

Stadt Schortens

Stellungnahme zu den steuerlichen Auswirkungen
organisatorischer Optimierungsmaßnahmen

Inhaltsverzeichnis

A.	Auftrag und Auftragsdurchführung.....	5
B.	Gegenstand, Art und Umfang der Beurteilung	6
C.	Herstellung des steuerlichen Querverbundes	8
I.	Allgemeine steuerliche Grundsätze.....	8
II.	Zusammenfassung der Bäder mit einem Energieversorgungs-BgA mittels BHKW	9
D.	Umsatzsteuerpflicht für Defizitausgleichszahlungen	12
I.	Umsatzsteuerpflicht für Defizitausgleichszahlungen an einen BgA	12
II.	Umsatzsteuerpflicht für Defizitausgleichszahlungen an eine AöR	12
III.	Umsatzsteuerpflicht für Defizitausgleichszahlungen an eine GmbH.....	12
E.	Zusammenfassung.....	14

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
AöR	Anstalt des öffentlichen Rechts
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BHKW	Blockheizkraftwerk
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
EEG	Erneuerbare-Energien-Gesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
JPdöR	juristische Person des öffentlichen Rechts
KNN	Kommunale Netzbeteiligung Nordwest GmbH & Co. KG
KStG	Körperschaftsteuergesetz
NSI Consult	NSI Consult Beratungs- und Servicegesellschaft mbH, Braunschweig
UStG	Umsatzsteuergesetz

A. Auftrag und Auftragsdurchführung

Mit Datum vom 21. September 2015 hat mich der Projektmanager der Gesellschaft

NSI Consult Beratungs- und Servicegesellschaft mbH, Braunschweig,

(im Folgenden auch „NSI Consult“ genannt)

beauftragt, die steuerlichen Auswirkungen organisatorischer Optimierung der wirtschaftlichen Tätigkeiten der Stadt Schortens vor dem Hintergrund folgender Fragestellungen zu beurteilen:

- Herstellung des steuerlichen Querverbundes

- Umsatzsteuerpflicht für Defizitausgleichszahlungen

Die Beurteilung der zivilrechtlichen Errichtung einer Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR) bzw. einer GmbH sowie beihilferechtliche Absicherung des steuerlichen Querverbundes sind nicht Gegenstand dieses Auftrages.

Für die Durchführung des Auftrags und meine Verantwortlichkeit sind, auch im Verhältnis zu Dritten, die diesem Bericht beigefügten Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vom 1. Januar 2002 vereinbart.

Gegenstand, Art und Umfang der Beurteilung habe ich in Abschnitt B. dargestellt.

In Abschnitt C. habe ich auftragsgemäß eine mögliche Herstellung des steuerlichen Querverbundes beurteilt.

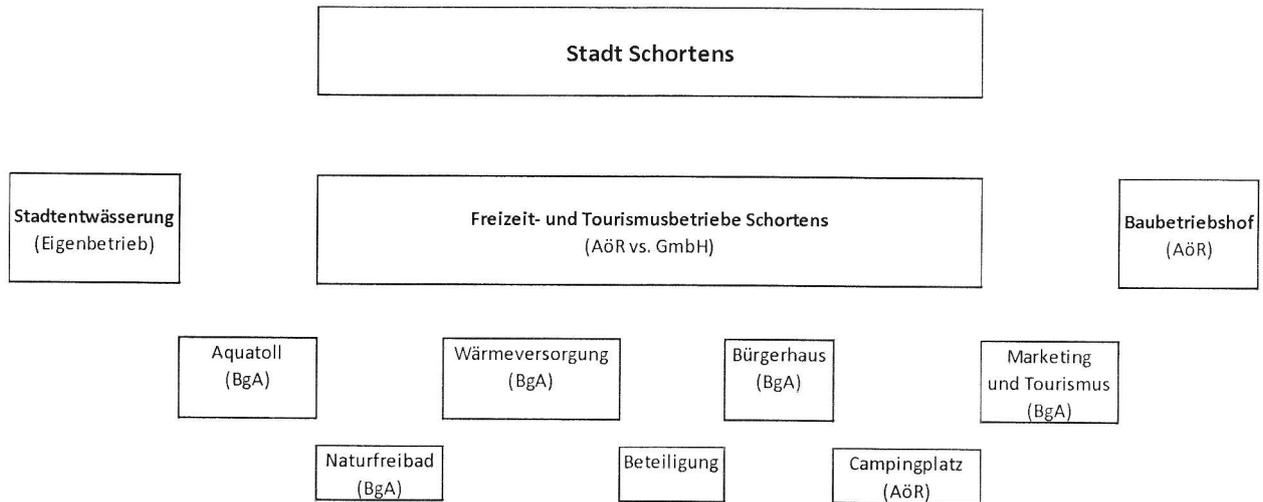
Die Umsatzsteuerpflicht für Defizitausgleichszahlungen wird in Abschnitt D. dargestellt.

