s.o.).

Problem des Modells:

Die grunderwerbsteuerfreie Übertragung des Grundstücks dauert zu lange, in der Zwischenzeit sind vorsteuerabzugsbegünstigte Investitionen in das Grundstück nicht möglich!

e) Finanzierung

Da die Einlage des Grundstücks in die KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt und die KG ihrerseits das Grundstück unentgeltlich SBB AöR überlassen kann, würde sich der Status quo hinsichtlich der Finanzierung nicht ändern.

5. Exkurs: Mietereinbauten

Ein weiteres mögliches Modell, das auf abweichendes wirtschaftliches Eigentum abstellt, sind die sogenannten „Mietereinbauten“. Mietereinbauten und Mieterumbauten sind solche Baumaßnahmen, die der Mieter eines Gebäudes oder Gebäudeteils auf seine Rechnung an dem gemieteten Gebäude oder Gebäudeteil vornehmen lässt, wenn die Aufwendungen des Mieters keinen Erhaltungsaufwand darstellen sondern Herstellungskosten sind. Sie werden bilanzrechtlich ähnlich wie Bauten auf fremdem Grund und Boden behandelt.

Danach wäre das HFB grundsätzlich wie bisher bei der Stadt Bornheim zu bilanzieren, die anstehenden Investitionen aber bei SBB AöR. Danach bestünden an einem Grundstück bzw. an einem Gebäude unterschiedliches (bilanzielles) Eigentum.

Das Modell vermeidet Grunderwerbsteuer (mangels Übertragung des Grundstücks) und ermöglicht grundsätzlich den Vorsteuerabzug, birgt aber bei Finanzierung durch die Stadt Bornheim ebenfalls das Risiko, der Annahme eines weiteren Umsatzes der SBB AöR an die Stadt Bornheim, für den diese keinen Vorsteueranspruch hat.

V. Zwischenergebnis

In der nachstehenden Tabelle erfolgt eine zusammenfassende Wertung der Modelle im Hinblick auf die drei Ziele: Ermöglichung des Vorsteuerabzugs, Vermeidung oder zumindest Minimierung von Steuern, insbesondere Grunderwerbsteuer, und Sicherstellung der Finanzierung:

Modell	Steuerfolgen der Einbringung (KSt, USt, GrESt)	Vorsteuerabzug Investitionen bei SBB AöR	Finanzierung	Bilanzierung Stadt
Modell Kauf	KSt/EST: (-) USt: von Hoheit (-) GrESt: (+)	Ja, anteilig zu Umfang unternehmerischer Betätigung SBB AöR im Rahmen HFB	Problem!	Kaufpreis
Einbringungsmodell	Wie Kauf GrESt (+)	Ja, anteilig ...	Kein Mittelabfluss	Erhöhung Beteiligungsansatz AöR
Leasing-modell (echt)	Wie Kauf Aber: GrESt (-)	Ja, anteilig ...	Problem!	(Raten-) Kaufpreis
KG-Modell Modell GrESt-Vermeidung	Wie Kauf Aber: GrESt (-)	Vorsteuerabzug (-)	Kein Mittelabfluss	Anteil KG 100 %

Keines der Modelle kann alle drei Ziele erreichen.

Das KG-Modell führt erst nach Ablauf von frühestens 5 Jahren zu einem Vorsteuerabzug und scheidet schon aus diesem Grunde aus.

Das Kaufmodell führt zwar zu einer Vorsteuerabzugsberechtigung bei SBB AöR, aber auch zu Grunderwerbsteuer und zu einer Finanzierungsproblematik und hat damit zwei Nachteile und kann daher nicht empfohlen werden.

VI. Verbleibende Modelle

Somit verbleiben zwei Modelle:

1. Einbringungsmodell

Das Einbringungsmodell vermeidet die Finanzierungsproblematik und löst das Problem der Vorsteuerabzugsberechtigung bei SBB AöR nachhaltig und sicher, führt aber zur Entstehung von Grunderwerbsteuer. Diese ist vor Durchführung von (werterhöhenden) Investitionen sicherlich günstiger, möglicherweise lässt sich durch die Abgrenzung zu den Betriebsvorrichtungen und ein Sachverständigengutachten eine günstige Bemessungsgrundlage darstellen.

2. Leasingmodell

Das Leasingmodell hat den Vorteil, Grunderwerbsteuer zu vermeiden und den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, hat aber ein Finanzierungsproblem zur Folge. Die Leasinggebühren werden nicht von SBB erwirtschaftet und müssen somit letztendlich von der Stadt Bornheim zur Verfügung gestellt werden. Es geht um einen Betrag in Höhe des Kaufpreises (der zumindest dem tatsächlichen Wert des Grundstücks entspricht) und seiner Verzinsung auf Ratenbasis. Bilanziell wird das Leasingmodell als Erwerb des Grundbesitzes durch SBB AöR auf der Basis eines Ratenzahlungskaufs dargestellt.

3. Steuerliche Auswirkungen

Zur Beurteilung der wirtschaftlichen Auswirkungen stellen wir beispielhaft die steuerlichen Folgen dar:

Bei einem angenommenen Grundstückswert in Höhe von EUR 5 Mio. (Grund und Boden sowie Gebäude ohne Betriebsvorrichtungen) würde die Grunderwerbsteuer EUR 325.000,00 betragen, Investitionen in Höhe von EUR 5 Mio. (inkl. USt) bedeuten bei einem unterstellten unternehmerischen Nutzungsumfang in Höhe von 80 % einen Vorsteueranspruch in Höhe von EUR 638.000,00 (auf der Grundlage einer Umsatzsteuer in Höhe von 19 %).

