

# PUBLIC SECTOR

OZG-Umsetzung in den Kommunen

Stolperfallen im Vergaberecht

Neue steuerliche Herausforderungen



Sehr geehrte Damen und Herren,

mit vielen neuen Anforderungen sind Fach- und Führungskräfte in öffentlichen Institutionen konfrontiert. Die BDO hat das zum Anlass genommen, für den Public Sector einen Newsletter als neues Format zu veröffentlichen. Dabei wollen wir Sie über die aktuellen Entwicklungen in unterschiedlichsten Bereichen wie das Steuer- und Wirtschaftsrecht, die Informationstechnologie oder die Rechnungslegung informieren. Wir wünschen Ihnen eine angenehme Lektüre.

Gerne können wir sie bei unterschiedlichsten Fragestellungen und Umsetzungen unterstützen. Das Beratungsangebot der BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bietet in Kooperation mit ihrem Rechtsberatungspartner BDO Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH eine fachübergreifende, ganzheitliche Beratung durch Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Steuerberater aus einer Hand.

Sprechen Sie uns an.

Ihr Team

Öffentliche Unternehmen & Verwaltung

## ÖFFENTLICHE UNTERNEHMEN UND VERWALTUNG

Für weitere Informationen und zur Beantwortung spezieller Fragen stehen Ihnen neben Ihrem Berater vor Ort und den Autoren der Artikel auch die zentralen Ansprechpartner zur Verfügung.

## WIRTSCHAFTSPRÜFUNG/ADVISORY SERVICES

WP/StB Andreas Jürgens  
Telefon: 0251/322015-0  
[andreas.juergens@bdo-concunia.de](mailto:andreas.juergens@bdo-concunia.de)

## BESTEUERUNG DER ÖFFENTLICHEN HAND

StB Christian Trost  
Telefon: 0251/322015-0  
[christian.trost@bdo-concunia.de](mailto:christian.trost@bdo-concunia.de)

## RECHT

RA Dr. Andreas Graef  
Telefon: 0211/1371349  
[andreas.graef@bdo.de](mailto:andreas.graef@bdo.de)

## HERAUSGEBER

BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Fuhrentwiete 12  
20355 Hamburg  
[www.bdo.de](http://www.bdo.de)

© BDO

## HINWEIS AN DEN LESER

Die aktuelle Information „Public Sector“ sowie zahlreiche weitere BDO Publikationen stehen für Sie auch im Internet bereit unter [www.bdo.de](http://www.bdo.de).

Mit unserem „Public Sector“ berichten wir über Entwicklungen bei öffentlichen Institutionen in der Verwaltungsführung, im Haushalts- und Rechnungswesen, im IT-Bereich sowie im Steuer- und Vergaberecht.

Die Autoren haben diese Informationen mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Wir bitten aber um Verständnis dafür, dass die BDO für gleichwohl enthaltene etwaige Informationsfehler keine Haftung übernimmt. Bitte beachten Sie, dass es sich bei dem „Public Sector“ nur um allgemeine Hinweise handeln kann, die die Prüfung und erforderliche individuelle Beratung eines konkret zu beurteilenden Sachverhalts nicht zu ersetzen vermögen.

Für Rückfragen und Ihre persönliche Beratung stehen wir Ihnen jederzeit gerne zu Verfügung.

## INHALTSVERZEICHNIS

|      |   |    |
|------|---|----|
| 1.   | Führung und Steuerung.....  | 3  |
| 1.1. | Überarbeitung des Deutschen Corporate Governance Kodex - Auswirkungen auf öffentliche Verwaltungen und Unternehmen .....                | 3  |
| 1.2. | EU-Whistleblowing-Richtlinie - Handlungspflicht für den öffentlichen Sector schon ab dem 17. Dezember 2021! .....                       | 4  |
| 2.   | Rechnungslegung und Haushaltsrecht.....   | 5  |
| 2.1. | Auswirkung des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und Prüfung.....   | 5  |
| 3.   | Besteuerung .....   | 6  |
| 3.1. | Grundsteuerreform - Herausforderungen für den öffentlichen Sector.....  | 6  |
| 3.2. | Umsatzsteuerpflicht für Schwimmunterricht .....   | 7  |
| 3.3. | Steuerrisiko bei Verpachtungs-BgA .....   | 8  |
| 3.4. | Beteiligung der jPdöR an einer Kapitalgesellschaft.....   | 11 |
| 3.5. | Quo vadis Gemeinnützigkeit .....  | 12 |
| 4.   | Wirtschaftsrecht.....   | 13 |
| 4.1. | Vergaberechtliche Aspekte beim Betrieb von Kitas und Kindergärten - was die öffentlichen und freien Träger wissen sollten .....         | 13 |
| 4.2. | Verjährung des Anspruches auf Erschließungsbeiträge - Entwurf zur Änderung des Gesetzes zur Ausführung des Baugesetzbuches in NRW ..... | 14 |
| 4.3. | Achtung Falle! Fehler im Vergabeverfahren können zur Rückforderung von Fördermitteln nach dem KHZG führen .....                         | 15 |
| 4.4. | Beihilfenrecht im kommunalen Konzern - Betrauungsakte sind zu überprüfen .....  | 17 |
| 5.   | Informationstechnologie .....   | 17 |
| 5.1. | Ohne „ordnende Hand“ keine zielgerichtete OZG-Umsetzung in den Kommunen .....   | 18 |
| 6.   | Seminare.....   | 20 |

## 1. FÜHRUNG UND STEUERUNG

### 1.1. Überarbeitung des Deutschen Corporate Governance Kodex - Auswirkungen auf öffentliche Verwaltungen und Unternehmen

Die Regierungskommission des Deutschen Corporate Governance Kodex hat am 21. Januar 2022 einen überarbeiteten Entwurf beschlossen und veröffentlicht. In dem Entwurf sind folgende neue Aspekte eingeflossen.

Als erste wesentliche Änderungen sind ökologische und soziale Nachhaltigkeit bei der Leitung und Überwachung im überarbeiteten Kodex berücksichtigt worden. Die Anwendung ist zunächst beschränkt auf börsennotierte Unternehmen. Durch die geplante Änderung der CSR-Richtlinie der EU-Kommission vom 21.04.2021 sollen die Vorschläge zur Änderung der EU-Bilanzrichtlinie auf alle großen haftungsbeschränkten Rechtsträger ausgeweitet werden. Danach erfolgt eine Berichterstattung im Lagebericht, die somit dann auch eine Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer nach sich zieht. Öffentliche Verwaltungen und Unternehmen werden sich somit kurz- bis mittelfristig mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung beschäftigen müssen. Einerseits entwickeln die Körperschaften in der Regel für sich einen eigenen sogenannte Public Corporate Governance Kodex, der sich an den Deutschen Corporate Governance Kodex orientiert. Beispielsweise hat der Bund für seine Beteiligung schon jetzt festgelegt, dass die Geschäftsführung für eine nachhaltige Unternehmensführung im Sinne der deutschen Nachhaltigkeitsstrategie und der Sustainable Development Goals (SDGs) zu sorgen hat. Andererseits haben haftungsbeschränkte Unternehmen auf Bundes-, Landes- und kommunaler Ebene unabhängig von ihrer tatsächlichen Größe wie große Kapitalgesellschaften zu bilanzieren. Somit hat die von der EU-Kommission geplante Änderung der CSR-Richtlinie unmittelbar Auswirkungen unabhängig von ihrer Größenord-

nung auf alle Beteiligungen. Alle betroffenen öffentlichen Unternehmen haben künftig dann nach den derzeitigen Vorschlägen im Lagebericht eine Nachhaltigkeitsberichterstattung darzustellen.

Eine weitere wesentliche Änderung in dem Kodex ergibt sich aus den Änderungen des Aktiengesetzes unter anderem durch das Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität. Dabei ergeben sich neue Pflichten zur Einrichtung eines internen Kontrollsystems und Risikomanagementsystems, zur Errichtung und Besetzung von Prüfungsausschüssen und zur Überwachung der Qualität der Abschlussprüfung. Die Vorstandsverpflichtung zur Stellungnahme der Wirksamkeit der Kontroll-, Risiko- und Compliance-Managementsysteme ist angepasst worden. Die Ausführungen zur Besetzung des Prüfungsausschusses sind ebenfalls verändert worden. Außerdem soll der Prüfungsausschuss auch regelmäßig ohne den Vorstand tagen können. Es ist davon auszugehen, dass entsprechende Regelungen bei öffentlichen Institutionen im Rahmen ihrer eigenen Kodizes oder Beteiligungsrichtlinien eingeführt bzw. überarbeitet werden.

Auch das Führungsposition-Gesetz (FüPoG II) hat Einfluss in den neuen Entwurf gefunden. Danach gewährleistet der Aufsichtsrat die verpflichtende Mindestbeteiligung der Geschlechter oder legt bei nicht börsennotierten oder nicht der paritätischen Mitbestimmung unterliegenden Unternehmen Zielgrößen für den Anteil von Frauen im Vorstand fest.

IHR ANSPRECHPARTNER:

Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Andreas Jürgens

T: +49 251 322015-0

F: +49 251 322015-20

[andreas.juergens@bdo-concunia.de](mailto:andreas.juergens@bdo-concunia.de)

[www.bdo-concunia.de](http://www.bdo-concunia.de)

## 1.2. EU-Whistleblowing-Richtlinie - Handlungspflicht für den öffentlichen Sector schon ab dem 17. Dezember 2021!

Die EU-Whistleblowing-Richtlinie soll Hinweisgeber zukünftig besser schützen; insbesondere sollen sie bei der Meldung von Rechtsverstößen und Missständen keine Benachteiligungen mehr fürchten müssen. Die Umsetzung der „EU-Whistleblower-Richtlinie“ (Richtlinie (EU) 2019/1937) durch die nationalen Gesetzgeber muss eigentlich bis zum 17. Dezember 2021 erfolgen. Zwar wird Deutschland diese Frist „reißen“ - gleichwohl entfaltet die Richtlinie unmittelbare Wirkung für Kommunen und öffentliche Unternehmen.

Die Richtlinie sieht vor, dass Unternehmen zunächst ab 250 und Behörden ab 50 Mitarbeitern sowie Gemeinden ab 10.000 Einwohnern bereits ab Dezember 2021 ein internes Meldesystem einrichten bzw. dieses vorhalten müssen. Für kleinere Unternehmen ab 50 Beschäftigten soll diese Pflicht spätestens per Dezember 2023 gelten.

Zur Umsetzung der EU-Whistleblowing-Richtlinie legte das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz Ende November 2020 den Referentenentwurf eines Hinweisgeberschutzgesetzes (HinschG, „Entwurf eines Gesetzes für einen besseren Schutz hinweisgebender Personen sowie zur Umsetzung der Richtlinie zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden“) vor, welcher im Gegensatz zur EU-Whistleblowing-Richtlinie auch die Meldemöglichkeit von Verstößen gegen nationales Recht vorsah.

Nachdem der von der Bundesjustizministerin Christine Lambrecht (SPD) eingebrachte Entwurf eines Hinweisgeberschutzgesetzes durch Intervention der CDU/CSU-Fraktion im April dieses Jahres gescheitert war, geht es jetzt voran. Kurz vor Ende der Umsetzungsfrist bekennt sich die neue Koalition eindeutig zum notwendigen Schutz von Hinweisgebern und kündigt die zeitnahe Umsetzung der EU-Whistleblower-Richtlinie an.

