

Mehr Sicherheit. Mehr Erfolg. Mehr vom Leben.

# Kommunalberatung



Regensburg

Kelheim

Straubing

Ingolstadt

Nürnberg



# Mandanteninformation Kommunalberatung K3/2022

Informationen zu aktuellen Entwicklungen zur Besteuerung der öffentlichen Hand sowie zu weiteren interessanten Entwicklungen für Landkreise, Städte, Gemeinden und ihre Unternehmen

# Inhaltsverzeichnis

1	Aktı	Aktuelles zum § 2b UStG	
	1.1	Überraschender Vorstoß zur Verlängerung des Optionszeitraums für die Nicht-Anwendung des § 2b UStG	2
	1.2	BMF veröffentlicht einen Entwurf zum Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand	3
2	Neu	e Rechtsprechung des BFH zu Zuschüssen und symbolischen Entgelten	5
	2.1	Keine umsatzsteuerbare Nutzungsüberlassung bei Vereinbarung einer nur symbolischen Pacht.	5
	2.2	Umsatzsteuerpflicht eines Sportvereins bei Zuschüssen einer Gemeinde zur Bewirtschaftung der selbstgenutzten Sportanlage	<i>6</i>
	2.3	Fazit	<i>6</i>
3	Neu	er Nullsteuersatz für die Lieferung von Photovoltaikanlagen auf öffentlichen Gebäuden	7
	3.1	Voraussetzungen	7
	3.2	Folgen der Neuregelung für die öffentliche Hand	7
	3.3	Ausblick: Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2022	8
4		nderte Verwaltungsauffassung zum steuerlichen Einlagekonto und der Rücklagenbildung bei iebetrieben	8
	4.1	Fortlaufende Feststellung des steuerlichen Einlagekontos für alle BgA	8
	4.2	Ermittlung des Anfangsbestands	8
	4.3	Folgen der Feststellungspflicht	ç
	4.4	Konkretisierung zur Rücklagenbildung bei Regiebetrieben	ç
	4.5	Fazit	10
5	Wei	sungs-(un-)abhängigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern einer kommunalen GmbH	10
Fı	ındstal	lennachweis	13

Weltweit vertreten durch: agn www.mtg-group.de



Steuerberater





#### Aktuelles zum § 2b UStG

## 1.1 Überraschender Vorstoß zur Verlängerung des Optionszeitraums für die Nicht-Anwendung des § 2b UStG

Den Termin für die verpflichtende Anwendung des § 2b UStG ab 1. Januar 2023 bereits fest vor Augen, kam die Nachricht über eine mögliche erneute Verlängerung des Optionszeitraums bis zum 31. Dezember 2024 sehr überraschend. Nachdem das Bundesministerium der Finanzen bestätigt hat, dass an einer Verlängerung gearbeitet wird und dies kurzfristig in das Jahressteuergesetz 2022 aufgenommen werden soll, verbreitete sich diese Nachricht von der Verlängerung wie ein Lauffeuer über den Landkreistag, Städtetag sowie den Gemeindetag. Die kommunalen Spitzenverbände begrüßen einerseits die Entscheidung, andererseits wird auch angeprangert, dass die Verschiebung erst kurz vor knapp bekanntgegeben wird.

### 1.1.1 Begründung der Verlängerung des Optionszeitraums

Die Übergangsfrist für die zwingende Anwendung der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, die ursprünglich zum 31. Dezember 2020 enden sollte, wurde bereits einmal im Rahmen des Corona-Steuerhilfegesetzes vom 19. Juni 2020 um zwei Jahre verlängert. Auch wenn die öffentliche Hand in vielen Fällen die Zeit gut genutzt hat, bestehen in einer Vielzahl von Fällen auch noch offene Fragen, die bei den Verantwortlichen zu einer Verunsicherung dahingehend führen, ob ab dem 1. Januar 2023 eine flächendeckende zutreffende Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand sichergestellt werden kann.

Des Weiteren ist aus der Gesetzesbegründung zu § 27 Abs. 22a UStG zu entnehmen, dass die Kommunen angesichts des Ukrainekriegs, der Energiekrise, der Grundsteuerreform sowie begrenzter personeller Ressourcen nicht noch weiter belastet werden sollen.

Aus diesem Grund soll die Übergangsregelung in § 27 Abs. 22a UStG um weitere zwei Jahre bis einschließlich 31. Dezember 2024 verlängert werden.