Die Grunderwerbsteuer zählt zu den Anschaffungskosten des Grundstücks (und kann daher nicht als Aufwand behandelt werden), da sie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten der Verschaffung der Verfügungsmacht an demselben zuzuordnen ist. Das gilt allerdings nur, wenn SBB AöR diese trägt. Sie ist auf Grund und Boden sowie auf das Gebäude aufzuteilen nach Maßgabe von deren Wertverhältnis zueinander. Der auf die Gebäude entfallende Teil erhöht damit auch die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen.

Bei einer Leasinggestaltung ist bei einem angenommenen Kaufpreis in Höhe von EUR 5 Mio. darzustellen, wie die zur Zahlung der „Leasinggebühren“ erforderlichen Mittel von der Stadt Bornheim der SBB AöR zur Verfügung gestellt werden.

Beim Modell Mietereinbauten sind bei einem Gebäudeabbruch die Restbuchwerte des (alten) Gebäudes steuerlich nicht berücksichtigungsfähig.

VII. Entscheidungsfrage

Das Leasingmodell führt zu einem wirtschaftlichen Eigentumsübergang, der zu einer teilweisen Vorsteuerabzugsberechtigung für Investitionen in das Grundstück für SBB AöR führt und (im Gegensatz zum Einbringungsmodell) die Grunderwerbsteuer vermeidet. Es kann durch einen schriftlichen Vertrag umgesetzt werden. Dieser sollte mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden. Das Leasingmodell hat eine sehr lange Laufzeit und muss über diese durchgeführt und „gepflegt“ werden, und bei steuerlichen Veränderungen (Verwaltungsansicht, Rechtsprechung oder Gesetzgebung) angepasst werden. Die komplizierte Struktur verlangt für alle Beteiligten (Geschäftsführung, Gremien, Berater) einen hohen Arbeits- und Beratungsaufwand. Eine Aufgabe des Modells oder sein Scheitern kann aufgrund von Wertsteigerungen des Grundbesitzes sowie der Erhöhung der Grunderwerbsteuer eine Eigentumsübertragung doch erforderlich machen und dann auch (möglicherweise sogar) höhere Grunderwerbsteuer verursachen. Die rechtliche Übertragung des Grundstücks bei Auslaufen wird trotz wirtschaftlichen Eigentums Grunderwerbsteuer verursachen. Denn die Vereinigung von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum unterliegt nur dann nicht der Grunderwerbsteuer, wenn der wirtschaftliche Eigentumserwerb der Grunderwerbsteuer unterworfen wurde.

Das Einbringungsmodell führt aufgrund der Grunderwerbsteuerpflicht zu einem Liquiditätsabfluss von ca. TEUR 300. Bilanziell schlägt sich dies bei SBB AöR nicht als Aufwand, sondern als Erhöhung der Anschaffungskosten des Grundstücks nieder. Dies gilt auch für die Grunderwerbsteuer (und die übrigen Anschaffungsnebenkosten). Sie erhöhen allerdings die Abschreibungen und mindern damit künftige Gewinne der SBB AöR und das Ausschüttungspotential für die Stadt Bornheim. Der Vorteil besteht in der einfachen und klaren rechtlichen Struktur. Betrieb und Grundstück liegen in einer Hand und vereinfachen die Verwaltungsabläufe und gewähren ein sichereres Handling. Dies gilt auch für die Darstellung gegenüber Dritten, insbesondere bei der Inanspruchnahme von Fördermitteln.

Zu entscheiden ist, ob die höhere Rechtssicherheit und das einfachere Handling durch das Einbringungsmodell sowie die Vermeidung von langfristigen Leasingraten den Nachteil der Inkaufnahme der derzeitigen Grunderwerbsteuer in Höhe von ca. TEUR 300 sowie der weiteren Anschaffungsnebenkosten rechtfertigen.

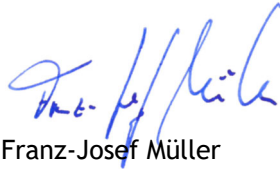
VIII. Abschließende Hinweise

Unabhängig vom Ergebnis sollte das geplante weitere Vorgehen mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden.

Sofern Investitionen seitens SBB AöR in das Hallenfreizeitbad unter Geltung des neuen § 2b UStG (ab 1.1.2023) vorgenommen werden, erstreckt sich der Vorsteuerabzug auch möglicherweise auf den hoheitlichen Bereich des Schulschwimmens (s.o. IV. 1.d S. 10/21).

Bonn, den 11. November 2020

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Franz-Josef Müller
Rechtsanwalt
Steuerberater



i.V. Franz-Josef Müller
Steuerberater

ANLAGEN

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- Besondere Auftragsbedingungen -

1. Allgemeines

(a) Wir erbringen unsere Leistungen auf Basis (i) des Auftragsschreibens und etwaiger, dem Auftragsschreiben als Anlage beigefügter Leistungsbeschreibungen, (ii) dieser Besonderen Auftragsbedingungen (BAB) und (iii) der Allgemeinen Auftragsbedingungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IAB) (zusammen nachfolgend „**Mandatsvereinbarung**“). Dies gilt auch für den Teil der Leistungen, der ggf. schon vor dem rechtswirksamen Abschluss der Mandatsvereinbarung erbracht wurde. Abweichende oder widersprechende Geschäftsbedingungen gelten nur, wenn sie von uns ausdrücklich schriftlich anerkannt wurden. Die BAB und IAB gelten auch dann, wenn wir einer Beauftragung unter Zugrundelegung abweichender Geschäftsbedingungen (z.B. im Rahmen von Bestellscheinen) nicht ausdrücklich widersprechen.