Dabei wird klargestellt, dass nicht nur ein Verstoß gegen Unionsrecht, sondern insbesondere auch die Verletzung deutschen Rechts gemeldet werden kann, wenn die Aufklärung im öffentlichen Interesse liegt; entsprechend heißt es im Koalitionsvertrag:

„Wir setzen die EU-Whistleblower-Richtlinie rechtssicher und praktikabel um. Whistleblowerinnen und Whistleblower müssen nicht nur bei der Meldung von

Verstößen gegen EU-Recht vor rechtlichen Nachteilen geschützt sein, sondern auch vor erheblichen Verstößen gegen Vorschriften oder sonstigem erheblichen Fehlverhalten, dessen Aufdeckung im besonderen öffentlichen Interesse liegt.“

(Koalitionsvertrag, Seite 111)

Die Umsetzung der EU-Whistleblowing-Richtlinie rückt somit in greifbare Nähe. Es ist daher davon auszugehen, dass im ersten Halbjahr 2022 große Teile der Privatwirtschaft zur Einführung von Meldesystemen gesetzlich verpflichtet werden. Für den öffentlichen Sector könnte dies aufgrund der nachfolgenden Erwägungen jedoch schon ab dem 17. Dezember 2021 gelten:

Während eine Direktwirkung zu Lasten Privater (sog. horizontale Wirkung) grundsätzlich abgelehnt wird, ist eine vertikale unmittelbare Wirkung nach ständiger Rechtsprechung anerkannt. Es sprechen daher gute Argumente für die Annahme, dass für den öffentlichen Sector mit Ablauf des 17. Dezember die Pflicht besteht, ein Hinweisgebersystem zu implementieren.

Doch nicht nur die Einrichtung einer internen Meldestelle stellt Kommunen und Behörden vor Herausforderungen. Der interne Meldekanal muss so sicher konzipiert, eingerichtet und betrieben werden, dass die Vertraulichkeit der Identität des Hinweisgebers und Dritter, die in seiner Meldung erwähnt werden, gewahrt bleibt. Dies erfordert die Vornahme geeigneter Vorkehrungen.

Unabhängig einer gesetzlichen Verpflichtung sollten Unternehmen und Behörden grundsätzlich ein Interesse an solchen Hinweisen haben: Denn nicht selten führt ein „Whistleblowing“ zur Aufdeckung krimineller Machenschaften und verhindert weitere wirtschaftliche Schäden!

Es wird also Zeit zu handeln!

Wegen der Sensibilität der vermittelten Informationen ist ein externer „Empfänger“ zu empfehlen, der kraft Berufsrechts zur Verschwiegenheit verpflichtet ist. Diese Funktion eines sog. „Ombudsmannes“ kann beispielsweise durch eine(n) externe(n) Anwältin/Anwalt übernommen werden. So werden potentielle Interessenkonflikte vermieden, die bei einer internen Lösung entstehen können.

Um unsere Mandanten bei der Umsetzung der beschriebenen gesetzlichen Verpflichtung zu unterstützen, wurde die „BDO Compliance Assistance“ entwickelt: Dieses Produkt richtet für die be-

troffenen Unternehmen und Behörden ein externes Hinweisgebersystem ein, wobei erfahrene Rechtsanwälte als externe Ombudspersonen fungieren. Der Hinweisgeber kann den Compliance-Verstoß schriftlich, elektronisch, telefonisch oder auch persönlich melden. Zusätzlich gibt es die Möglichkeit, Meldungen über ein von der BDO selbst entwickeltes web-basiertes Portal bei garantierter Anonymität abzugeben.

Entsprechend den Vorgaben der EU-Whistleblowing-Richtlinie wird eine sichere Übermittlung der Hinweise garantiert; die Informationen sowie die Identität des Hinweisgebers und der in der Meldung genannten Personen werden vertraulich behandelt. Darüber hinaus kann dem Hinweisgeber - sofern gewünscht - auch Anonymität gegen-

über den jeweiligen Ansprechpartnern im Unternehmen bzw. in der Behörde zugesichert werden.

Ergänzt wird der Service mit weiteren praxisnahen Assistance-Leistungen aus dem Bereich der Compliance; so z. B. mit Schulungsformaten. Sprechen Sie uns bei Interesse oder weiteren Fragen gerne an.

IHR ANSPRECHPARTNER:

Rechtsanwalt  
Jesko Trahms  
T: +49 89 74325-234  
F: +49 89 74325-544  
[jesko.trahms@bdolegal.de](mailto:jesko.trahms@bdolegal.de)  
[www.bdolegal.de](http://www.bdolegal.de)

## 2. RECHNUNGSLEGUNG UND HAUSHALTSRECHT

### 2.1. Auswirkung des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und Prüfung

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat in einer Stellungnahme vom 8.März 2022 einen fachlichen Hinweis herausgegeben.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer stuft die Auswirkungen des Krieges für den Abschlussstichtag vor dem 24.02.2022 als wertbegründend ein. Dementsprechend sind alle bilanziellen Konsequenzen aufgrund des Stichtagsprinzips grundsätzlich erst in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ab diesem Tag zu berücksichtigen. Etwas anderes ergibt sich nur in den Fällen, in denen aufgrund der Auswirkung des Krieges die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr aufrechterhalten werden kann.

Auf die sogenannte Nachtragsberichterstattung im Anhang der HGB-Rechnungslegung nach § 285 Nr. 33 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB (Konzern) ist zu achten. Bei dem „Vorgang von besonderer Bedeutung“ ist jeweils gesondert für das jeweilige Unternehmen zu beurteilen, ob eine Berichtspflicht vorliegt. Zur Erfüllung der Anforderung hinsichtlich der Darstellung der Art des Vorgangs kann ein allgemeiner Hinweis auf den Ausbruch des Krieges ausreichend sein.

In der Lageberichterstattung wird der Ausbruch des Ukraine-Krieges mindestens Auswirkungen auf die Risikoberichterstattung haben. Eine Be-

richtspflicht im Risikobericht besteht grundsätzlich dann, wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu negativen Abweichungen von Prognosen und Zielen führen können. Sollten sich durch den Ukraine-Krieg entsprechende Änderungen im Prognosebericht ergeben, ist eine Anpassung erforderlich.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat für den Berufsstand weiterhin entsprechende Auswirkungen auf die Abschlussprüfung und Berichterstattung dargestellt. Dies betrifft unter anderem die Risikoidentifizierung und -beurteilung, Ereignisse nach dem Abschlussstichtag, die Beurteilung von Going Concern-Prämissen oder die Berichterstattung von bestandsgefährdenden und entwicklungsbedingten Tatsachen. Außerdem werden verschiedene Hinweise im Rahmen der Berichterstattung und der Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen gegeben.

Siehe hierzu auch:

<https://www.idw.de/idw/themen-und-branchen/rusland-ukraine-krieg>

IHR ANSPRECHPARTNER:

Steuerberater, Wirtschaftsprüfer  
Andreas Jürgens  
T: +49 251 322015-0  
F: +49 251 322015-20  
[andreas.juergens@bdo-concunia.de](mailto:andreas.juergens@bdo-concunia.de)  
[www.bdo-concunia.de](http://www.bdo-concunia.de)

### 3. BESTEUERUNG

#### 3.1. Grundsteuerreform - Herausforderungen für den öffentlichen Sector

Die Grundsteuerreform in Deutschland nimmt Fahrt auf - auch für den öffentlichen Sector. Für die verfassungsrechtlich notwendige Neubewertung aller Grundstücke für Zwecke der Grundsteuer ist von allen Grundstückseigentümern eine Feststellungserklärung beim zuständigen Finanzamt einzureichen. Dies betrifft deshalb auch die öffentliche Hand als Grundstückseigentümer, wobei sich dabei jedoch verschiedene und besondere Herausforderungen ergeben.

##### Öffentliche Hand als Grundsteuersubjekt

Steuerobjekt ist der in einer Gemeinde belegene, bebaute und unbebaute Grundbesitz. Hierunter fällt mithin auch Grundbesitz in wirtschaftlichem oder rechtlichem Eigentum der öffentlichen Hand. Jegliche Einrichtung der öffentlichen Hand mit Grundbesitz ist damit Subjekt für die Grundsteuer und muss sich auf die anstehenden Tätigkeiten wie die Aufarbeitung des Grundvermögens und die Zusammenstellung von Unterlagen im Rahmen der Grundsteuerreform vorbereiten. Dies kann einen enormen personellen und zeitlichen Aufwand bedeuten.

##### Steuerbefreiungen für die öffentliche Hand

Allerdings bestehen für gemeinwohlgebundenen Grundbesitz der privaten und öffentlichen Hand bestimmte Steuerbefreiungen.

Grundlegende Voraussetzung einer solchen Grundsteuerbefreiung ist, dass der Grundbesitz unmittelbar zu den im Gesetz genannten steuerbegünstigten Zwecken genutzt wird. Unter Berücksichtigung des jeweiligen Einzelfalls kann es dabei ausreichend sein, wenn entsprechende Grundstücke „unentbehrliche Hilfsmaßnahmen und Hilfsmittel“ zur Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks darstellen.

Wird Grundbesitz der öffentlichen Hand nicht nur für steuerbegünstigte, sondern auch für nichtbegünstigte Zwecke verwendet (gemischte Nutzung), ist zu differenzieren: Bei einer möglichen räumlichen Aufteilung nach Maßgabe der Benutzungsverhältnisse unterliegt nur der steuerpflichtige Teil der Grundsteuer. Anderenfalls ist der Grundbesitz bei einer gemischten Nutzung insgesamt nur steuerbefreit, wenn die steuerbegünstigten Zwecke überwiegen, ansonsten ist er steuerpflichtig. Solche Abgrenzungsfragen stellen sich sehr oft, etwa wenn eine Stadt-, Bürger-

oder Sporthalle für wirtschaftliche und gemeinnützige oder hoheitliche Funktionen genutzt wird oder bei Verwaltungsräumen, die etwa für Hoheitszwecke bzw. Zweckbetriebe und für BgA oder steuerschädliche Geschäftsbetriebe genutzt werden.

Daneben bestehen objekt- und zweckgebundene Steuerbefreiungen, z. B. für infrastrukturelle Zwecke, Wasser- und Bodenverbände, bildungsrechtliche Zwecke sowie Krankenhäuser oder Bestattungszwecke. Im Einzelfall sind allerdings Rückausnahmen oder Abgrenzungsfragen zu anderen Befreiungsregelungen zu beachten.

Die grundsätzlichen Steuerbefreiungen gelten nicht für Wohnungen und land- und forstwirtschaftlichem Grundbesitz. Rückausnahmen bestehen jedoch für bestimmte Wohnzwecke, wie Gemeinschaftsunterkünfte, ausbildungsrechtliche Wohnräume oder Bereitschaftsräume.

Hinsichtlich der vielfältigen Faktoren und Details, von denen eine Steuerbefreiung abhängt, sind eine genaue Betrachtung der einzelnen Grundstücke und Grundstücksteile sowie deren entsprechende Abbildung in der abzugebenden Feststellungserklärung unumgänglich.