In Abschnitt E. ist eine kurze Zusammenfassung enthalten.

Gemäß § 7 Abs. 1 der mit mir vereinbarten Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vom 1. Januar 2002 bedarf die Weitergabe von Arbeitsergebnissen des Wirtschaftsprüfers an Dritte seiner vorherigen Zustimmung. Einer Weitergabe dieses Berichts an Dritte stimme ich unter der Bedingung zu, dass sich jeder Dritte mir gegenüber schriftlich einverstanden erklärt, dass die vereinbarten Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vom 1. Januar 2002 auch ihm gegenüber gelten.

B. Gegenstand, Art und Umfang der Beurteilung

Gegenstand meiner Beurteilung war die folgende Zielstruktur der Betriebe und Einrichtungen der Stadt Schortens:



Die seitens NSI Consult empfohlenen Optimierungsschritte waren:

- Gründung eines neuen Unternehmens (hier „Freizeit- und Tourismusbetriebe Schortens“) in der Rechtsform einer AöR, alternativ GmbH
- Übernahme der Aufgaben im Freizeitbereich durch das neugegründete Unternehmen
- Rechtsformwechsel Campingplatz GmbH in Campingplatz AöR
- Eingliederung der Campingplatz AöR in das neugegründete Unternehmen.

Weitere seitens Stadt Schortens geplante Veränderungen waren:

- Frühjahr 2016: Sanierung bzw. Erweiterung des Hallenbades „Aquatoll“
- Geschäftsjahr 2016: Errichtung eines Blockheizkraftwerks (BHKW) als zentrale Wärmeversorgung sowie zwecks Eigenstromproduktion
- Übernahme des Geschäftsanteils der Stadt Jever an der Campingplatz GmbH.

Die organisatorische Optimierung der wirtschaftlichen Tätigkeiten der Stadt Schortens liegt in der Verantwortung der NSI Consult.

Meine Aufgabe war es, die optimierte Zielstruktur ausschließlich vor dem Hintergrund folgender Fragestellungen zu beurteilen:

- Herstellung des steuerlichen Querverbundes
- Umsatzsteuerpflicht für Defizitausgleichszahlungen der Stadt Schortens an ihre Gesellschaften.

Ausgangspunkt war die von NSI Consult konzipierte Expertise zur organisatorischen Optimierung der wirtschaftlichen Tätigkeiten der Stadt Schortens.

Des Weiteren wurden mir folgende Unterlagen zur Verfügung gestellt:

- Lageplan (Vorplanung Sanierung Aquatoll, Schortens)
- Mitteilung für 2014 über Umsatzsteuer
- Umsatzsteuererklärung 2014
- Wärmekonzept für das Freizeitbad Aquatoll und die angrenzende Schule der Stadt Schortens von Netz Ingenieurbüro GmbH, Riesenbeck.

Als Auskunftsperson stand mir während meiner gesamten Tätigkeit Herr Dirk Vorlauf, Projektmanager und Gutachter der NSI Consult, zur Verfügung.

C. Herstellung des steuerlichen Querverbundes

Eine Zusammenfassung der Bäder, „Aquatoll“ und „Naturfreibad“, sowie des Campingplatzes mit der Wärmeversorgung mittels BHKW ist grundsätzlich auf der Ebene der Kommune, einer AöR und einer GmbH gleichwohl möglich, wenn die nachfolgend dargestellten Voraussetzungen erfüllt sind.