(b) Sofern nichts anderes vereinbart ist, finden die BAB und IAB auch dann Anwendung, wenn wir über die im Auftragsschreiben oder in etwaigen Anlagen vereinbarten Leistungen hinaus für Sie tätig werden.

2. Vergütung, Fälligkeit

(a) Unsere Rechnungen, inkl. etwaiger Abschlags- und Vorschussrechnungen, werden in Euro erstellt und sind sofort fällig. Die von etwaigen Subunternehmern erbrachten Leistungen stellen wir Ihnen als eigene Auslagen in Rechnung.

(b) Für die Anforderung von Vorschüssen gilt Nummer 13 (1) Satz 2 IAB. Im Übrigen sind wir berechtigt, jederzeit angemessene Abschläge auf Honorare oder Gebühren und Auslagen sowie Nebenkosten in Rechnung zu stellen.

(c) Angaben zum voraussichtlich anfallenden Honorar verstehen sich grundsätzlich als Honorarschätzung, sofern nicht ausdrücklich ein Pauschalhonorar vereinbart ist. Ein Pauschalhonorar darf überschritten werden, wenn durch den Eintritt unvorhersehbarer Umstände, die nicht in unserem Verantwortungsbereich liegen, ein nicht nur unerheblicher Mehraufwand entsteht.

(d) Endet unsere Leistungserbringung vorzeitig, sind wir berechtigt, den bis dahin entstandenen Zeitaufwand abzurechnen, sofern die Beendigung der Mandatsvereinbarung nicht durch ein pflichtwidriges Verhalten unsererseits verschuldet wurde. Auch im letzteren Fall kann aber der bisherige Zeitaufwand abgerechnet werden, sofern und soweit die erbrachte Leistung trotz der vorzeitigen Vertragsbeendigung verwertbar ist.

(e) Die StBVV findet nur Anwendung, sofern und soweit dies ausdrücklich schriftlich vereinbart ist. Sofern Sie uns nach Abschluss der Mandatsvereinbarung mit weiteren, über das Auftragsschreiben hinausgehenden Leistungen beauftragen, werden diese entweder gemäß gesonderter Vereinbarung oder, in Ermangelung einer gesonderten Vereinbarung, mit den in unserem Hause für die jeweilige Leistung üblichen Stundensätzen abgerechnet, die wir Ihnen auf Wunsch gerne mitteilen.

(f) Sofern wir (ggf. auch erst nach der Leistungserbringung) gebeten oder verpflichtet werden, Informationen im Zusammenhang mit unserer Leistungserbringung einem Gericht, Sach- oder Insolvenzverwalter, einer Behörde, Regulierungs- und Aufsichtsstellen (WPK, PCAOB, DPR) oder anderen Dritten zur Verfügung zu stellen (dies schließt Vernehmungen unserer Mitarbeiter als Zeugen ein), dürfen wir den in diesem Zusammenhang entstehenden Zeitaufwand in Rechnung stellen. Wir werden für diese Tätigkeiten die mit Ihnen in der Mandatsvereinbarung geregelten Stundensätze in Ansatz bringen.

3. Haftungsbeschränkung

(a) Soweit in dieser Nummer 3 BAB nichts anderes bestimmt ist, bemisst sich unsere Haftung nach Maßgabe der Nummer 9 der IAB. Abweichend von Nummer 9 (2) und (5) der IAB tritt allerdings an die Stelle der dort genannten Haftungshöchstbeträge einheitlich ein Betrag von € 5 Mio. Nummer 9 (1) der IAB bleibt stets unberührt.

(b) Sofern Sie der Auffassung sind, dass das unserer Leistungserbringung innewohnende Risiko den Betrag von € 5 Mio. nicht nur unerheblich übersteigt, sind wir bereit, mit Ihnen und unserem Haftpflichtversicherer die Möglichkeit und die Kosten einer Erhöhung unserer Haftungsgrenze zu erörtern. Kommt es in diesem Zusammenhang zu einem gesonderten Prämienaufwand, so ist dieser von Ihnen zu tragen.

(c) Wir haften entgegen Nummer 9 (2) IAB und 3 (a) BAB nur dann betragsmäßig unbegrenzt, sofern dies (i) ausdrücklich schriftlich vereinbart oder (ii) nach US-amerikanischen Unabhängigkeitsregelungen zwingend erforderlich ist.

4. Unsere Arbeitsergebnisse

Arbeitsergebnisse die schriftlich darzustellen und zu unterzeichnen sind, sind nur verbindlich, wenn sie von zwei Mitarbeiter/innen original unterzeichnet wurden bzw. in E-Mails zwei Mitarbeiter/innen als Unterzeichner benannt

sind. Sofern nichts anderes vereinbart wird und keine gesetzlichen oder berufsständischen Regelungen entgegenstehen, sind wir auch berechtigt, unsere Arbeitsergebnisse ausschließlich (i) als PDF und/oder (ii) per E-Mail und/oder (iii) mit qualifiziert elektronischer Signatur auszuliefern.

5. Weitergabe unserer Arbeitsergebnisse, Nutzungsrechte

(a) Unsere Arbeitsergebnisse dienen einzig dem vertraglich vereinbarten Zweck, sind daher ausschließlich an Sie gerichtet und dürfen zu keinem anderen Zweck verwendet werden. Für die Weitergabe unserer beruflichen Äußerungen an Dritte oder deren Verwendung zu Werbezwecken gilt Nummer 6 der IAB.