##### Verfahrensrechtliche Aspekte

Die ausschließlich elektronisch zu übermittelnden Feststellungserklärungen sind (nach derzeitigem Stand) bis spätestens 31. Oktober 2022 beim zuständigen Finanzamt einzureichen. Dabei ist für jede wirtschaftliche Einheit eine eigene Feststellungserklärung abzugeben - eine zusammenfassende Erklärung pro Eigentümer ist nicht möglich.

Einige Bundesländer, z. B. Niedersachsen oder NRW, sehen bei Bestehen bestimmter Steuerbefreiungen zwar von der Abgabe einer Feststellungserklärung ab. Die Ausnahmen sind insoweit aber sehr eng gefasst und müssen im Einzelfall geprüft werden; unabhängig davon ist eine Anforderung zur Erklärungsabgabe durch das Finanzamt möglich.

Die Vorgehensweise der Bewertung des Grundvermögens und die dafür nötigen Angaben hängen von der Lage der Grundstücke ab. Denn die Bundesländer Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen wenden insoweit jeweils ein eigenes Ländermodell an und erheben dazu bestimmte Werte, wie z. B. Bodenricht-

werte, Grundstücksgröße, Wohn- bzw. Nutzfläche sowie die Wohnlage. In den Bundesländern ohne eigenes Ländermodell sowie bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen gilt das sog. Bundesmodell. Hier sind Angaben wie beispielsweise die Lage und Größe des Grundstücks, die Gebäudeart und das Baujahr des Gebäudes notwendig.

### Unterstützung durch den BDO GRIZZLY

Die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hat mit dem BDO GRIZZLY eine digitale Lösung entwickelt, die eine automatisierte Erstellung von Feststellungserklärungen im Zusammenhang mit den Neuerungen der Grundsteuerreform ermöglicht. Eine Lösung, die Ihren Aufwand als Grundstückseigentümer minimiert, ungeachtet in welchem Bundesland sich die jeweiligen Grundstücke befinden. Entsprechend Ihrer individuellen Vorgaben bieten wir von einer „Full-Service“- bis zu einer „On Demand“-Variante in Eigenregie sämtliche Lösungen an, die Ihnen die Neubewertung Ihres Grundbesitzes erleichtern wird.

Weitere Informationen, wie beispielsweise ein Erklärvideo zum BDO GRIZZLY, Aufzeichnungen unserer Web-Seminare und einen ausführlichen FAQ zur Grundsteuerreform finden Sie auf unserer Website. Für eine persönliche Beratung stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

#### IHRE ANSPRECHPARTNER:

Rechtsanwalt, Steuerberater  
Roland Speidel  
T: +49 40 30293-133  
F: +49 40 30293-331  
[roland.speidel@bdo.de](mailto:roland.speidel@bdo.de)  
[www.bdo.de](http://www.bdo.de)

Steuerberater, Wirtschaftsprüfer  
Heino Tunnat  
T: +49 421 59847-44  
F: +49 421 59847-75  
[heino.tunnat@bdo.de](mailto:heino.tunnat@bdo.de)  
[www.bdo.de](http://www.bdo.de)

### 3.2. Umsatzsteuerpflicht für Schwimmunterricht

Dem Urteil des EuGH vom 21.10.2021 - C 373/19 nach umfasst der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL nicht den Schwimmunterricht einer privaten Schwimmschule. Die Richtlinie sieht Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten vor. Die Befreiungen betreffen jedoch nicht alle Förderungen, sondern nur diese, welche in der Vorschrift einzeln aufgeführt und genau beschrieben sind.

Dem Urteil nach wurde insbesondere herausgestellt, dass weder nach Unionsrecht noch nach nationalem Recht der Schwimmunterricht von der Mehrwertsteuerbefreiung umfasst ist.

Im Rahmen des Schwimmunterrichts einer Schwimmschule werden im Wesentlichen Kurse durchgeführt, in denen die Grundlagen und Techniken des Schwimmens vermittelt werden. Insofern ist festzustellen, dass der Schwimmunterricht unzweifelhaft von Wichtigkeit ist und ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt. Jedoch bleibt der Schwimmunterricht ein spezialisierter und punktueller Unterricht, der für sich allein und nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt (Urteil v. 14.3.2019 C-449/17).

Ferner ist dem EuGH-Urteil von 28.1.2010 - C-473/08 nach der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ im Sinne der MwStSystRL nicht auf den Unterricht beschränkt, der zur Erlangung einer Qualifikation führt, sondern er umfasst auch andere Tätigkeiten, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um Kenntnisse zu bilden, sofern der Freizeitcharakter nicht im Vordergrund steht.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs sollen demnach auch unterschiedliche Anwendungen der Mehrwertsteuerregelungen durch die Mitgliedsstaaten verhindert werden.

Insofern hat der Gerichtshof im Urteil vom 14.03.2019 - C-449/17 und im Beschluss vom 07.10.2019 entschieden, dass die Unterrichtsangebote einer Fahrschule und einer Surf- und Segelschule privater Einrichtungen nicht im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL

unter den Begriff der „Schul- und Hochschulausbildung“ fallen.

Fraglich ist, was der EuGH unter einem „punktuell“ erteilten Unterricht, der „für sich allein“ nicht den Anforderungen an begünstigten Unterricht genügt, versteht.

Dies erschwert die Rechtsanwendung für private Anbieter von Bildungsleistungen und für die jPdöR (Kammern, VHS, Hochschulen, Kirche). Denn fraglich ist, ob bei dieser Auslegung die folgenden Bildungsleistungen noch umsatzsteuerbefreit sein können. Dies kann bspw. betreffen:

- Sprach-, Tanz- und Musikschulen,
- Nachhilfeunterricht (etwa in Mathematik „für sich allein“ betrachtet) sowie
- Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher und belehrender Art.
- Die EuGH-Rechtsprechung wird deutlich kritisiert. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung hierzu positioniert.

IHRE ANSPRECHPARTNER:

Rechtsanwalt, Steuerberater

Henning Overkamp

T: +49 251 - 322015-273

F: +49 251 - 322015-20

[henning.overkamp@bdo-concunia.de](mailto:henning.overkamp@bdo-concunia.de)

[www.bdo-concunia.de](http://www.bdo-concunia.de)

Steuerberater

Christian Trost

T: +49 251 - 322015-274

F: +49 251 - 322015-20

[christian.trost@bdo-concunia.de](mailto:christian.trost@bdo-concunia.de)

[www.bdo-concunia.de](http://www.bdo-concunia.de)

### 3.3. Steuerrisiko bei Verpachtungs-BgA

Die kommunale Gestaltungspraxis hat - aus teils sehr unterschiedlicher Motivationslage - in der Vergangenheit eine mehr oder weniger typische Konstellation hervorgebracht. Hierbei überlässt die jPdöR einer anderen Gesellschaft eine dauerverlustige Einrichtung zum Betrieb im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Typischerweise handelt es sich bei den Betrieben um Hallen- oder Freibäder, Sporteinrichtungen, aber auch Stadt- und Mehrzweckhallen. Bei der Betreiber-gesellschaft handelt es sich häufig um privat-rechtlich organisierte Gesellschaften, wie z. B. GmbH oder GmbH & Co. KG, an denen die jPdöR alleine oder mehrheitlich beteiligt ist. Zur Begründung der Unternehmerstellung der jPdöR wird mit der Betreiber-gesellschaft sodann eine Pacht vereinbart, die auf Ebene der jPdöR die Einnahmeerzielungsabsicht und damit das Vorliegen eines Verpachtungs-BgA begründen soll. Da die Betreiber-gesellschaft ebenso wie die jPdöR allerdings nicht imstande ist, den Betrieb der Einrichtung kostendeckend oder gar gewinnbringend zu unterhalten, verpflichtet sich die jPdöR, den aus dem Betrieb der Einrichtung entstehenden Verlust auszugleichen. Diese Konstellationen waren bereits in der Vergangenheit häufig Streitpunkt im Rahmen von Betriebsprüfungen, konnten aufgrund der bislang gefestigten Verwaltungsauffassung jedoch in der Regel rechtswirksam gestaltet werden.

Aufgrund der mit Schreiben vom 15.12.2021 durch das Bundesministerium für Finanzen (BMF) bekannt gegebenen Verwaltungsauffassung droht insbesondere bei dauerdefizitären Verpachtungsbetrieben gewerblicher Art (u. a. kommunale Bäder oder Mehrzweckhallen) nun eine zwangsweise Betriebsaufgabe und eine damit einhergehende Besteuerung der stillen Reserven in erheblichem Umfang.

Das BMF schließt sich damit der Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) an, wonach der Begriff der „Verpachtung“ in § 4 Abs. 4 KStG eine entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten voraussetze. Dabei sei im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtung zu beurteilen, ob es sich im Einzelfall um eine entgeltliche Überlassung handelt. Dies hatte der BFH in seinem Urteil vom 10.12.2019 (Az. I R 58/17) klar-gestellt. In einem Parallelurteil vom 10.12.2019 (Az. I R 9/17) hat der BFH im Wesentlichen inhaltsgleich entschieden.

## I. Hintergrund: BFH-Urteil zur Verpachtung eines Schwimmbades (Az. I R 58/17)

Die klagende Stadt unterhielt ein städtisches Freizeitzentrum, bestehend aus einem Hallenbad, einer Sauna sowie einer Bowlingbahn. Ab 2007 verpachtete die Stadt das Hallenbad an eine GmbH. Die GmbH verpflichtete sich, das Schwimmbad für öffentliche Zwecke zu betreiben. Neben der jährlichen Pacht von 5.000,00 € musste die GmbH für Reparaturen bis zu 12.000,00 € jährlich aufkommen. Die Stadt verpflichtete sich ihrerseits, der GmbH einen Betriebskostenzuschuss von rund 250.000,00 € jährlich zu gewähren.

Die Stadt erklärte für 2008 einen Verlust von 400.000,00 € aus einem Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art (Verpachtungs-BgA). Das Finanzamt lehnte diesen allerdings ab, da es sich ihrer Auffassung nach aufgrund der geringen Pachtzahlungen und der hohen Betriebskosten nicht um einen Verpachtungs-BgA handelte. Das Hallenbad sei vielmehr unentgeltlich überlassen worden.

## II. Begriff des Verpachtungs-BgA

Verpachtet eine juristische Person des öffentlichen Rechts einen Betrieb gewerblicher Art, wird dies gemäß der gesetzlichen Fiktion des § 4 Abs. 4 KStG dem Betreiben eines Betriebs gewerblicher Art gleichgestellt. Der Sinn und Zweck dieser Fiktion besteht darin zu verhindern, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts die Körperschaftsteuer dadurch umgehen, dass sie Einrichtungen nicht selbst betreiben, sondern verpachten. Unter einer Verpachtung ist dabei jede entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten, die beim Verpächter einen BgA darstellen würde, zu verstehen. Unentgeltliche Nutzungsüberlassungen stellen somit keinen Verpachtungs-BgA dar.

## III. BFH: Überlassung nicht entgeltlich

Zwar handele es sich nach Ansicht des BFH bei dem Betrieb des Hallenbades - würde er vom Kläger unmittelbar selbst betrieben - um einen BgA i. S. v. § 4 Abs. 1 S. 1 KStG. Denn auch das Betreiben eines Dauerverlustgeschäfts nach § 8 Abs. 7 S. 2 KStG könne, da allein die Einnahmenerzielungsabsicht ausreiche, zur Begründung eines BgA führen.