Ob die einzelnen Voraussetzungen erfüllt werden, kann zu dem jetzigen Zeitpunkt nicht abschließend beurteilt werden. Es bedarf einer umfassenden steuerrechtlichen Prüfung.

I. Allgemeine steuerliche Grundsätze

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) erfüllen mit ihren Einrichtungen neben den rein hoheitlichen Aufgaben, zu denen sie gesetzlich verpflichtet sind, auch Aufgaben, die der öffentlichen Daseinsvorsorge dienen (= nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit). Die Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit der jPdöR zur Erzielung von Einnahmen dienen, werden als Betriebe gewerblicher Art (BgA) bezeichnet. Soweit die jPdöR bzw. ihre Einrichtungen Aufgaben der öffentlichen Daseinsvorsorge erfüllen, unterliegen sie mit ihren Gewinnen der Körperschaft- und ggf. Gewerbesteuer.

Dabei ist die jPdöR grundsätzlich Steuersubjekt mit jedem einzelnen ihrer Betriebe gewerblicher Art. Das bedeutet, dass für jeden einzelnen BgA getrennt ein Einkommen zu ermitteln und der Körperschaftsteuer zu unterwerfen ist.

Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

Der Gesetzgeber räumt den Verkehrs-, Versorgungs-, Hafen- und Flughafenbetrieben eine Möglichkeit ein, eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten vorzunehmen, um dadurch eine Reduzierung der körperschaft- und gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage zu erreichen (sog. steuerliche Quersubventionierung).

Zu diesem Zweck hat die jPdöR vor dem Hintergrund folgender Grundsätze jeweils ein Wahlrecht, ob und in welchem Umfang sie bestehende BgA im Einzelfall steuerlich zusammenfasst oder eine Zusammenfassung beibehält:

Eine Gewinn- bzw. Verlustverrechnung verschiedener BgA ist möglich, wenn

- es sich um gleichartige BgA handelt, oder

- zwischen den jeweiligen BgA nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht und die Verflechtung von einigem Gewicht ist, oder
- sog. Querverbundunternehmen vorliegen.

Eine steuerliche Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG setzt keine organisatorische Zusammenfassung der BgA durch die jPdöR voraus. Für den zusammengefassten BgA muss steuerlich eine eigenständige Gewinnermittlung vorgenommen werden.

Zusammenfassung von mehreren Tätigkeiten in Kapitalgesellschaften

Die Zusammenfassung mehrerer BgA in Kapitalgesellschaften wird grundsätzlich steuerlich anerkannt und stellt keine missbräuchliche Gestaltung dar.

Die Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung werden per Gesetz (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG) für bestimmte Dauerverlustgeschäfte von „öffentlichen Gesellschaften“ ausgeschlossen. Es ist eine sog. Spartenrechnung gem. § 8 Abs. 9 KStG aufzustellen.

Die dargestellten Grundsätze für die Zusammenfassung von BgA sind auf die Zusammenfassung von Tätigkeiten der Kapitalgesellschaft in einer einheitlichen gesonderten Sparte analog anzuwenden, § 8 Abs. 9 Satz 3 KStG.

II. Zusammenfassung der Bäder mit einem Energieversorgungs-BgA mittels BHKW

Eine Zusammenfassung der Bäder und des Campingplatzes mit einem Energieversorgungs-BgA mittels BHKW ist grundsätzlich wie folgt denkbar:

Schritt 1: Einlage der KNN-Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen

Im ersten Schritt sollte umfassend die Möglichkeit der Einlage der KNN-Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen des Hallenbades „Aquatoll“ oder des Naturfreibades geprüft werden.

Schritt 2: Zusammenfassung der Bäder mit dem Campingplatz

Die Zusammenfassung des Hallenbades „Aquatoll“ und des Naturfreibades sowie des Campingplatzes als gleichartige BgA ist grundsätzlich zulässig, da sie einerseits im gleichen Gewerbegebiet ausgeübt werden und andererseits sich gegenseitig ergänzen.