(b) Eine schriftliche Zustimmung zur Weitergabe unserer beruflichen Äußerungen an Dritte erfolgt regelmäßig nur unter der Bedingung der vorherigen Unterzeichnung einer berufsbüchlichen Weitergabevereinbarung (*Hold Harmless Release Letter*) durch den oder die Dritten, sofern nichts anderes schriftlich vereinbart wird. Eine Weitergabe unserer Arbeitsergebnisse darf stets nur in vollem Wortlaut inkl. aller Anlagen erfolgen. § 334 BGB bleibt von einer Weitergabe unberührt.

(c) Sie sind verpflichtet, uns von allen Schäden freizuhalten, die aus einer Nichtbeachtung der vorstehenden Regelungen gemäß Nummer 5 (a) und/oder (b) entstehen.

(d) Wir räumen Ihnen Nutzungsrechte an den von uns erstellten Arbeitsergebnissen nur insoweit ein, als dies angesichts des Zwecks der jeweiligen Mandatsvereinbarung erforderlich ist.

6. Grundlagen unserer Zusammenarbeit

(a) Der zur Erbringung unserer Leistungen anfallende und unserer Honorarkalkulation zugrunde liegende Zeitaufwand hängt maßgeblich davon ab, ob die Voraussetzungen gemäß Nummer 3 (1) der IAB vorliegen.

(b) Sofern sich aus dem Auftragsschreiben, uns bindenden gesetzlichen Regelungen oder sonstigen Vorschriften sowie einschlägigen Standards nichts anderes ergibt, sind wir nicht verpflichtet, die uns zur Verfügung gestellten Informationen auf inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit zu überprüfen.

7. Besondere Vorschrift für die Steuerberatung

(a) Sie beauftragen und bevollmächtigen uns, die für Sie erstellten Angaben, die für eine elektronische Übermittlung an die Finanzbehörden vorgesehen und jeweils freigegeben sind, in Ihrem Namen unmittelbar über die DATEV eG bei der zuständigen Stelle der Finanzverwaltung elektronisch einzureichen. Auftrag und Bevollmächtigung gelten ab sofort und sind jederzeit widerruflich. Der Widerruf bedarf mindestens der Textform.

(b) Die Übersendung fristbehafteter Schriftstücke verpflichtet uns nur dann zur Einleitung fristwahrender Maßnahmen, wenn uns diese per Post oder per Fax übermittelt werden.

8. Elektronische Kommunikation und Virenschutz

Für die elektronische Kommunikation gilt Nummer 12 der IAB. Ihnen ist darüber hinaus bekannt, dass Daten, die über das Internet versendet werden, nicht zuverlässig gegen Zugriffe Dritter geschützt werden, verloren gehen, verzögert übermittelt oder mit Viren befallen sein können. Im Rahmen des gesetzlich Zulässigen übernehmen wir deshalb keine Verantwortung und Haftung für die Unversehrtheit von E-Mails, nachdem sie unseren Herrschaftsbereich verlassen haben, und für Ihnen oder Dritten hieraus entstehende Schäden. Dies gilt auch, sofern trotz der von uns verwendeten Virusschutzprogramme durch die Zusendung von E-Mails ein Virus in Ihre Systeme gelangt.

9. BDO Netzwerk, Sole Recourse

(a) Wir sind Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehören zum internationalen BDO Netzwerk rechtlich voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist die Marke des BDO Netzwerks und der BDO Mitgliedsfirmen („BDO Firm“). Zur Auftragsdurchführung dürfen wir andere BDO Firms als Subunternehmer einschalten. Zu diesem Zweck entbinden Sie uns bereits jetzt diesen gegenüber von unserer Verschwiegenheitspflicht.

(b) Sie erkennen an, dass wir in diesen Fällen die alleinige Verantwortung auch für die Leistungen unserer BDO Firms übernehmen. Demgemäß werden Sie gegen eine BDO Firm, die wir als Subunternehmer eingeschaltet haben (einschließlich der BDO International Limited und der Brussels Worldwide Services BVBA), keine Ansprüche jedweder Art geltend machen. Dies gilt nicht für Ansprüche, die sich auf strafbares und/oder vorsätzliches Handeln beziehen, sowie auf etwaige weitere Ansprüche, die nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland nicht ausgeschlossen werden können.

(c) Die nach der Mandatsvereinbarung zur Anwendung kommenden Regelungen zur Haftung und insbesondere die Haftungsbeschränkung gelten auch zugunsten der BDO Firm, die wir als Subunternehmer einschalten. Diese können sich unmittelbar auf die Regelungen in vorstehender Nummer 9 (b) BAB beziehen.

10. BDO Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH (BDO Legal), nationaler BDO Konzern

(a) Sofern Sie im Zusammenhang mit unseren Leistungen auch die BDO Legal oder andere Gesellschaften des nationalen BDO Konzerns beauftragen, entbinden Sie uns diesen ggü. bereits jetzt bzgl. aller auftragsrelevanten Informationen von der Verschwiegenheitspflicht, um eine möglichst reibungslose und effiziente Leistungserbringung zu ermöglichen.

(b) Wir sind von der BDO Legal und anderen Gesellschaften des nationalen BDO Konzerns rechtlich unabhängig. Entsprechend übernehmen wir weder Verantwortung für deren Handlungen oder Unterlassungen, noch begründen wir mit diesen eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder haften mit diesen gesamtschuldnerisch.