Allerdings führe die Überlassung des Hallenbades mangels Entgeltlichkeit nicht dazu, dass ein steuerrelevanter Verpachtungs-BgA vorliegt.

Maßgeblich für die Beurteilung der Entgeltlichkeit sei eine wirtschaftliche Betrachtungsweise

der Leistungen zwischen Verpächter und Pächter. Sofern nicht der Pächter, sondern die verpachtende Körperschaft die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses trägt, liege gerade keine Entgeltlichkeit in diesem Sinne vor. Entscheidend dabei ist nach Auffassung des BFH „bei einer an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierten Betrachtung, dass sich die Höhe des jährlichen Zuschusses für die Durchführung des Badebetriebs an einer am Jahresende vorzunehmenden Abrechnung richtet, in die unter anderem auch die Pachtzahlungen als durch den Bäderbetrieb verursachter Aufwand einfließen.“

Im Streitfall habe die Stadt als Verpächterin die wirtschaftliche Last des verpachteten Betriebs getragen, da der Betriebskostenzuschuss die Pacht sowie die übernommenen Reparaturkosten der Pächterin weit überstieg.

Teilweise wird in der Literatur die Rechtsprechung dahingehend ausgelegt, dass von einer Entgeltlichkeit der Verpachtung dann ausgegangen werden kann, wenn sich die Höhe des Zuschusses generell nicht nach den tatsächlichen Aufwendungen des Pächters bemisst bzw. sich zwar an den Aufwendungen des Pächters orientiert, aber ohne dass in diesen Aufwendungen die Pachtzahlungen berücksichtigt sind. Insoweit bestünde grundsätzlich die Möglichkeit einer entsprechenden Gestaltung.

## IV. Anpassung BMF-Schreiben

Das BMF hat sich der Auffassung des BFH im Ergebnis angeschlossen und sein Schreiben vom 12.11.2009 (BStBl I S. 1303) mit Schreiben vom 15.12.2021 entsprechend angepasst.

Bisher hatte die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass eine Verrechnung der erhaltenen Pacht mit den geleisteten Zuschüssen an die Betreibergesellschaft nur dann erfolge, wenn zwischen der Pacht und dem Zuschuss ein rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Dass die Finanzverwaltung nun von einer Verrechnung bereits dann ausgeht, wenn der Verpächter die wirtschaftliche Last des Pachtzinses trägt, hat weitreichende Folgen für die Praxis. Zu beachten ist insoweit auch, dass die Finanzverwaltung eine Verrechnung von Pacht und Zuschuss unabhängig davon annimmt, ob sich der Zuschuss des Verpächters nach den Aufwendungen des Pächters richtet. Insoweit übersteigt die Auffassung des BMF sogar noch die weite Auslegung der Rechtsprechung im Hinblick auf die Verrechnung von Pacht und Zuschuss. Übersteigt der Zuschuss des Verpächters die Pacht, liegt danach

automatisch eine Unentgeltlichkeit der Verpachtung vor.

#### V. Steuerliche Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten

Die von der Finanzverwaltung vertretene wirtschaftliche Betrachtungsweise kann dazu führen, dass bisherige BgA als aufgelöst bzw. als nie existent bewertet werden und dadurch die im Betriebsvermögen liegenden stillen Reserven zu realisieren sind. Infolgedessen drohen erhebliche steuerliche Belastungen. Im Hinblick auf die Kapitalertragsteuer kann es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen, die dem Grunde nach Kapitalertragsteuer auslöst, soweit nicht das steuerliche Einlagekonto für die Überführung des Vermögens in den Hoheitsbereich verwendet werden kann. Auch im Bereich der Umsatz- und Körperschaftsteuer drohen Belastungen.

Erfreulicherweise wird es vom BMF übergangsweise - bis zum 31.12.2022 - nicht beanstandet, wenn die bisher geltenden Grundsätze angewandt werden. Dies bedeutet jedoch auch, dass spätestens bis zum 31.12.2022 eine Strategie zur Vermeidung der zwangsweisen Beendigung des Verpachtungs-BgA und der dadurch drohende Steuerbelastung umgesetzt werden muss.

Hier spielen die konkreten Umstände des Einzelfalls eine entscheidende Rolle. Ist aufgrund der Rechtsprechung und der Auffassung der Finanzverwaltung davon auszugehen, dass die bislang als BgA geführte Einrichtung zu keinem Zeitpunkt die Voraussetzungen eines BgA erfüllt hat, scheidet unseres Erachtens bereits eine mögliche Besteuerung von stillen Reserven und eine Entnahmebesteuerung aus. Hat die jPdÖR im Rahmen dieses BgA in der Vergangenheit, jedoch z. B. für Investitionen, Vorsteuern gezogen oder sich im Rahmen eines sog. Einlagemodells die KapESt erstatten lassen, kann insoweit dennoch eine erhebliche steuerliche Belastung drohen. Haben sich die tatsächlichen Gegebenheiten im Laufe der Jahre verändert oder beruft sich die juristische Person des öffentlichen Rechts zur Vermeidung der dargestellten steuerlichen Nachteile auf die Übergangsfrist bis zum 30.12.2022, droht spätestens dann eine zwangsweise Betriebsauf-

gabe und eine dadurch bedingte Aufdeckung stiller Reserven sowie eine KapESt-pflichtige Entnahmebesteuerung.

Zur Vermeidung der genannten Steuerrisiken können sich verschiedene Gestaltungsmodelle anbieten. So kann die juristische Person des öffentlichen Rechts z. B. den Dauerverlustbetrieb wieder im eigenen Namen und auf eigene Rechnung führen. Für die operative Betriebsführung kann dabei auch ein Dritter beauftragt werden (Betriebsführungsmodell). Mangels Verpachtung würde die BgA-Problematik dann nicht bestehen. Alternativ kann die Einrichtung auch vollständig auf die Betreibergesellschaft überführt werden. Eine Möglichkeit zur Vermeidung der Auflösung des Verpachtungs-BgA besteht ggf. auch darin, den Zuschuss derart umzugestalten, dass dessen Höhe nicht mehr an den Kosten des Pächters bemessen wird, damit der Pächter die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses trägt. Auf die diesbezüglichen Unwägbarkeiten im Hinblick auf die Auffassung der Finanzverwaltung haben wir bereits hingewiesen.

Ob und welches Vorgehen im Einzelfall erfolgversprechend ist, hängt jedoch nicht nur von den steuerlichen Folgen ab, sondern wird auch durch weitere Faktoren, wie z. B. die Frage der Übernahme der Arbeitnehmer oder den politischen Gestaltungswillen, beeinflusst. Es gibt daher keine Muster-Lösung. Vielmehr ist im Einzelfall zu prüfen, welche Gestaltung unter Beachtung der steuerlichen Risiken sinnvoll und zielführend ist.

#### IHRE ANSPRECHPARTNER:

Rechtsanwalt, Steuerberater

Henning Overkamp

T: +49 251 - 322015-273

F: +49 251 - 322015-20

[henning.overkamp@bdo-concunia.de](mailto:henning.overkamp@bdo-concunia.de)

[www.bdo-concunia.de](http://www.bdo-concunia.de)

Steuerberater

Christian Trost

T: +49 251 - 322015-274

F: +49 251 - 322015-20

[christian.trost@bdo-concunia.de](mailto:christian.trost@bdo-concunia.de)

[www.bdo-concunia.de](http://www.bdo-concunia.de)

### 3.4. Beteiligung der jPdÖR an einer Kapitalgesellschaft

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR) sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 4 KStG nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) im unbeschränkt körperschaftsteuerlich relevanten Bereich tätig. Die Besteuerung der BgA von jPdÖR soll Wettbewerbsverzerrungen zu privaten Anbietern verhindern, die entstehen würden, wenn die öffentliche Hand außerhalb ihrer hoheitlichen Betätigung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, ohne dabei der Besteuerung zu unterliegen. Zu beachten ist hierbei, dass eine unbeschränkte Ertrags-Besteuerung nur im Hinblick auf ihre BgA erfolgt. Die Vermögensverwaltung begründet nach dem Willen des Gesetzgebers dagegen keine Wettbewerbsrelevanz zu privaten Dritten. Insofern unterliegen die daraus erzielten Einnahmen der KöR auch nicht der Besteuerung. Eine Einschränkung ergibt sich insoweit lediglich gemäß § 2 Abs. 1 KStG aus der beschränkten Steuerpflicht für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen (KapEst).

Übt die juristische Person des öffentlichen Rechts die wirtschaftliche Tätigkeit nicht selber aus, sondern überträgt sie diese einer Gesellschaft des Privatrechts (z. B. GmbH, AG, GmbH & Co. KG, Genossenschaft), an der sie allein oder mehrheitlich beteiligt ist, stellt sich häufig die Frage, ob in dieser Beteiligung ein BgA zu sehen ist und welche steuerlichen Folgen sich daraus ergeben. Insbesondere stellt sich die Frage, ob das Halten der Beteiligung dem nicht steuerlich relevanten Bereich der Vermögensverwaltung oder als steuerlich relevanter BgA zu behandeln ist.

Das hessische Finanzgericht hat nun in seinem Urteil vom 02.12.2021 die Grundsätze, unter denen die Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft als BgA und nicht als dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind, nochmals konkret herausgearbeitet.

Es entspricht dabei der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft selbst dann der Vermögensverwaltung zuzurechnen ist, wenn sie Alleingesellschafterin ist (vergleiche unter anderem BFH-Urteil vom 25.08.2010, Az I R 97/09). Eine andere Beurteilung kann nach der Rechtsprechung des BFH „dann in Betracht kommen, wenn die Körper-

schaft über eine Zusammenfassung mehrerer Beteiligungen in einer Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibt oder in anderer Weise entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.“

Auch der EuGH hat in seinem Urteil vom 10.1.2016 Rs. C-222/04 insoweit das Trennungsprinzip hervorgehoben. Demnach ist nur dann ein Eingreifen in die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft zu sehen, wenn der Beteiligte durch tatsächliche Beeinflussung auf die Verwaltung eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit ausführt.

Das hessische Finanzgericht hat in seinem Urteil nun ausgeführt, unter welchen Voraussetzungen eine solche tatsächliche Beeinflussung auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft angenommen werden kann. Danach kann von einem steuerlich relevanten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auf Ebene der Körperschaft des öffentlichen Rechts nur dann ausgegangen werden, wenn die KöR über die Beteiligung planmäßig Unternehmenspolitik betreibt oder in anderer Weise entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt und damit unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Das auf Basis der Gesellschafterstellung begründete Treffen wesentlicher Entscheidungen und das Setzen von Rahmenvorgaben reichen dazu regelmäßig nicht aus, wenn die laufenden Geschäftsführungsaufgaben durch den Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft eigenverantwortlich wahrgenommen werden. Nach der Entscheidung des hessischen Finanzgerichts erfordert eine Qualifizierung der Beteiligung als gewerbliche Tätigkeit eine, einem faktischen Geschäftsführer vergleichbare Stellung der öffentlichen Körperschaft.