Schritt 3: Zusammenfassung des zusammengefassten Bäderbetriebs mit der Wärmeversorgung mittels BHKW

Eine weitere Zusammenfassung des zusammengefassten Bäderbetriebs mit dem BgA „Wärmeversorgung“ mittels eines BHKW ist grundsätzlich möglich, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht und die Verflechtung von einigem Gewicht ist.

Die bisher geltenden Grundsätze kommen nicht zur Anwendung, da die Inbetriebnahme des BHKW erst nach dem 31. Dezember 2015 geplant ist.

Die Kriterien für die Zusammenfassung von BgA wegen einer objektiv engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG werden derzeit zwischen den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder erörtert und sollen Gegenstand eines BMF-Schreibens werden.

Bei der Zusammenfassung mittels eines BHKW sind dabei stets die Verhältnisse des Einzelfalls maßgebend. Bei der Beurteilung der möglichen Herstellung eines steuerlichen Querverbands sind insbesondere folgende Grundsätze zu beachten:

- Für die Zusammenfassung eines BgA mit einem anderen zusammengefassten BgA reicht es aus, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der BgA des zusammengefassten BgA vorliegen.
- Die bilanzielle Behandlung des BHKW ist kein für die Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG maßgebliches Kriterium.
- Als Energieversorgungs-BgA, der für die Zusammenfassung mit einem Bad-BgA mittels BHKW nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG geeignet ist, kommen nur Elektrizitätsversorgungsunternehmen i. S. d. § 3 Nr. 2d EEG (Endkunden-Versorger) oder Netzbetriebsunternehmen in Frage. Ist eine derartige Tätigkeit mit anderen Tätigkeiten in einem BgA zusammengefasst worden, ist nach den Grundsätzen von Rdnr. 5 des BMF-Schreibens vom 12. November 2009, BStBl I S. 1303, zu prüfen, ob dies ein BgA-Elektrizitätsversorgungsunternehmen oder ein BgA-Netzbetrieb ist.
- Das Tatbestandsmerkmal der Gewichtigkeit ist bei beiden Einrichtungen, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefasst werden sollen, zu prüfen. Soll ein Bad mittels BHKW mit einem Energieversorgungs-BgA zusammengefasst werden, ist aus Sicht des Bades das Merkmal der Gewichtigkeit erfüllt, wenn die vom BHKW erzeugte Wärme zu mindestens 80 % an das Bad geliefert wird. Aus Sicht des Energieversor-

gungs-BgA ist das Merkmal der Gewichtigkeit erfüllt, wenn die vom BHKW erzeugbare Stromkapazität (elektrisch installierte Leistung) den Eigenbedarf des Bades an Strom um mindestens 20 % übersteigt. Sind mehrere Bäder in einem Bad-BgA zusammengefasst, und soll dieser Bad-BgA mittels eines bei einem Bad betriebenen BHKW mit einem Energieversorgungs-BgA zusammengefasst werden, sind für die Frage, ob die vorstehenden Werte erreicht sind, die Grundsätze in den RdNr. 5 ff. des BMF-Schreibens 12. November 2009, BStBl I S. 1303, zu beachten.

- Die Höhe der Steuerersparnis ist kein Kriterium, welches das Tatbestandsmerkmal der Gewichtigkeit begründen kann.
- Die Frage, ob das BHKW wirtschaftlich ist, ist mittels VDI-Gutachten nachzuweisen. Sind in dem Gutachten Zahlungen Dritter (z. B. Erlöse nach dem EEG) oder Vorteile aus bestehenden Regelungen (z. B. Entlastungen bei der Stromsteuer) berücksichtigt worden, sind diese Einflüsse auf die Wirtschaftlichkeit nicht für Zwecke des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zu bereinigen.
- Die Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mittels eines BHKW wird erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inbetriebnahme des BHKW anerkannt.
- Vorgenannte Grundsätze gelten im Hinblick auf § 8 Abs. 9 bzw. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG entsprechend, wenn die „zusammenzufassenden“ Tätigkeitsbereiche in einer Eigengesellschaft oder in Eigengesellschaften betrieben werden.