11. Geldwäschegesetz, Sanktionen

Wir sind nach den Bestimmungen des Gesetzes über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (GwG) u.a. verpflichtet, in Bezug auf unsere Vertragspartner Identifizierungshandlungen durchzuführen. Sie sind daher verpflichtet, uns alle nach dem GwG mitzuteilenden Informationen und Nachweise vollständig und wahrheitsgemäß zukommen zu lassen und diese im weiteren Verlauf der Geschäftsbeziehung unaufgefordert zu aktualisieren. Auf unsere Verpflichtungen zur Beendigung von Geschäftsbeziehungen gemäß der einschlägigen Regelungen des GwG weisen wir ausdrücklich hin. Ferner weisen wir darauf hin, dass wir unsere Geschäftsbeziehungen u.a. auch im Hinblick auf einschlägige nationale bzw. internationale Sanktionen überprüfen. Wir behalten uns vor, die Geschäftsbeziehung durch fristlose Kündigung zu beenden, sofern wir im Rahmen der Sanktionsprüfungen feststellen, dass Sie und/oder etwaige ihrer beherrschenden Gesellschafter von einschlägigen Sanktionen betroffen sind.

12. Marketing

Soweit Sie uns schriftlich nicht anders anweisen und keine höchstpersönlichen Angelegenheiten oder Mandate von Verbrauchern i.S.d. § 13 BGB betroffen sind, gestatten Sie uns, den Auftragsinhalt zu Marketingzwecken bekannt zu machen. Die Gestattung erstreckt sich ausschließlich auf die sachliche Beschreibung des wesentlichen Auftragsinhalts und des Auftraggebers (z.B. Referenzlisten mit Firma und -logo sowie Score Cards).

13. Verjährung

(a) Für die Verjährung von Mängelbeseitigungsansprüchen gilt Nummer 7 (2) der AAB. Im Übrigen gelten für die Verjährung die nachfolgenden Absätze.

(b) Im Falle von einfacher Fahrlässigkeit, die nicht die Verletzung von Leben, Körper, Freiheit oder Gesundheit zum Gegenstand hat, beträgt die regelmäßige Verjährungsfrist für gegen uns gerichtete Ansprüche ein Jahr.

(c) Die Verjährungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem der Anspruch entstanden ist und Sie von den anspruchsbegründenden Umständen und der Person des Schuldners Kenntnis erlangt haben oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätten erlangen können. Ohne Rücksicht auf die Kenntnis oder grob fahrlässige Unkenntnis verjähren die Ansprüche nach Ablauf einer Frist von fünf Jahren ab ihrer Entstehung sowie ohne Rücksicht auf ihre Entstehung und die Kenntnis oder grob fahrlässige Unkenntnis in zehn Jahren von der Begehung der Handlung, der Pflichtverletzung oder dem sonstigen Schaden auslösenden Ereignis an. Maßgeblich ist die früher endende Frist.

(d) Im Übrigen verbleibt es bei den gesetzlichen Vorschriften.

14. Gerichtsstand, Form des Vertragsabschlusses, Salvatorische Klausel

(a) Sofern Sie Kaufmann, eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder ein öffentlich rechtliches Sondervermögen sind oder keinen allgemeinen Gerichtsstand im Inland haben, ist Gerichtsstand für alle Streitigkeiten im Zusammenhang mit der Mandatsvereinbarung nach unserer Wahl (i) Hamburg, (ii) das Gericht an dem Ort, an dem die streitgegenständlichen Arbeiten erbracht wurden, oder (iii) das Gericht, in dessen Zuständigkeitsbereich Sie Ihren Sitz oder Wohnort haben.

(b) Jede Mandatsvereinbarung bedarf ebenso der Schriftform, wie deren Änderung. Zur Wahrung der Schriftform ist es neben der beidseitigen Unterzeichnung und Austausch eines Originaldokumentes durch Unterschrift und/oder qualifiziert elektronische Signatur auch ausreichend, wenn entweder (i) die Mandatsvereinbarung von beiden Vertragsparteien je einseitig unterschrieben und dann mit der anderen Vertragspartei ausgetauscht wird, (ii) die Mandatsvereinbarung in unterzeichneter Form ausschließlich per E-Mail ausgetauscht wird (PDF) oder (iii) die von uns unterzeichnete Mandatsvereinbarung übersandt und sodann von Ihnen durch gesondertes einseitiges Schreiben (z.B. Bestellschein) angenommen wird.

(c) Sollten eine oder mehrere Regelungen dieser Vereinbarung ganz oder teilweise nichtig oder undurchführbar sein, berührt dies nicht die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen. An die Stelle der nichtigen oder undurchführbaren Regelung tritt in dem Fall eine andere Regelung, die den gewünschten, von den Vertragsparteien angestrebten Zielen soweit als möglich entspricht. Dies gilt entsprechend im Falle einer Vertragslücke.

Allgemeine Auftragsbedingungen

für

Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

vom 1. Januar 2017

1. Geltungsbereich

(1) Die Auftragsbedingungen gelten für Verträge zwischen Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (im Nachstehenden zusammenfassend „Wirtschaftsprüfer“ genannt) und ihren Auftraggebern über Prüfungen, Steuerberatung, Beratungen in wirtschaftlichen Angelegenheiten und sonstige Aufträge, soweit nicht etwas anderes ausdrücklich schriftlich vereinbart oder gesetzlich zwingend vorgeschrieben ist.

(2) Dritte können nur dann Ansprüche aus dem Vertrag zwischen Wirtschaftsprüfer und Auftraggeber herleiten, wenn dies ausdrücklich vereinbart ist oder sich aus zwingenden gesetzlichen Regelungen ergibt. Im Hinblick auf solche Ansprüche gelten diese Auftragsbedingungen auch diesen Dritten gegenüber.