Unter dieser Zugrundelegung wird in der Praxis in den allermeisten Fällen eine Zuordnung der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft wohl auch dann der Vermögensverwaltung zuzuordnen sein, wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts zu 100 % am Stammkapital beteiligt ist und der Geschäftsführer der Gesellschaft zugleich Mitarbeiter der Körperschaft des öffentlichen Rechts ist. Dies geschieht zumindest dann, wenn insoweit kein tatsächlicher Einfluss auf die laufende Geschäftsführung durch die Körperschaft des öffentlichen Rechts erfolgt.

Ist hingegen das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art im Hinblick auf die Beteiligung an der

privatrechtlich organisierten Gesellschaft gewünscht, wäre zu prüfen, ob die Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG betrieben werden kann.

Anders als bei der Kapitalgesellschaft ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft zu betrachten, die regelmäßig einen BgA darstellt. Hierbei zu beachten ist allerdings, dass nach dem BFH-Urteil vom 29.11.2017

I R 83/15 die Beteiligung einer jPdöR an einer gewerblich geprägten, rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht als BgA anzusehen ist (BFH-Urteil vom 29.11.2017 I R 83/15).

#### IHRE ANSPRECHPARTNER:

Rechtsanwalt, Steuerberater  
Henning Overkamp  
T: +49 251 - 322015-273  
F: +49 251 - 322015-20  
[henning.overkamp@bod-concunia.de](mailto:henning.overkamp@bod-concunia.de)  
[www.bdo-concunia.de](http://www.bdo-concunia.de)

Steuerberater  
Christian Trost  
T: +49 251 - 322015-274  
F: +49 251 - 322015-20  
[christian.trost@bdo-concunia.de](mailto:christian.trost@bdo-concunia.de)  
[www.bdo-concunia.de](http://www.bdo-concunia.de)

### 3.5. Quo vadis Gemeinnützigkeit

Öffentliche Unternehmen haben erfahrungsgemäß oftmals eine enge Beziehung zu gemeinnützigen Einrichtungen - sei es beispielsweise, dass sie diese Einrichtungen selbst als juristische Person des öffentlichen Rechts betreiben, an diesen Einrichtungen gesellschaftsrechtlich beteiligt sind, oder deren Leistungen finanzieren.

Mit unserem Web-Seminar „Quo vadis Gemeinnützigkeit?“ informieren wir einmal im Quartal über aktuelle steuer- und gemeinnützigkeitsrechtliche Themen - so auch am 16. März 2022. In diesem Web-Seminar haben wir u. a. berichtet über das Schreiben des Bundesministeriums der

Finanzen vom 12. Januar 2022 zu den Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung, speziell zum Gemeinnützigkeitsrecht und zur Gemeinnützigkeitsreform 2020, zu verschiedenen umsatzsteuerrechtlichen Themen (private Nutzung von Fahrzeugen und Fahrrädern, umsatzsteuerliche Organschaft, Umsatzsteuer mit Auslandsbezug) sowie zur Grundsteuerreform 2022.

Wenn Sie Interesse an diesem und an weiteren Web Seminaren von „Quo vadis Gemeinnützigkeit?“ haben, dann können Sie die Präsentationen und Aufzeichnungen unter Events bei BDO abrufen. Wir würden uns auch sehr freuen, wenn wir Sie als Gast bei unserem nächsten Web-Seminar am 11. Mai 2022 begrüßen dürfen. Melden Sie sich einfach unter BDO News an. Die Teilnahme an der Veranstaltung ist kostenfrei.

Aktuell hat das Bundesministerium der Finanzen am 17. März 2022 ein Schreiben zu den „Steuerlichen Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten“ veröffentlicht. Möglicherweise ist ja der eine oder andere Aspekt in diesem Schreiben für Sie von Interesse.

#### IHRE ANSPRECHPARTNER:

Partner, Leiter Fachbereich Gesundheitswesen und Sozialwirtschaft, Steuerberater  
Wolfgang Schmidbauer  
T: +49 221 - 97357-190  
F: +49 221 - 97357-350  
[wolfgang.schmidbauer@bdo.de](mailto:wolfgang.schmidbauer@bdo.de)

Partner, Rechtsanwalt  
Oliver Stein  
T: +49 221 - 97357-240  
F: +49 221 - 97357-350  
[oliver.stein@bdo.de](mailto:oliver.stein@bdo.de)

Senior Manager, Steuerberater  
Daniel Schneider  
T: +49 221 - 97357-446  
F: +49 221 - 97357-350  
[daniel.schneider@bdo.de](mailto:daniel.schneider@bdo.de)  
[www.bdo.de](http://www.bdo.de)

## 4. WIRTSCHAFTSRECHT

### 4.1. Vergaberechtliche Aspekte beim Betrieb von Kitas und Kindergärten - was die öffentlichen und freien Träger wissen sollten

#### I. Einführung

Das statistische Bundesamt veröffentlichte kürzlich, dass im vergangenen Jahr 2021 die Geburtenzahl stieg. Die Statistik hat für die Kommunen bei der Planung der örtlichen Kinderbetreuung eine zentrale Bedeutung, nicht zuletzt, da Kinder ab dem vollendeten ersten Lebensjahr seit dem 1. August 2013 gemäß § 24 Abs. 2 SGB VIII über einen Rechtsanspruch auf einen Kinderbetreuungsplatz verfügen.

Die Gewährleistung und Sicherstellung der Kindertagesbetreuung ist Bestandteil der kommunalen Daseinsvorsorge. Die Kommunen haben folglich die Aufgabe, rechtzeitig und ausreichend Kinderbetreuungsangebote bereitzustellen. Wie werden die Kommunen, die diese Aufgabe nicht durch eigene Einrichtungen erfüllen, ohne Verstöße gegen das Vergaberecht dem gerecht? Nicht nur bei der Errichtung der Kita- und Kindergartengebäude ist das Bauvergaberecht zu beachten, sondern auch beim operativen Betrieb der Einrichtungen durch Dritte bleibt das Vergaberecht relevant.

Mit dieser Problematik befasste sich unlängst das OLG Jena (Beschl. v. 09.04.2021, Verg 2/20). Die Kommune führte hier ein Interessenbekundungsverfahren ausdrücklich außerhalb des Vergaberechts durch, das von einem freien Träger beanstandet wurde.

#### II. Vergaberechtliche Aspekte

Mit Erfolg: Kommunen sind klassische öffentliche Auftraggeber im Sinne von § 99 Nr. 1 GWB und somit an das förmliche Vergaberecht gebunden. Das OLG Jena (Verg 2/20) stellte insoweit unmissverständlich klar, dass auch der Betrieb einer kommunalen Kita auf vertraglicher Grundlage durch einen Dritten als öffentlicher Leistungsauftrag über eine soziale Dienstleistung i. S. des § 130 Abs. 1 GWB einzustufen ist. Die Annahme einer gleichfalls dem Vergaberecht unterfallenden Dienstleistungskonzession i. S. des § 105 Abs. 1 Nr. 2 GWB lehnte das Gericht demgegenüber ab. Aufgrund des Vorrangs des Europarechts können weder das jeweilige Landesrecht noch das Bundesrecht besondere Ausnahmen vom Vergaberecht vorgeben, vielmehr sind die allge-

meinen Ausnahmen der §§ 107 ff. GWB abschließend zu verstehen. Nach Auffassung des Gerichts steht

einer Ausschreibungspflicht auch nicht entgegen, dass der Betreiber für die Vertragserfüllung lediglich einen Verlustausgleich erhält.

Daher kommt das OLG Jena zu dem Ergebnis, dass die Beauftragung eines Dritten die vorherige Durchführung eines europaweiten Vergabeverfahrens nach der VgV erfordere, sobald der EU-Schwellenwert für soziale Dienstleistungen in Höhe von 750.000 € netto erreicht wird. Gesetzliche Ausnahmetatbestände, die eine Freistellung von der Ausschreibungspflicht rechtfertigen, seien nicht einschlägig.

#### III. Auswirkungen der OLG Jena Rechtsprechung

Der Beschluss des OLG Jena wirkt sich zwar zunächst nur inter partes, also zwischen den am Verfahren beteiligten Akteuren aus. Die rechtlichen Erwägungen des OLG Jena sind jedoch darüber hinaus grundsätzlich auch für alle anderen Vergabekammern sowie Vergabesenate der Oberlandesgerichte „bindend“. Denn Vergabenachprüfungsinstanzen anderer Bundesländer, die von einer Entscheidung eines anderen Oberlandesgerichts (oder des Bundesgerichtshofs) abweichen wollen, sind zur sog. Divergenzvorlage verpflichtet, d. h. die Sache ist vorab dem Bundesgerichtshof zur Klärung vorzulegen. Vorbehaltlich einer zukünftigen entgegengesetzten Entscheidung des Bundesgerichtshofs ist damit der Betrieb von Kitas oder Kindergärten nach dem Vergaberecht auszuschreiben und zu vergeben.

Der Beschluss dürfte auch Auswirkungen auf andere Bereiche der Kinder-, Jugend- und Familienhilfe entfalten, sofern der Betrieb der Einrichtung durch den jeweiligen Dritten auf vertraglicher Grundlage im Wege der Erfüllungsprivatisierung erfolgt. Diverse Oberlandesgerichte haben in der Vergangenheit wiederholt entschieden, dass der Abschluss von Leistungsverträgen im Sozialwesen (z. B. nach SGB VII) einen öffentlichen Auftrag in der Form entgeltlicher Dienstleistungsaufträge gemäß § 103 Abs. 1, Abs. 4 GWB darstellen kann.

Um festzustellen, ob es sich im Einzelfall um einen sozialen Leistungsauftrag (Schwellenwert: 750.000 €) oder eine Dienstleistungskonzession (Schwellenwert: 5.350.000 €) handelt,

sind für jeden Einzelfall die konkreten vertraglichen Vereinbarungen zu analysieren.

#### IV. Ausblick

Trotz der Bindung an das Vergaberecht verbleiben den Kommunen wesentliche Gestaltungsspielräume, sofern sich die eigenständige Vorhaltung von Einrichtungen der Kindertagesbetreuung nicht als zweckmäßig erweisen.

Denn bevor Dritte mit der Erfüllung der eigenen Aufgaben beauftragt werden, sollten Kommunen stets überprüfen, ob von den Gestaltungsmöglichkeiten einer vergabefreien öffentlich-öffentlichen Zusammenarbeit, geregelt in § 108 GWB, Gebrauch gemacht werden kann. Die interkommunale Kooperation hat sich in vielen Bereichen der kommunalen Daseinsvorsorge zu einer wichtigen strategischen Option der (gemeinsamen) Aufgabenwahrnehmung entwickelt. Denn durch die Bündelung von Ressourcen, Infrastruktur und Knowhow sowie des Erfahrungs-, Erkenntnis- und Wissensaustausches zwischen den beteiligten Partnern können nachhaltige Synergieeffekte erzielt werden, die einerseits die Folgen knapper Kassen abfedern und andererseits die Qualität der Erbringung öffentlicher Dienstleistungen der Daseinsvorsorge gewährleisten oder gar erhöhen. Neben gesellschaftsrechtlichen Lösungsansätzen (Gründung einer interkommunalen Gesellschaft) enthalten gerade auch die Landesgesetze über die kommunale Zusammenarbeit vielfältige und praxiserprobte Kooperationsmöglichkeiten (z. B. öffentlich-rechtliche Vereinbarungen, Zweckverbände, Anstalten öffentlichen Rechts), die sich - bei entsprechender Ausgestaltung - vergaberechtskonform realisieren lassen.