Aus Sicht der Finanzverwaltung bestehen keine Bedenken, auf der Grundlage des BMF-Entwurfs verbindliche Auskünfte nach § 89 Abs. 2 AO zu erteilen, bei denen es um die Zusammenfassung von BgA wegen gegenseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung von einigem Gewicht geht.

D. Umsatzsteuerpflicht für Defizitausgleichszahlungen

Im öffentlich-rechtlichen Tätigkeitsbereich werden regelmäßig Verluste der Eigen- und Beteiligungsgesellschaften sowie dauerdefizitärer BgA durch die öffentlichen Trägerkörperschaften ausgeglichen. Bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung dieser Vorgänge kann nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls ein Leistungsaustausch bejaht oder verneint werden. Liegt ein Leistungsaustausch vor, so sind die Defizitausgleichszahlungen als Entgelte umsatzsteuerbar.

I. Umsatzsteuerpflicht für Defizitausgleichszahlungen an einen BgA

Bei Transferleistungen einer öffentlichen Trägerkörperschaft an die eigenen rechtlich unselbstständigen BgA handelt es sich regelmäßig um eine nicht steuerbare Innenleistung einer jPdöR.

II. Umsatzsteuerpflicht für Defizitausgleichszahlungen an eine AöR

Nach den allgemeinen Grundsätzen sind Zahlungen für die übertragene hoheitliche Tätigkeit ohne Wettbewerbsbeeinträchtigung an eine AöR keine Entgelte im umsatzsteuerrechtlichen Sinne und damit nicht steuerbar. Dagegen stellen Zahlungen für die übertragene hoheitliche Tätigkeit im Wettbewerb, Vermögensverwaltung und wirtschaftliche Tätigkeit sehr wohl Entgelte im umsatzsteuerrechtlichen Sinne dar und sind damit umsatzsteuerbar.

Die Defizitausgleichszahlungen der Stadt Schortens an eine AöR im Zusammenhang mit der Übernahme von hoheitlichen Tätigkeiten im Wettbewerb, Vermögensverwaltung oder wirtschaftlichen Tätigkeiten wären danach der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen.

Zukünftig sollen allerdings die Vorschriften des neuen § 2b UStG die interkommunale Zusammenarbeit steuerlich begünstigen. Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschriften ist, dass die Leistung zwischen zwei juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausgetauscht wird.

III. Umsatzsteuerpflicht für Defizitausgleichszahlungen an eine GmbH

Übernimmt eine GmbH die Aufgabe der Daseinsvorsorge, die Bäder für den öffentlichen Badebetrieb bereitzustellen, und erhält dafür von der jPdöR Zahlungen zum Ausgleich des Ver-

lustes, so liegt in der Regel ein Leistungsaustausch vor. Sämtliche Zahlungen stellen in diesem Fall Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinne dar und sind umsatzsteuerbar.

Die Übernahme der Aufgabe kann dabei auf einem privatrechtlichen Vertrag (beispielsweise Betreibervertrag ggf. gekoppelt mit einem Pachtvertrag), öffentliche-rechtlichen Vertrag oder auf gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen beruhen sowie anderer öffentlich-rechtlicher Natur sein.

E. Zusammenfassung

Die steuerlichen Auswirkungen organisatorischer Optimierungsmaßnahmen, die im Rahmen der Expertise von NSI Consult untersucht werden, lassen sich vor dem Hintergrund der Fragestellungen

- Herstellung des steuerlichen Querverbundes und
- Umsatzsteuerpflicht für Defizitausgleichszahlungen

wie folgt zusammenfassen:

Eine Zusammenfassung der Bäder „Aquatoll“ und „Naturfreibad“, sowie des Campingplatzes mit der Wärmeversorgung mittels BHKW ist grundsätzlich auf der Ebene der Kommune, einer AöR und einer GmbH gleichwohl möglich, wenn bestimmte Voraussetzungen vorliegen. Zum jetzigen Zeitpunkt kann nicht abschließend beurteilt werden, ob die einzelnen Voraussetzungen in dem vorliegenden Fall erfüllt werden. Zu gegebener Zeit bedarf es einer umfassenden steuerrechtlichen Prüfung.

Bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Defizitausgleichszahlungen kann nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls ein Leistungsaustausch bejaht oder verneint werden. Liegt ein Leistungsaustausch vor, so sind die Defizitausgleichszahlungen als Entgelte umsatzsteuerbar. Zukünftig sollen allerdings die Vorschriften des neuen § 2b UStG die interkommunale Zusammenarbeit steuerlich begünstigen. Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschriften ist, dass die Leistung zwischen zwei juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausgetauscht wird.

Oldenburg, den 15. Dezember 2015



Swetlana Sandmann
Wirtschaftsprüferin
Steuerberaterin

Allgemeine Auftragsbedingungen

für

Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

vom 1. Januar 2002

1. Geltungsbereich

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

(2) Werden im Einzelfall ausnahmsweise vertragliche Beziehungen auch zwischen dem Wirtschaftsprüfer und anderen Personen als dem Auftraggeber begründet, so gelten auch gegenüber solchen Dritten die Bestimmungen der nachstehenden Nr. 9.

2. Umfang und Ausführung des Auftrages

(1) Gegenstand des Auftrages ist die vereinbarte Leistung, nicht ein bestimmter wirtschaftlicher Erfolg. Der Auftrag wird nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Berufsausübung ausgeführt. Der Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, sich zur Durchführung des Auftrages sachverständiger Personen zu bedienen.

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

(3) Der Auftrag erstreckt sich, soweit er nicht darauf gerichtet ist, nicht auf die Prüfung der Frage, ob die Vorschriften des Steuerrechts oder Sondervorschriften, wie z. B. die Vorschriften des Preis-, Wettbewerbsbeschränkungs- und Bewirtschaftungsrechts beachtet sind; das gleiche gilt für die Feststellung, ob Subventionen, Zulagen oder sonstige Vergünstigungen in Anspruch genommen werden können. Die Ausführung eines Auftrages umfasst nur dann Prüfungshandlungen, die gezielt auf die Aufdeckung von Buchfälschungen und sonstigen Unregelmäßigkeiten gerichtet sind, wenn sich bei der Durchführung von Prüfungen dazu ein Anlass ergibt oder dies ausdrücklich schriftlich vereinbart ist.

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

3. Aufklärungspflicht des Auftraggebers

(1) Der Auftraggeber hat dafür zu sorgen, daß dem Wirtschaftsprüfer auch ohne dessen besondere Aufforderung alle für die Ausführung des Auftrages notwendigen Unterlagen rechtzeitig vorgelegt werden und ihm von allen Vorgängen und Umständen Kenntnis gegeben wird, die für die Ausführung des Auftrages von Bedeutung sein können. Dies gilt auch für die Unterlagen, Vorgänge und Umstände, die erst während der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers bekannt werden.

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

4. Sicherung der Unabhängigkeit

Der Auftraggeber steht dafür ein, daß alles unterlassen wird, was die Unabhängigkeit der Mitarbeiter des Wirtschaftsprüfers gefährden könnte. Dies gilt insbesondere für Angebote auf Anstellung und für Angebote, Aufträge auf eigene Rechnung zu übernehmen.

5. Berichterstattung und mündliche Auskünfte

Hat der Wirtschaftsprüfer die Ergebnisse seiner Tätigkeit schriftlich darzustellen, so ist nur die schriftliche Darstellung maßgebend. Bei Prüfungsaufträgen wird der Bericht, soweit nichts anderes vereinbart ist, schriftlich erstattet. Mündliche Erklärungen und Auskünfte von Mitarbeitern des Wirtschaftsprüfers außerhalb des erteilten Auftrages sind stets unverbindlich.

6. Schutz des geistigen Eigentums des Wirtschaftsprüfers

Der Auftraggeber steht dafür ein, daß die im Rahmen des Auftrages vom Wirtschaftsprüfer gefertigten Gutachten, Organisationspläne, Entwürfe, Zeichnungen, Aufstellungen und Berechnungen, insbesondere Massen- und Kostenberechnungen, nur für seine eigenen Zwecke verwendet werden.