2. Umfang und Ausführung des Auftrags

(1) Gegenstand des Auftrags ist die vereinbarte Leistung, nicht ein bestimmter wirtschaftlicher Erfolg. Der Auftrag wird nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Berufsausübung ausgeführt. Der Wirtschaftsprüfer übernimmt im Zusammenhang mit seinen Leistungen keine Aufgaben der Geschäftsführung. Der Wirtschaftsprüfer ist für die Nutzung oder Umsetzung der Ergebnisse seiner Leistungen nicht verantwortlich. Der Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, sich zur Durchführung des Auftrags sachverständiger Personen zu bedienen.

(2) Die Berücksichtigung ausländischen Rechts bedarf – außer bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen – der ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung.

(3) Ändert sich die Sach- oder Rechtslage nach Abgabe der abschließenden beruflichen Äußerung, so ist der Wirtschaftsprüfer nicht verpflichtet, den Auftraggeber auf Änderungen oder sich daraus ergebende Folgerungen hinzuweisen.

3. Mitwirkungspflichten des Auftraggebers

(1) Der Auftraggeber hat dafür zu sorgen, dass dem Wirtschaftsprüfer alle für die Ausführung des Auftrags notwendigen Unterlagen und weiteren Informationen rechtzeitig übermittelt werden und ihm von allen Vorgängen und Umständen Kenntnis gegeben wird, die für die Ausführung des Auftrags von Bedeutung sein können. Dies gilt auch für die Unterlagen und weiteren Informationen, Vorgänge und Umstände, die erst während der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers bekannt werden. Der Auftraggeber wird dem Wirtschaftsprüfer geeignete Auskunftspersonen benennen.

(2) Auf Verlangen des Wirtschaftsprüfers hat der Auftraggeber die Vollständigkeit der vorgelegten Unterlagen und der weiteren Informationen sowie der gegebenen Auskünfte und Erklärungen in einer vom Wirtschaftsprüfer formulierten schriftlichen Erklärung zu bestätigen.

4. Sicherung der Unabhängigkeit

(1) Der Auftraggeber hat alles zu unterlassen, was die Unabhängigkeit der Mitarbeiter des Wirtschaftsprüfers gefährdet. Dies gilt für die Dauer des Auftragsverhältnisses insbesondere für Angebote auf Anstellung oder Übernahme von Organfunktionen und für Angebote, Aufträge auf eigene Rechnung zu übernehmen.

(2) Sollte die Durchführung des Auftrags die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, die der mit ihm verbundenen Unternehmen, seiner Netzwerkunternehmen oder solcher mit ihm assoziierten Unternehmen, auf die die Unabhängigkeitsvorschriften in gleicher Weise Anwendung finden wie auf den Wirtschaftsprüfer, in anderen Auftragsverhältnissen beeinträchtigen, ist der Wirtschaftsprüfer zur außerordentlichen Kündigung des Auftrags berechtigt.

5. Berichterstattung und mündliche Auskünfte

Soweit der Wirtschaftsprüfer Ergebnisse im Rahmen der Bearbeitung des Auftrags schriftlich darzustellen hat, ist alleine diese schriftliche Darstellung maßgebend. Entwürfe schriftlicher Darstellungen sind unverbindlich. Sofern nicht anders vereinbart, sind mündliche Erklärungen und Auskünfte des Wirtschaftsprüfers nur dann verbindlich, wenn sie schriftlich bestätigt werden. Erklärungen und Auskünfte des Wirtschaftsprüfers außerhalb des erteilten Auftrags sind stets unverbindlich.

6. Weitergabe einer beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers

(1) Die Weitergabe beruflicher Äußerungen des Wirtschaftsprüfers (Arbeitsergebnisse oder Auszüge von Arbeitsergebnissen – sei es im Entwurf oder in der Endfassung) oder die Information über das Tätigwerden des Wirtschaftsprüfers für den Auftraggeber an einen Dritten bedarf der schriftlichen Zustimmung des Wirtschaftsprüfers, es sei denn, der Auftraggeber ist zur Weitergabe oder Information aufgrund eines Gesetzes oder einer behördlichen Anordnung verpflichtet.

(2) Die Verwendung beruflicher Äußerungen des Wirtschaftsprüfers und die Information über das Tätigwerden des Wirtschaftsprüfers für den Auftraggeber zu Werbezwecken durch den Auftraggeber sind unzulässig.

7. Mängelbeseitigung

(1) Bei etwaigen Mängeln hat der Auftraggeber Anspruch auf Nacherfüllung durch den Wirtschaftsprüfer. Nur bei Fehlschlagen, Unterlassen bzw. unrechtmäßiger Verweigerung, Unzumutbarkeit oder Unmöglichkeit der Nacherfüllung kann er die Vergütung mindern oder vom Vertrag zurücktreten; ist der Auftrag nicht von einem Verbraucher erteilt worden, so kann der Auftraggeber wegen eines Mangels nur dann vom Vertrag zurücktreten, wenn die erbrachte Leistung wegen Fehlschlagens, Unterlassung, Unzumutbarkeit oder Unmöglichkeit der Nacherfüllung für ihn ohne Interesse ist. Soweit darüber hinaus Schadensersatzansprüche bestehen, gilt Nr. 9.

(2) Der Anspruch auf Beseitigung von Mängeln muss vom Auftraggeber unverzüglich in Textform geltend gemacht werden. Ansprüche nach Abs. 1, die nicht auf einer vorsätzlichen Handlung beruhen, verjähren nach Ablauf eines Jahres ab dem gesetzlichen Verjährungsbeginn.