Sofern eine kommunale Zusammenarbeit nicht zweckmäßig erscheint, ist zwar hinsichtlich der Wahl des Dienstleisters das förmliche Vergaberecht zu beachten. Dies gilt auch unterhalb der EU-Schwellenwerte, wie ein Blick in § 49 UVgO verdeutlicht. Jedoch verfügt die Kommune bei der Vergabe von öffentlichen Aufträgen über soziale und andere besondere Dienstleistungen über eine größere Flexibilität hinsichtlich der Wahl der Verfahrensarten und -modalitäten. So stehen dem Auftraggeber das offene Verfahren, das nicht offene Verfahren, das Verhandlungsverfahren mit Teilnahmewettbewerb, der wettbewerbliche Dialog und die Innovationspartnerschaft nach seiner Wahl zur Verfügung (vgl. § 130 Abs. 1 GWB). Zudem greifen ergänzende Verfahrensregeln (vgl. § 64 ff. VgV) sowie ein erweiterter Handlungsspielraum bei möglichen Auftragsänderungen (§ 130 Abs. 2 VgV).

Wir beraten und vertreten unsere Mandanten sowohl auf Auftraggeber als auch Bieterseite in allen Bereichen des nationalen und europäischen Vergaberechts. Unser Beratungsspektrum erstreckt sich von der Strukturierung des Vergabeverfahrens bis hin zur gerichtlichen Vertretung vor den zuständigen Nachprüfungsinstanzen auf nationaler und europäischer Ebene. Zum Beratungsangebot gehören damit etwa auch die Strukturierung von Ausschreibungen, die Prüfung von Teilnahmeanträgen und Angeboten, die rechtliche Begleitung bei den Verhandlungen sowie - im Bedarfsfall - Risikoeinschätzungen und Handlungsalternativen.

Sie haben Fragen zu unserer Beratung? Wir sind gerne für Sie da.

#### IHRE ANSPRECHPARTNER:

Rechtsanwalt  
Lorenz Frank  
T: +49 221 97357-488  
F: +49 221 97357-350  
[lorenz.frank@bdolegal.de](mailto:lorenz.frank@bdolegal.de)  
[www.bdolegal.de](http://www.bdolegal.de)

Rechtsanwältin  
Helena Walters  
T: +49 211 1371-427  
F: +49 211 1365-8973  
[helena.walters@bdolegal.de](mailto:helena.walters@bdolegal.de)  
[www.bdolegal.de](http://www.bdolegal.de)

#### 4.2. Verjährung des Anspruches auf Erschließungsbeiträge - Entwurf zur Änderung des Gesetzes zur Ausführung des Baugesetzbuches in NRW

Der rheinland-pfälzische Gesetzgeber wurde von der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verpflichtet, eine zeitliche Höchstgrenze für die Beitragserhebung im Erschließungsrecht nach den Vorschriften des Baugesetzbuches nach Eintritt der Vorteilslage einzuführen. Aufgrund der vergleichbaren Rechtslage hat das Land NRW einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes zur Ausführung des Baugesetzbuches entwickelt. Damit kommt das Land NRW der verfassungsrechtlich gebotenen zeitlichen Höchstgrenze für die Beitragserhebung im Erschließungsrecht nach den Vorschriften des Baugesetzbuches nach.

Mit dem Titel: „Zeitliche Obergrenze für den Vorteilsausgleich von Erschließungen nach BauGB“ regelt der neue § 3 zur Ausführung des

Baugesetzbuches in NRW, dass die Erhebung von Erschließungsbeiträgen nach § 27 des Baugesetzbuches i. V. m. dem kommunalen Abgabengesetz in NRW nach einem bestimmten Zeitraum ausgeschlossen ist. Danach tritt eine Verjährung der Ansprüche mit Ablauf des zehnten Kalenderjahres, welches auf den Eintritt der Vorteilslage folgt, ein. Die Beitragspflicht entsteht in dem Zeitpunkt, nachdem die Erschließungsanlage endgültig hergestellt wurde und alle weiteren gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. In den weiteren Ausführungen des Gesetzesentwurfes wird klargestellt, dass alle Erschließungsbeitragsbescheide von der Regelung betroffen sind, welche im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser neuen Vorschrift noch nicht bestandskräftig waren. Das Gesetz soll am 1. Juni 2022 in Kraft treten.

In der Begründung des Gesetzesentwurfs heißt es, dass eine Frist von zehn Jahren zu vertreten sei. Viele andere Länder, die diesbezüglich schon eine neue Regelung getroffen haben, haben eine Fristlänge von 10 bis 20 Jahre erhoben. Zudem entsteht die Beitragspflicht nach § 133 Absatz 2 BauGB weiterhin erst zu dem Zeitpunkt, in dem eine Erschließungsanlage endgültig hergestellt ist und alle weiteren Voraussetzungen, wie beispielsweise eine planungsrechtliche Rechtmäßigkeit ihrer Herstellung oder die Mängelfreiheit der technischen Ausführung, erfüllt sind. Die Beiträge für die Erhebung von Erschließungsbeiträgen sind nach dem Kommunalen Abgabengesetz NRW vorgeschrieben.

#### IHR ANSPRECHPARTNER:

Steuerberater, Wirtschaftsprüfer  
 Andreas Jürgens  
 T: +49 251 322015-0  
 F: +49 251 322015-20  
[andreas.juergens@bdo-concunia.de](mailto:andreas.juergens@bdo-concunia.de)  
[www.bdo-concunia.de](http://www.bdo-concunia.de)

### 4.3. Achtung Falle! Fehler im Vergabeverfahren können zur Rückforderung von Fördermitteln nach dem KHZG führen

#### Ausgangslage

Damit die Krankenhäuser in Deutschland zukunftssicher und patientenorientierter aufgestellt werden, halten Bund und Länder im Rahmen des Krankenhauszukunftsgesetzes (KHZG) gegenwärtig Fördermittel in Milliardenhöhe bereit. Das KHZG sieht dabei vor, dass Fördermittel u. a. für die Digitalisierung, Modernisierung und

Absicherung der Informationstechnologie ausgereicht werden. Für deutsche Kliniken ist die finanzielle Hilfe eine einmalige Chance, trotz knapper Kassen große Investitionen in die eigene Infrastruktur voranzutreiben. Gleichzeitig birgt die Mittelbewirtschaftung jedoch Risiken, die bis hin zu einer Rückforderung von bereits ausgereichten Fördermitteln führen können.

In den Fokus rückt hierbei regelmäßig das Vergaberecht. Denn private und öffentliche Krankenhäuser, die Fördermittel aus der KHZG-Finanzierung einsetzen, müssen im Einzelfall das Vergaberecht beachten. Die Förderrichtlinie zum KHZG spricht diese Verpflichtung unter Ziffer 5.2 unmissverständlich aus: „... Bei der Vergabe von Aufträgen sind die Vorgaben des nationalen und europäischen Vergaberechts durchgehend zu berücksichtigen. Es gelten hierbei die sonst üblichen sowie landesspezifischen Regelungen. ...“

Die für die Ausreichung der Fördermittel verantwortlichen Bundesländer werden an die Empfänger von Zuwendungen nach dem KHZG detaillierte Fördermittelbescheide ausreichen. In den Fördermittelbescheiden wird sich regelmäßig die Vorgabe finden lassen, die allgemeinen Nebenbestimmungen zur Projektförderung (ANBest-P) einzuhalten, die ihrerseits Vorgaben zur Vergabe von Aufträgen - z. B. der Unterschwellenvergabeverordnung (UVgO) - enthalten. Allerdings unterscheiden sich sowohl die einzuhaltenden Bestimmungen als auch die Schwellenwerte von Bundesland zu Bundesland.

Das KHZG verfolgt nach alledem einen zweistufigen Ansatz, um dem Vergaberecht eine Geltung zu verschaffen. Sämtliche als öffentliche Auftraggeber i. S. des § 99 GWB einzustufende Krankenhäuser in öffentlicher Trägerschaft müssen - wie in der täglichen Beschaffungspraxis - ein wettbewerbliches Verfahren nach den Regeln des GWB-Vergaberechts bzw. dem maßgeblichen Landesrecht eröffnen, wenn die einschlägigen vergaberechtlichen Schwellenwerte erreicht oder überschritten werden.

Frei-gemeinnützige und Krankenhäuser in privater Trägerschaft, die bei herkömmlichen Einkaufsinitiativen nicht in ein vergaberechtliches Korsett eingeschnürt sind, müssen bei fördermitelfinanzierten Aufträgen die aus den Zuwendungsbescheiden angeordneten (vergaberechtlichen) Vorgaben beachten.

Neben der Frage, ob im Einzelfall national oder EU-weit auszuschreiben ist, sind gerade im Zuge

der Bedarfsermittlung und Konzeptionierung des statthaften Vergabeverfahrens eines jeden Beschaffungsvorhabens zudem das Zusammenspiel von Zuwendungs- und Vergaberecht zu beachten. Hierbei ist im Einzelfall etwa genau zu prüfen, ob aus fördermittelrechtlicher Sicht (z. B. aufgrund der Vorgaben zur Führung eines Verwendungsnachweises) innerhalb einer Ausschreibung mehrere Fördertatbestände und mehrere IK-Nummern, für die diese Beschaffung durchgeführt werden soll, zusammengefasst werden können, ohne dass das Risiko eines Fördermittelverstoßes und damit einer Rückforderung droht.

Herausforderungen gerade für nicht erprobte Einkäufer

Empfänger von Fördermitteln nach dem KHZG müssen daher sorgsam darauf achten, die empfangenen Mittel im Einklang mit den strengen Regeln des Vergaberechts zu vergeben. Hierbei sind zugleich auch die zwingenden Anforderungen des Fördermittelrechts einzuhalten. Andernfalls gefährden sie den dauerhaften Bestand des Zuwendungsbescheids.

Das mit einem Vergaberechtsverstoß einhergehende Rückforderungsrisiko sollte dabei nicht unterschätzt werden. Während in einem „klassischen Vergabeverfahren“ mit der Zuschlagsentscheidung die Rechtmäßigkeit des Vergabeverfahrens nicht mehr in einem Nachprüfungsverfahren aufgegriffen werden kann, werden die für einen Rückforderungsbescheid maßgeblichen Vergaberechtsverstöße häufig erst viele Jahre später von den Prüfbehörden festgestellt. Beleg dessen ist eine Fülle an Entscheidungen, in denen sich die Verwaltungsgerichte intensiv mit der

Zulässigkeit der Anordnung zur Rückzahlung empfangener Fördermittel auseinandergesetzt haben.

Wir beraten und vertreten unsere Mandanten sowohl auf Auftraggeber- als auch Bieterseite in allen Bereichen des nationalen und europäischen Vergaberechts. Unser Beratungsspektrum erstreckt sich von der Strukturierung des Vergabeverfahrens bis hin zur gerichtlichen Vertretung vor den zuständigen Nachprüfungsinstanzen auf nationaler und europäischer Ebene. Zum Beratungsangebot gehören damit etwa auch die Strukturierung von Ausschreibungen, die Prüfung von Teilnahmeanträgen und Angeboten, die rechtliche Begleitung bei den Verhandlungen sowie - im Bedarfsfall - Risikoeinschätzungen und Handlungsalternativen.