7. Weitergabe einer beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers

(1) Die Weitergabe beruflicher Äußerungen des Wirtschaftsprüfers (Berichte, Gutachten und dgl.) an einen Dritten bedarf der schriftlichen Zustimmung des Wirtschaftsprüfers, soweit sich nicht bereits aus dem Auftragsinhalt die Einwilligung zur Weitergabe an einen bestimmten Dritten ergibt.

Gegenüber einem Dritten haftet der Wirtschaftsprüfer (im Rahmen von Nr. 9) nur, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 gegeben sind.

(2) Die Verwendung beruflicher Äußerungen des Wirtschaftsprüfers zu Werbezwecken ist unzulässig; ein Verstoß berechtigt den Wirtschaftsprüfer zur fristlosen Kündigung aller noch nicht durchgeführten Aufträge des Auftraggebers.

8. Mängelbeseitigung

(1) Bei etwaigen Mängeln hat der Auftraggeber Anspruch auf Nacherfüllung durch den Wirtschaftsprüfer. Nur bei Fehlschlägen der Nacherfüllung kann er auch Herabsetzung der Vergütung oder Rückgängigmachung des Vertrages verlangen; ist der Auftrag von einem Kaufmann im Rahmen seines Handelsgewerbes, einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder von einem öffentlich-rechtlichen Sondervermögen erteilt worden, so kann der Auftraggeber die Rückgängigmachung des Vertrages nur verlangen, wenn die erbrachte Leistung wegen Fehlschlagens 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 schriftlich 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 in Frage zu stellen, berechtigen diesen, die Äußerung auch Dritten gegenüber zurückzunehmen. In den vorgenannten Fällen ist der Auftraggeber vom Wirtschaftsprüfer tunlichst vorher zu hören.

9. Haftung

(1) Für gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen gilt die Haftungsbeschränkung des § 323 Abs. 2 HGB.

(2) Haftung bei Fahrlässigkeit, Einzelner Schadensfall

Falls weder Abs. 1 eingreift noch eine Regelung im Einzelfall besteht, ist die Haftung des Wirtschaftsprüfers für Schadensersatzansprüche jeder Art, mit Ausnahme von Schäden aus der Verletzung von Leben, Körper und Gesundheit, bei einem fahrlässig verursachten einzelnen Schadensfall gem. § 54 a Abs. 1 Nr. 2 WPO auf 4 Mio. € beschränkt; dies gilt auch dann, wenn eine Haftung gegenüber einer anderen Person als dem Auftraggeber begründet sein sollte. Ein einzelner Schadensfall 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 rechtlichem 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.

(3) Ausschlussfristen

Ein Schadensersatzanspruch kann nur innerhalb einer Ausschlussfrist von einem Jahr geltend gemacht werden, nachdem der Anspruchsberechtigte von dem Schaden und von dem anspruchsbegründenden Ereignis Kenntnis erlangt hat, spätestens aber innerhalb von 5 Jahren nach dem anspruchsbegründenden Ereignis. Der Anspruch erlischt, wenn nicht innerhalb einer Frist von sechs Monaten seit der schriftlichen Ablehnung der Ersatzleistung Klage erhoben wird und der Auftraggeber auf diese Folge hingewiesen wurde.

Das Recht, die Einrede der Verjährung geltend zu machen, bleibt unberührt. Die Sätze 1 bis 3 gelten auch bei gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen mit gesetzlicher Haftungsbeschränkung.

10. Ergänzende Bestimmungen für Prüfungsaufträge

(1) Eine nachträgliche Änderung oder Kürzung des durch den Wirtschaftsprüfer geprüften und mit einem Bestätigungsvermerk versehenen Abschlusses oder Lageberichts bedarf, auch wenn eine Veröffentlichung nicht stattfindet, der schriftlichen Einwilligung des Wirtschaftsprüfers. 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 Berichtsausfertigungen. 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 Falle 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:

- 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
- Nachprüfung von Steuerbescheiden zu den unter a) genannten Steuern
- Verhandlungen mit den Finanzbehörden im Zusammenhang mit den unter a) und b) genannten Erklärungen und Bescheiden
- Mitwirkung bei Betriebsprüfungen und Auswertung der Ergebnisse von Betriebsprüfungen hinsichtlich der unter a) genannten Steuern
- 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 d) und e) genannten Tätigkeiten gesondert zu honorieren.