(3) Offenbare Unrichtigkeiten, wie z.B. Schreibfehler, Rechenfehler und formelle Mängel, die in einer beruflichen Äußerung (Bericht, Gutachten und dgl.) des Wirtschaftsprüfers enthalten sind, können jederzeit vom Wirtschaftsprüfer auch Dritten gegenüber berichtigt werden. Unrichtigkeiten, die geeignet sind, in der beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers enthaltene Ergebnisse infrage zu stellen, berechtigen diesen, die Äußerung auch Dritten gegenüber zurückzunehmen. In den vorgenannten Fällen ist der Auftraggeber vom Wirtschaftsprüfer tunlichst vorher zu hören.

8. Schweigepflicht gegenüber Dritten, Datenschutz

(1) Der Wirtschaftsprüfer ist nach Maßgabe der Gesetze (§ 323 Abs. 1 HGB, § 43 WPO, § 203 StGB) verpflichtet, über Tatsachen und Umstände, die ihm bei seiner Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, Stillschweigen zu bewahren, es sei denn, dass der Auftraggeber ihn von dieser Schweigepflicht entbindet.

(2) Der Wirtschaftsprüfer wird bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten die nationalen und europarechtlichen Regelungen zum Datenschutz beachten.

9. Haftung

(1) Für gesetzlich vorgeschriebene Leistungen des Wirtschaftsprüfers, insbesondere Prüfungen, gelten die jeweils anzuwendenden gesetzlichen Haftungsbeschränkungen, insbesondere die Haftungsbeschränkung des § 323 Abs. 2 HGB.

(2) Sofern weder eine gesetzliche Haftungsbeschränkung Anwendung findet noch eine einzelvertragliche Haftungsbeschränkung besteht, ist die Haftung des Wirtschaftsprüfers für Schadensersatzansprüche jeder Art, mit Ausnahme von Schäden aus der Verletzung von Leben, Körper und Gesundheit, sowie von Schäden, die eine Ersatzpflicht des Herstellers nach § 1 ProdHaftG begründen, bei einem fahrlässig verursachten einzelnen Schadensfall gemäß § 54a Abs. 1 Nr. 2 WPO auf 4 Mio. € beschränkt.

(3) Einreden und Einwendungen aus dem Vertragsverhältnis mit dem Auftraggeber stehen dem Wirtschaftsprüfer auch gegenüber Dritten zu.

(4) Leiten mehrere Anspruchsteller aus dem mit dem Wirtschaftsprüfer bestehenden Vertragsverhältnis Ansprüche aus einer fahrlässigen Pflichtverletzung des Wirtschaftsprüfers her, gilt der in Abs. 2 genannte Höchstbetrag für die betreffenden Ansprüche aller Anspruchsteller insgesamt.

(5) Ein einzelner Schadensfall im Sinne von Abs. 2 ist auch bezüglich eines aus mehreren Pflichtverletzungen stammenden einheitlichen Schadens gegeben. Der einzelne Schadensfall umfasst sämtliche Folgen einer Pflichtverletzung ohne Rücksicht darauf, ob Schäden in einem oder in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren entstanden sind. Dabei gilt mehrfaches auf gleicher oder gleichartiger Fehlerquelle beruhendes Tun oder Unterlassen als einheitliche Pflichtverletzung, wenn die betreffenden Angelegenheiten miteinander in rechtlchem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. In diesem Fall kann der Wirtschaftsprüfer nur bis zur Höhe von 5 Mio. € in Anspruch genommen werden. Die Begrenzung auf das Fünffache der Mindestversicherungssumme gilt nicht bei gesetzlich vorgeschriebenen Pflichtprüfungen.

(6) Ein Schadensersatzanspruch erlischt, wenn nicht innerhalb von sechs Monaten nach der schriftlichen Ablehnung der Ersatzleistung Klage erhoben wird und der Auftraggeber auf diese Folge hingewiesen wurde. Dies gilt nicht für Schadensersatzansprüche, die auf vorsätzliches Verhalten zurückzuführen sind, sowie bei einer schuldhaften Verletzung von Leben, Körper oder Gesundheit sowie bei Schäden, die eine Ersatzpflicht des Herstellers nach § 1 ProdHaftG begründen. Das Recht, die Einrede der Verjährung geltend zu machen, bleibt unberührt.

10. Ergänzende Bestimmungen für Prüfungsaufträge

(1) Ändert der Auftraggeber nachträglich den durch den Wirtschaftsprüfer geprüften und mit einem Bestätigungsvermerk versehenen Abschluss oder Lagebericht, darf er diesen Bestätigungsvermerk nicht weiterverwenden.

Hat der Wirtschaftsprüfer einen Bestätigungsvermerk nicht erteilt, so ist ein Hinweis auf die durch den Wirtschaftsprüfer durchgeführte Prüfung im Lagebericht oder an anderer für die Öffentlichkeit bestimmter Stelle nur mit schriftlicher Einwilligung des Wirtschaftsprüfers und mit dem von ihm genehmigten Wortlaut zulässig.

(2) Widerruft der Wirtschaftsprüfer den Bestätigungsvermerk, so darf der Bestätigungsvermerk nicht weiterverwendet werden. Hat der Auftraggeber den Bestätigungsvermerk bereits verwendet, so hat er auf Verlangen des Wirtschaftsprüfers den Widerruf bekanntzugeben.

(3) Der Auftraggeber hat Anspruch auf fünf Berichtsaufbereitungen. Weitere Ausfertigungen werden besonders in Rechnung gestellt.