Sie haben Fragen zu unserer Beratung? Wir sind gerne für Sie da.

IHRE ANSPRECHPARTNER:

Rechtsanwalt  
Lorenz Frank

T: +49 221 97357-488

F: +49 221 97357-350

[lorenz.frank@bdolegal.de](mailto:lorenz.frank@bdolegal.de)

[www.bdolegal.de](http://www.bdolegal.de)

Rechtsanwältin  
Helena Walters

T: +49 211 1371-427

F: +49 211 1365-8973

[helena.walters@bdolegal.de](mailto:helena.walters@bdolegal.de)

[www.bdolegal.de](http://www.bdolegal.de)

#### 4.4. Beihilfenrecht im kommunalen Konzern - Betrauungsakte sind zu überprüfen

Kommunale Unternehmen, gleich ob öffentlich-rechtlich (z. B. als Anstalt öffentlichen Rechts/ Kommunalunternehmen oder Eigenbetrieb) oder privatrechtlich (z. B. als GmbH oder AG) organisiert, sind taugliche Beihilfeadressaten. Vor diesem Hintergrund muss sich die öffentliche Finanzierung (Betriebs- sowie Investitionskosten) kommunaler Unternehmen (z. B. Krankenhäuser, Abfallentsorgungs- oder Tourismusförderungsunternehmen) an den Anforderungen des Europäischen Beihilfenrechts messen.

##### 1. Umfassendes Beihilfenverbot

Das Beihilfenrecht verbietet Begünstigungen an Unternehmen, die staatlichen Ursprungs sind, und stellt die Gewährung von Vorteilen grundsätzlich unter einen Genehmigungsvorbehalt der EU-Kommission (sog. Notifizierung). Das Merkmal der „Begünstigung“ ist weit zu verstehen und setzt allgemein voraus, dass einem Unternehmen ein wirtschaftlicher Vorteil gewährt wird, den es unter normalen Marktbedingungen, also ohne Eingreifen des Staates, nicht erhalten hätte. Neben direkten staatlichen Subventionen, wie Investitions-, Betriebsmittel-, Sachkosten- oder Gesellschafterzuschüssen zählen hierzu auch sonstige geldwerte Leistungen, wie unentgeltliche oder verbilligte Darlehen ohne marktübliche Zinszahlung, Bürgschaften und andere kommunale Sicherheiten (Patronatserklärungen, Garantien, Ausfallbürgschaften, etc.), soweit für diese keine marktübliche Provision aufgebracht wird.

##### 2. Viele Betrauungsakte laufen aus

Die Freistellung einer Vorteilsgewährung von den beihilferechtlichen Restriktionen kommt im kommunalen Kontext insbesondere auf Grundlage der besonderen Rechtsakten der EU-Kommission in Bezug auf Beihilfen zur Finanzierung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) in Betracht. Diese wurden zuletzt im Jahre 2011/2012 grundlegend novelliert. Mit der Rechtsfigur der DAWI trägt die Kommission der Erkenntnis Rechnung, dass bestimmte Dienstleistungen ohne staatliche Ausgleichsleistungen wirtschaftlich unrentabel wären und am freien Markt nicht oder in Bezug auf Sicherheit, Bezahlbarkeit und universalem Zugang nur zu anderen Standards durchgeführt würden (Marktversagen). Voraussetzung ist, dass das begünstigte Unternehmen mit der Erbringung von DAWI betraut wurde, der Betrauungsakt den jeweiligen Zuwendungstatbestand dem Grunde und der Höhe nach abdeckt und die weiteren (Transparenz-)Vorgaben der EU-Kommission eingehalten werden. Betrauungsakte dürfen jedoch nur für einen Zeitraum von 10 Jahren erlassen werden.

Eine beihilfenrechtskonforme Finanzierung verpflichtet das mit der Erbringung von DAWI betraute Unternehmen, die Kosten und Einnahmen der DAWI getrennt von den Kosten und Einnahmen weiterer wirtschaftlicher (gewerblicher) Tätigkeiten zu erfassen (z. B. Trennung der Kosten im Bereich der kommunalen Abfallentsorgung von den gewerblichen Entsorgungssegmenten). Diese Trennungsrechnung muss die jeweiligen Kosten und Einnahmen nachvollziehbar dokumentieren, damit das Risiko ausgeschlossen ist, dass (gewerbliche) Leistungen intern quersubventioniert werden (Überkompensationskontrolle). Erforderlich ist demnach eine Ausweisung sowohl der direkt zurechenbaren Kosten als auch der angemessenen Anteile an den Gemeinkosten (Vollkostenrechnung) der DAWI einerseits und den sonstigen wirtschaftlichen Tätigkeiten des Beihilfempfängers andererseits. Der Bedarf an Ausgleichsleistungen ergibt sich dann aus der Gegenüberstellung der so zugeordneten Kosten und Einnahmen der DAWI (Unterdeckungsausgleich).

##### 3. Handlungsbedarf wegen aktueller Rechtsprechung

In der Praxis sind eine Vielzahl von Betrauungsakten aufgrund des Zeitablaufs neu zu erlassen. Der Neuabschluss sollte dazu genutzt werden, notwendige Anpassungen vorzunehmen, die in der Zwischenzeit von der aktuellen Rechtsprechung an die beihilfenrechtskonforme Betrauung gefordert werden.

Wir unterstützen Ihr Unternehmen bei der Überprüfung von staatlichen Zuwendungen auf ihre Beihilferechtsrelevanz.

- Identifizierung und Prüfung von beihilfenrechtlichen Fragestellungen
- Beratung bei beihilfenrechtskonformen Gestaltungen (bspw. Betrauungsakt bei DAWI, Darlehen oder Bürgschaften)
- Vorbereitung und Begleitung von Notifizierungen bei der EU-Kommission

Sie haben Fragen zu unserer Beratung? Wir sind gerne für Sie da.

IHRE ANSPRECHPARTNER:

Rechtsanwalt | Lorenz Frank

T: +49 221 97357-488 | F: +49 221 97357-350  
[lorenz.frank@bdolegal.de](mailto:lorenz.frank@bdolegal.de) | [www.bdolegal.de](http://www.bdolegal.de)

Rechtsanwältin | Helena Walters

T: +49 211 1371-427 | F: +49 211 1365-8973

[helena.walters@bdolegal.de](mailto:helena.walters@bdolegal.de) | [www.bdolegal.de](http://www.bdolegal.de)

## 5. INFORMATIONSTECHNOLOGIE

### 5.1. Ohne „ordnende Hand“ keine zielgerichtete OZG-Umsetzung in den Kommunen

Laut Online-Zugangsgesetz (OZG) sollen bis Ende des Jahres neben dem Bund und den Ländern die Kommunen mehrere Hundert Verwaltungsdienstleistungen digital umgestellt haben. Trotz erster Erfolge bleibt noch viel zu tun und es ist sehr fraglich, ob es auf der kommunalen Ebene tatsächlich zu einem flächendeckenden digitalen Zugang bis Jahresende kommen kann. Die OZG-Portfoliomethode der BDO kann dabei die Kommunen bei dieser „Herkules-Aufgabe“ zielgerichtet unterstützen.

Das OZG ist historisch gesehen die größte Reform- und Transformationsmaßnahme für die kommunale Ebene in Deutschland. Die dadurch ausgelösten potenziellen Veränderungen in der Kommunalverwaltung sind deutlich umfassender als die bei der Reform des kommunalen Finanz- und Haushaltswesens. Von den 575 Leistungsbündeln die zur Umsetzung anstehen, sind allein 460 mit kommunaler Beteiligung. Auch wenn die gesetzliche Umstellungsfrist noch bis zum Jahresende reicht, hat die Zwischenbilanz Licht und Schatten. Nach Informationen der Bundesregierung sind aktuell von den 575 Maßnahmen 71 in dem Status Go-Live, 202 in der Umsetzung vor dem Go-Live und 83 weitere in der Planung. Das bedeutet aber auch, dass unter Berücksichtigung der 77 bereits eingeführten Bundesvorhaben 142 geplante Maßnahmen aktuell noch außen vor sind.

Trotz aller ersten Erfolge und Anstrengungen auf den föderalen Ebenen sowie der arbeitsteiligen Umsetzungsorganisation zwischen Bund, Ländern und Kommunen, fällt es insbesondere den Kommunen schwer, die entsprechenden Maßnahmen flächendeckend einzuführen. Dies lässt sich besonders gut an den beiden Landkreisen mit den aktuell höchsten Umsetzungszahlen in Deutschland zeigen, den Kreis Heinsberg und die Städteregion Aachen. Die Städteregion Aachen verfügt aktuell mit 258 über die meisten OZG-Leistungen. Allerdings ist der größte Teil nicht flächendeckend in der Region verfügbar. Dies sind lediglich die 77 bundesweiten, die 1 landesweite und die 12 kreisweiten Leistungen, während 168 Leistungen nur in mindestens 1 Gemeinde verfügbar sind. Ähnliches gilt auch für die gegenwärtige Nummer 2 in Deutschland, den Kreis Heinsberg: Hier sind von 227 insgesamt verfügbaren Leistungen nur 137 kreisweit nutzbar.

### Vielzahl der Maßnahmen und Ressourcenknappheit erfordern Priorisierung

Angesichts der technischen Komplexität und der Notwendigkeit von qualifizierten Personalressourcen sowie von entsprechenden Finanzmitteln gerät nach unserer Beobachtung die zielgerichtete Umsetzung in vielen Kommunen deshalb ins Stocken, weil die Zielgenauigkeit mancher kommunaler Entscheidung durchaus fraglich erscheint. In diesen Fällen helfen dann arbeitsteilige Umsetzung und auch finanzielle Hilfen des Bundes nur begrenzt. Teilweise wird die Herausforderung noch größer, da einige Kommunen neben den OZG Leistungen hinaus noch weitere eigene Vorhaben planen. Unter anderem aus den vorgenannten Gründen hat der Normenkontrollrat (NKR) bereits im Jahr 2020 mit den Servicestandards 19 Qualitätsprinzipien entwickelt auf deren Basis er im Jahr 2021 ein Servicehandbuch herausgegeben hat, das den Beteiligten wichtige Empfehlungen bei der Entwicklung und Optimierung digitaler Verwaltungsdienstleistungen bieten soll. Auf dieser Basis hat BDO bei seinen verschiedenen OZG-Beratungsaufträgen eine Portfoliomethode entwickelt, die es kommunalen Entscheidungsträgern erlaubt, ein zielgerichtetes Umsetzungsprogramm zu erstellen und abzuarbeiten, das den Nutzen für alle Beteiligten in einer Kommune maximiert und so zu einer Beschleunigung der Digitalisierung beitragen kann.