(5) 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 Auftrages. Dies gilt auch für

- die Bearbeitung einmalig anfallender Steuerangelegenheiten, z. B. auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer, Kapitalverkehrsteuer, Grunderwerbsteuer,
- die Mitwirkung und Vertretung in Verfahren vor den Gerichten der Finanz- und der Verwaltungsgerichtsbarkeit sowie in Steuerstrafsachen und
- die beratende und gutachtliche Tätigkeit im Zusammenhang mit Umwandlung, Verschmelzung, Kapitalerhöhung und -herabsetzung, Sanierung, Eintritt und Ausscheiden eines Gesellschafters, Betriebsveräußerung, Liquidation und dergleichen.

(6) 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 Vorsteuerabzuges wird nicht übernommen.

12. Schweigepflicht gegenüber Dritten, Datenschutz

(1) Der Wirtschaftsprüfer ist nach Maßgabe der Gesetze verpflichtet, über alle Tatsachen, die ihm im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für den Auftraggeber bekannt werden, Stillschweigen zu bewahren, gleichviel, ob es sich dabei um den Auftraggeber selbst oder dessen Geschäftsverbindungen handelt, es sei denn, daß der Auftraggeber ihn von dieser Schweigepflicht entbindet.

(2) Der Wirtschaftsprüfer darf Berichte, Gutachten und sonstige schriftliche Äußerungen über die Ergebnisse seiner Tätigkeit Dritten nur mit Einwilligung des Auftraggebers aushändigen.

(3) Der Wirtschaftsprüfer ist befugt, ihm anvertraute personenbezogene Daten im Rahmen der Zweckbestimmung des Auftraggebers zu verarbeiten oder durch Dritte verarbeiten zu lassen.

13. Annahmeverzug und unterlassene Mitwirkung des Auftraggebers

Kommt der Auftraggeber mit der Annahme der vom Wirtschaftsprüfer angebotenen Leistung in Verzug oder unterläßt der Auftraggeber eine ihm nach Nr. 3 oder sonst wie obliegende Mitwirkung, so ist der Wirtschaftsprüfer zur fristlosen Kündigung des Vertrages berechtigt. Unberührt bleibt der Anspruch des Wirtschaftsprüfers auf Ersatz der ihm durch den Verzug oder die unterlassene Mitwirkung des Auftraggebers entstandenen Mehraufwendungen sowie des verursachten Schadens, und zwar auch dann, wenn der Wirtschaftsprüfer von dem Kündigungsrecht keinen Gebrauch macht.

14. 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) Eine Aufrechnung gegen Forderungen des Wirtschaftsprüfers auf Vergütung und Auslagenersatz ist nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Forderungen zulässig.

15. Aufbewahrung und Herausgabe von Unterlagen

(1) Der Wirtschaftsprüfer bewahrt die im Zusammenhang mit der Erledigung eines Auftrages ihm übergebenen und von ihm selbst angefertigten Unterlagen sowie den über den Auftrag geführten Schriftwechsel zehn Jahre auf.

(2) Nach Befriedigung seiner Ansprüche aus dem Auftrag hat der Wirtschaftsprüfer auf Verlangen des Auftraggebers alle Unterlagen herauszugeben, die er aus Anlaß seiner Tätigkeit für den Auftrag von diesem oder für diesen erhalten hat. Dies gilt jedoch nicht für den Schriftwechsel zwischen dem Wirtschaftsprüfer und seinem Auftraggeber und für die Schriftstücke, die dieser bereits in Urschrift oder Abschrift besitzt. Der Wirtschaftsprüfer kann von Unterlagen, die er an den Auftraggeber zurückgibt, Abschriften oder Fotokopien anfertigen und zurückbehalten.

16. Anzuwendendes Recht

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