Durch die erneute Verlängerung sei keine wesentliche Beeinträchtigung des Wettbewerbs zu befürchten.

#### 1.1.2 Was bedeutet dies nun für das weitere Vorgehen?

Die Verlängerung des Optionszeitraums ist sehr wahrscheinlich, jedoch noch nicht zu 100% sicher, da am Gesetzgebungsverfahren sowohl der Bundestag als auch der Bundesrat beteiligt ist. Der Bundestag hat bereits am 2. Dezember 2022 zugestimmt, mit der Entscheidung des Bundesrats ist jedoch erst kurz vor Weihnachten zu rechnen.

Jede juristische Person öffentlichen Recht sollte nun für sich prüfen, wie weit der Umstellungsprozess bereits vorgeschritten ist.

Ist der Übergang auf die Umsatzbesteuerung nach § 2b UStG bereits gut vorbereitet, d.h. das Haushaltsscreening abgeschlossen, Verträge angepasst, Haushaltsstellen angelegt, Faktura umgestellt, ggf. Steuernummer beantragt etc. und keine wesentlichen Fragestellungen mehr offen, kann sich die juristische Person öffentlichen Recht - unabhängig von der geplanten Verlängerung - entscheiden, § 2b UStG freiwillig vorzeitig anzuwenden. In diesem Fall muss gegenüber dem Finanzamt erklärt werden, dass § 2b UStG ab dem 1. Januar 2023 angewendet wird und mit Wirkung auf diesen Zeitpunkt die Optionserklärung widerrufen wird. Auch ein Widerruf zum 1. Januar 2024 wäre mit der Neuregelung möglich. Ohne die Erklärung des Widerrufs kommt die alte Rechtslage des § 2 Abs. 3 UStG a.F. bis Ende 2024 zur Anwendung.



Ist der Umstellungsprozess zwar zu einem gewissen Grad vorbereitet, aber die juristische Person öffentlichen Rechts möchte nicht vorzeitig § 2b UStG anwenden, sondern weiter im alten Recht verbleiben, dann ist Folgendes v.a. zu prüfen:

- **Steuer-Klauseln** in bereits angepassten Verträgen (Gefahr einer Steuerschuldnerschaft gem. § 14c UStG, sofern der Vertrag als Rechnung anzusehen ist)
- Abrechnung im Gutschriftsverfahren: Mitteilung an Vertragspartner
- Konzessionsabgabe: Kontaktaufnahme mit dem Energieversorger, sofern im Informationsschreiben der Energieversorger die künftige steuerpflichtige Behandlung der Konzessionsabgabe ab 1. Januar 2023 mitgeteilt wurde
- **Ggf. notwendige Berichtigung nach § 15a UStG** bei Vorsteuerabzug aus Leistungen für Bauvorhaben, deren erstmalige Verwendung nach Ablauf des ursprünglichen Optionszeitraums (31. Dezember 2022) ist. Abklärung mit dem Finanzamt erforderlich.
- Anlage neuer Haushaltsstellen, Faktura, Kassensysteme: ggf. notwendige Rückumstellung
- Ggf. notwendige Anpassung des Haushaltsplans

Abschließend empfiehlt es sich, die Vorbereitung - trotz der sehr wahrscheinlichen Verlängerung des Optionszeitraum - weiter voranzutreiben und das Haushaltscreening bis auf die derzeit noch nicht geklärten Sachverhalte abzuschließen, sowie die Zeit der möglichen Verlängerung für die Feinarbeiten und die technische Umsetzung sinnvoll zu nutzen. Darüber hinaus ist das Haushaltsscreening fortlaufend um neuen Sachverhalte zu ergänzen sowie die weitere Entwicklung bzgl. der offenen Themen im Blick zu behalten.

## 1.2 BMF veröffentlicht einen Entwurf zum Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand

Mit Anwendung des § 2b UStG werden künftig viele Tätigkeiten, die bisher bei den juristischen Personen des öffentlichen Rechts nicht der Umsatzsteuer unterlagen, bei diesen umsatzsteuerpflichtig werden.

Mit der Pflicht zur Umsatzbesteuerung geht gleichzeitig auch das grundsätzliche Recht zum Vorsteuerabzug unter den Voraussetzungen des § 15 UStG einher.

#### 1.2.1 Allgemeines zum Vorsteuerabzug

Unternehmer sind gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn sie, neben weiteren Voraussetzungen, Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einer unternehmerischen Betätigung beziehen.