### Strategische Ziel- und Umsetzungsorientierung verbinden

Unsere Portfoliomethode der „ordnenden Hand“ dient Kommunen als zentrales Planungs- und Steuerungsinstrument der zum Teil umfassenden Maßnahmenprogramme. Die Kommunen bekommen so eine Empfehlung und Orientierung für ein systematisches Vorgehen durch eine Priorisierung der verschiedenen Umsetzungsvorhaben. Die Methodik basiert dabei wie auch die Qualitätsprinzipien des NKR zentral in mehrerer Hinsicht auf der Nutzerorientierung. Zum einen wird die Umsetzungsdimension in drei verschiedene Nutzerkategorien aufgeteilt: Kundenorientierung, Verwaltung und Infrastruktur, die sich wiederum weiter differenzieren lassen. Zum anderen zieht sich die Nutzerorientierung wie ein roter Faden durch die verschiedenen Kategorien der zweiten Dimension, der strategischen Zielorientierung wie Interaktion, Dienstleistungen, Leistungserbringung und Leistungsunterstützung mit ihren

weiteren Kriterien. Anhand dieser zwei Dimensionen und der sich daraus ergebenden Matrix (siehe auch Grafik) lassen sich nun die einzelnen Vorhaben nach ihrem strategischen Zielbeitrag bewerten und Priorisieren. Darüber hinaus kann eine Kommune auch ihr geplantes Maßnahmenportfolio auf mögliche „Lücken“ sowohl in der Umsetzung als auch in dem gewünschten Zielbeitrag überprüfen. Zu diesem Zweck werden die einzelnen Maßnahmen mit ihren entsprechenden Beiträgen in der Matrix visualisiert und in der Gesamtschau entsprechend ausgewertet.

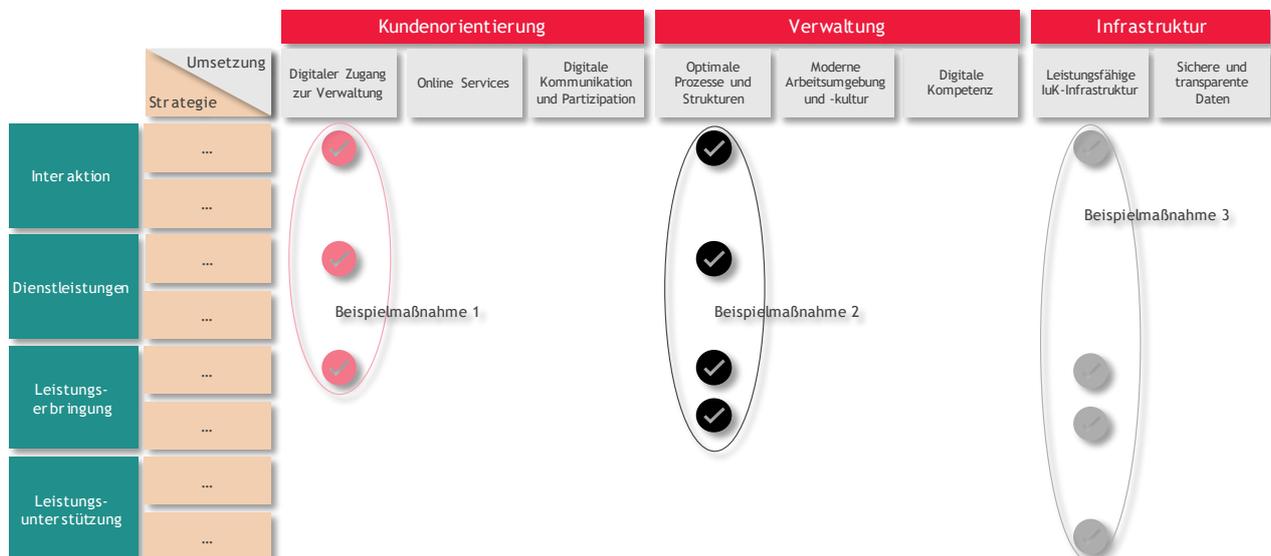
**Nutzerorientierte Bewertungskriterien sind entscheidend**

Priorität sollten die Maßnahmen genießen, die in der Gesamtschau den höchsten Zielbeitrag haben. Das sind in der Logik der Matrix die Maßnahmen, die die höchste Anzahl an Übereinstimmung zu den einzelnen Bewertungskriterien haben. Die Kriterien der zuvor genannten 4 Kategorien Interaktion, Dienstleistungen, Leistungserbringung und Leistungsunterstützung beschreiben dabei unterschiedliche nutzenstiftende Effekte, die überwiegend stark von der Nutzerorientierung geprägt sind. Bei den Interaktionskriterien wird zum Beispiel grundsätzlich Wert auf eine aktive Information und einen intensiveren Dialog mit den externen Nutzern und mit ihren Beschäftigten gelegt. Zugleich ist es notwendig, dass die Maßnahmen eine zielgruppengerechte und zweckmäßige Kommunikation als auch eine Verbesserung digitaler Kompetenzen aller Nutzer unterstützen. Im Einzelnen gehören hier auch Kriterien wie die Unterstützung der Nutzerpartizipation durch Teilhabe, Mitsprache und Mitgestaltung sowie ein Beitrag zur Transparenzerhöhung im Dialog mit den jeweiligen Adressaten und Nutzern dazu. Die Kriterien der Kategorie

Dienstleistungen konzentrieren sich u. a. auf die Barrierefreiheit und ihre zeit- und ortsunabhängige Verfügbarkeit. Hier wird zudem beurteilt, inwieweit die Maßnahme den Bekanntheitsgrad der Lösung und damit auch ihre digitale Nutzungsintensität erhöht. In Ergänzung hierzu umfasst die Kriterienkategorie Leistungserbringung den Beitrag der jeweiligen Maßnahme bei der Reorganisation der Arbeitsabläufe, insbesondere im Hinblick auf den Auf- und Ausbau kooperativer, interdisziplinärer Organisations- und Arbeitsformen. Ferner wird auch die Vorbereitung der Beschäftigten auf die notwendigen Veränderungen und die Verbesserung der Arbeitsbedingungen durch die entsprechende Umsetzungsmaßnahme in die Bewertung miteinbezogen. Zu guter Letzt wird in der Kategorie Leistungsunterstützung der Beitrag der Maßnahme für den Schutz und die Sicherheit der Daten sowie für ein transparentes Verwaltungshandeln als Voraussetzungen für ein souveränes, selbstbestimmtes Handeln aller Beteiligten herangezogen. Hierbei handelt es sich vor allem um Aspekte des Datenschutzes, der Informationssicherheit und den Beitrag zu einer zukunftsfähigen IKT-Infrastruktur.

**IHR ANSPRECHPARTNER:**

Partner, Leiter Fachbereich Beratung Öffentlicher Sector  
 Robert Skopp  
 T: +49 201 87215-606  
 F: +49 201 87215-800  
[robert.skopp@bdo.de](mailto:robert.skopp@bdo.de)  
[www.bdo.de](http://www.bdo.de)



## 6. SEMINARE

26. April 2022

**Update § 2b UStG - Der Countdown läuft**

Referent: Herr StB Christian Trost  
Anbieter: Sächsischer Städte- und Gemeindetag  
Veranstaltungsort: Dresden

26./27. April 2022 und 3./4. Mai 2022

**Fachkraft für Steuerfragen von jPdöR**

Referent: Herr RA StB Henning Overkamp  
Anbieter: Studieninstitut Westfalen-Lippe  
Veranstaltungsort: Münster

27. April 2022

**§ 2b UStG - so gelingt die Umstellung auf die neuen umsatzsteuerlichen Anforderungen für die Verwaltung inkl. Erläuterung der aktuellen BMF-Schreiben**

Referent: Herr StB Christian Trost  
Anbieter: : Kommunales Bildungswerk e. V.  
Veranstaltungsort: Berlin und Online (Zoom)

28. April 2022

**Das Tax Compliance Management System (TCMS) - Workshop für Praktiker zur Identifikation von steuerlichen Risiken in der Verwaltung**

Referent: Herr StB Christian Trost  
Anbieter: Kommunales Bildungswerk e. V.  
Veranstaltungsort: Berlin und Online (Zoom)

3. Mai 2022

**Kommunales Beteiligungsmanagement**

Referent: Herr WP/StB Andreas Jürgens  
Anbieter: Kommunales Bildungswerk e. V.  
Veranstaltungsort: Berlin

10.-12. Mai 2022

**Die Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art (BgA)**

Referent: Herr StB Christian Trost  
Anbieter: Kommunales Bildungswerk e. V.  
Veranstaltungsort: Berlin und Online (Zoom)

18. Mai 2022

**Herstellungskosten aktivieren**

Referent: Herr WP/StB Andreas Jürgens  
Anbieter: Studieninstitut Westfalen-Lippe  
Veranstaltungsort: Münster

18. Mai 2022

**Kommunale Betriebe und Beteiligungen - Steuern und Prozesse**

Referent: Herr RA StB Henning Overkamp  
Anbieter: Studieninstitut Westfalen-Lippe  
Veranstaltungsort: Münster

23. Mai 2022

**Kommunale Betriebe und Beteiligungen - Strukturen und Prozesse**

Referent: Herr WP/StB Andreas Jürgens  
Anbieter: Studieninstitut Westfalen-Lippe  
Veranstaltungsort: Münster

1. Juni 2022

**Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts - Aufbau-seminar**

Referent: Herr StB Christian Trost  
Anbieter: Niedersächsisches Studieninstitut für kommunale Verwaltung e. V.  
Veranstaltungsort: Hannover

2. Juni 2022

**Steuerpflichten risikosicher managen - Tax Compliance für die öffentliche Hand**

Referent: Herr StB Christian Trost  
Anbieter: Niedersächsisches Studieninstitut für kommunale Verwaltung e. V.  
Veranstaltungsort: Hannover

9./10. Juni 2022

**Umsatzsteuerrecht kompakt - Was Beschäftigt außerhalb der Kämmererei unbedingt wissen sollten!**

Referent: Herr StB Christian Trost u. a.  
Anbieter: Studieninstitut Westfalen-Lippe  
Veranstaltungsort: Bielefeld

13. Juni 2022

**Update § 2b UStG**

Referent: Herr StB Christian Trost  
Anbieter: Studieninstitut Westfalen-Lippe  
Veranstaltungsort: Online

14. Juni 2022

**§ 2b UStG für Kirchen: So gelingt die Umstellung auf die neuen umsatzsteuerlichen Anforderungen für die Kirchenverwaltungen inkl. Erläuterung der aktuellen BMF-Schreiben**

Referent: Herr StB Christian Trost  
Anbieter: Kommunales Bildungswerk e. V.  
Veranstaltungsort: Berlin und Online (Zoom)

## IMPRESSUM

Die Informationen in dieser Publikation haben wir mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt. Sie sind allerdings allgemeiner Natur und können im Laufe der Zeit naturgemäß ihre Aktualität verlieren. Demgemäß ersetzen die Informationen in unseren Publikationen keine individuelle fachliche Beratung unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls.

BDO übernimmt demgemäß auch keine Verantwortung für Entscheidungen, die auf Basis der Informationen in unseren Publikationen getroffen werden, für die Aktualität der Informationen im Zeitpunkt der Kenntnisnahme oder für Fehler und/oder Auslassungen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

© BDO

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Andreas Engelhardt

Vorstand:

- WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
- WP StB Andrea Bruckner
- RA Parwáz Rafiqpoor
- WP StB Roland Schulz

Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)