11. Ergänzende Bestimmungen für Hilfeleistung in Steuersachen

(1) Der Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, sowohl bei der Beratung in steuerlichen Einzelfragen als auch im Falle der Dauerberatung die vom Auftraggeber genannten Tatsachen, insbesondere Zahlenangaben, als richtig und vollständig zugrunde zu legen; dies gilt auch für Buchführungsaufträge. Er hat jedoch den Auftraggeber auf von ihm festgestellte Unrichtigkeiten hinzuweisen.

(2) Der Steuerberatungsauftrag umfasst nicht die zur Wahrung von Fristen erforderlichen Handlungen, es sei denn, dass der Wirtschaftsprüfer hierzu ausdrücklich den Auftrag übernommen hat. In diesem Fall hat der Auftraggeber dem Wirtschaftsprüfer alle für die Wahrung von Fristen wesentlichen Unterlagen, insbesondere Steuerbescheide, so rechtzeitig vorzulegen, dass dem Wirtschaftsprüfer eine angemessene Bearbeitungszeit zur Verfügung steht.

(3) Mangels einer anderweitigen schriftlichen Vereinbarung umfasst die laufende Steuerberatung folgende, in die Vertragsdauer fallenden Tätigkeiten:

- a) Ausarbeitung der Jahressteuererklärungen für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sowie der Vermögensteuererklärungen, und zwar auf Grund der vom Auftraggeber vorzulegenden Jahresabschlüsse und sonstiger für die Besteuerung erforderlicher Aufstellungen und Nachweise
- b) Nachprüfung von Steuerbescheiden zu den unter a) genannten Steuern
- c) Verhandlungen mit den Finanzbehörden im Zusammenhang mit den unter a) und b) genannten Erklärungen und Bescheiden
- d) Mitwirkung bei Betriebsprüfungen und Auswertung der Ergebnisse von Betriebsprüfungen hinsichtlich der unter a) genannten Steuern
- e) Mitwirkung in Einspruchs- und Beschwerdeverfahren hinsichtlich der unter a) genannten Steuern.

Der Wirtschaftsprüfer berücksichtigt bei den vorgenannten Aufgaben die wesentliche veröffentlichte Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung.

(4) Erhält der Wirtschaftsprüfer für die laufende Steuerberatung ein Pauschalhonorar, so sind mangels anderweitiger schriftlicher Vereinbarungen die unter Abs. 3 Buchst. d) und e) genannten Tätigkeiten gesondert zu honorieren.

(5) Sofern der Wirtschaftsprüfer auch Steuerberater ist und die Steuerberatervergütungsverordnung für die Bemessung der Vergütung anzuwenden ist, kann eine höhere oder niedrigere als die gesetzliche Vergütung in Textform vereinbart werden.

(6) Die Bearbeitung besonderer Einzelfragen der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Einheitsbewertung und Vermögensteuer sowie aller Fragen der Umsatzsteuer, Lohnsteuer, sonstigen Steuern und Abgaben erfolgt auf Grund eines besonderen Auftrags. Dies gilt auch für

- a) die Bearbeitung einmalig anfallender Steuerangelegenheiten, z.B. auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer, Kapitalverkehrsteuer, Grunderwerbsteuer,
- b) die Mitwirkung und Vertretung in Verfahren vor den Gerichten der Finanz- und der Verwaltungsgerichtsbarkeit sowie in Steuerstrafsachen,
- c) die beratende und gutachtliche Tätigkeit im Zusammenhang mit Umwandlungen, Kapitalerhöhung und -herabsetzung, Sanierung, Eintritt und Ausscheiden eines Gesellschafters, Betriebsveräußerung, Liquidation und dergleichen und
- d) die Unterstützung bei der Erfüllung von Anzeige- und Dokumentationspflichten.

(7) Soweit auch die Ausarbeitung der Umsatzsteuerjahreserklärung als zusätzliche Tätigkeit übernommen wird, gehört dazu nicht die Überprüfung etwaiger besonderer buchmäßiger Voraussetzungen sowie die Frage, ob alle in Betracht kommenden umsatzsteuerrechtlichen Vergünstigungen wahrgenommen worden sind. Eine Gewähr für die vollständige Erfassung der Unterlagen zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs wird nicht übernommen.

12. Elektronische Kommunikation

Die Kommunikation zwischen dem Wirtschaftsprüfer und dem Auftraggeber kann auch per E-Mail erfolgen. Soweit der Auftraggeber eine Kommunikation per E-Mail nicht wünscht oder besondere Sicherheitsanforderungen stellt, wie etwa die Verschlüsselung von E-Mails, wird der Auftraggeber den Wirtschaftsprüfer entsprechend in Textform informieren.

13. Vergütung

(1) Der Wirtschaftsprüfer hat neben seiner Gebühren- oder Honorarforderung Anspruch auf Erstattung seiner Auslagen; die Umsatzsteuer wird zusätzlich berechnet. Er kann angemessene Vorschüsse auf Vergütung und Auslagenersatz verlangen und die Auslieferung seiner Leistung von der vollen Befriedigung seiner Ansprüche abhängig machen. Mehrere Auftraggeber haften als Gesamtschuldner.

(2) Ist der Auftraggeber kein Verbraucher, so ist eine Aufrechnung gegen Forderungen des Wirtschaftsprüfers auf Vergütung und Auslagenersatz nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Forderungen zulässig.

14. Streitschlichtungen

Der Wirtschaftsprüfer ist nicht bereit, an Streitbeilegungsverfahren vor einer Verbraucherschlichtungsstelle im Sinne des § 2 des Verbraucherstreitbeilegungsgesetzes teilzunehmen.

15. Anzuwendendes Recht

Für den Auftrag, seine Durchführung und die sich hieraus ergebenden Ansprüche gilt nur deutsches Recht.