Erfolgt ein Leistungsbezug im **Zusammenhang mit einer nichtunternehmerischen Betätigung** scheidet der Vorsteuerabzug aus, wenn es sich dabei um eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S. handelt. Bei juristischen Personen wird dies in der Regel bei einem Leistungsbezug für den **Hoheitsbereich** der Fall sein.

In der Praxis wird es bei den juristischen Personen des öffentlichen Rechts sicherlich eine Vielzahl an Leistungsbezügen geben, die sowohl im unternehmerischen als auch im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt werden.

Ein Vorsteuerabzug wird in diesen Fällen nur in Höhe der voraussichtlichen unternehmerischen Verwendung gewährt. D.h. die **Vorsteuerbeträge** aus diesen Leistungsbezügen sind gemäß §15 Abs. 4 UStG **aufzuteilen**. Maßgeblich ist dabei die geplante Verwendung.



Aufgrund der Vielzahl an unterschiedlichen Betätigungen der öffentlichen Hand ist davon auszugehen, dass sich die Vorsteueraufteilung schwieriger gestaltet als bei Unternehmen der privaten Wirtschaft. Aus diesem Grund stellt das BMF in einem Entwurf vom 21. Oktober 2022 folgende zusätzliche Methoden als Vereinfachung zur Auswahl, soweit die allgemeinen Grundsätze im Einzelfall nicht ohne besondere Schwierigkeiten angewendet werden können. Die Entscheidung kann grundsätzlich bis zur formellen Bestandskraft der Umsatzsteuerveranlagung getroffen werden, jedoch stets nur einheitlich für ein Kalenderjahr.

### 1.2.2 Einnahmeschlüssel für teilunternehmerisch verwendete Leistungsbezüge

Mit dieser Methode kann ein Aufteilungsschlüssel für teilunternehmerisch genutzte Leistungen ermittelt werden. Die Ermittlung erfolgt in zwei Schritten:

Zuerst werden die Einnahmen aus dem unternehmerischen Bereich (umsatzsteuerpflichtige Umsätze und auf privatrechtlicher Grundlage steuerfreie Umsätze) ins Verhältnis zu den Gesamteinnahmen der jeweiligen jPöR gesetzt. Der sich daraus ergebende Prozentsatz stellt die grundsätzlich unternehmerische Nutzung eines Leistungsbezugs dar. Dieser Prozentsatz ist wichtig für die Lieferung einheitlicher Gegenstände. Liegt der unter 10 % ist ein Vorsteuerabzug bei der Lieferung dieser einheitlichen Gegenstände dem Grunde nach nicht möglich. Bei Vorsteuerbeträgen im Zusammenhang mit Hilfs- und Betriebsstoffen, sowie Verbrauchsmaterialien und bei sonstigen Leistungen ist diese 10%-Grenze jedoch unbeachtlich.

In einem zweiten Schritt sind nur die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze zu den Gesamteinnahmen ins Verhältnis zu setzen. Der sich danach ergebende Prozentsatz ist maßgeblich für die Höhe des Vorsteuerabzugs aus dem Grunde nach begünstigten teilunternehmerischen Leistungsbezügen.

Gesamteinnahmen sind dabei alle Einnahmen der jPöR im Besteuerungszeitraum. Dies sind Einnahmen aus wirtschaftlichen Tätigkeiten, aber auch aus Zuschüssen, Spenden, Steuereinnahmen, Finanzzuweisungen, Umlagen, Verwaltungseinnahmen, Gebühren, usw.

Nicht zu den Einnahmen zählen lediglich Einnahmen, die nicht der ¡PöR zur Finanzierung von Aufwendungen zur Verfügung stehen sollen. Dies sind Einnahmen, die anderen Empfängern weitergeleitet werden. Des Weiteren gehören Neukredite, Anleihen und ähnliche Finanzierungen nicht zu den Einnahmen.

Bei der Berechnung zu Beginn des Jahres kann vorläufig auf den vorgesehenen Haushaltsplan bzw. die Finanzplanung des jeweiligen Kalenderjahres abgestellt werden. Ebenso kann der Vorsteuerschlüssel aus dem Vorjahr verwendet werden. Im Rahmen der Umsatzsteuer-Jahreserklärung hat eine Berichtigung anhand der tatsächlichen Werte des laufenden Jahres zu erfolgen.

Die Vorschriften über die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben bzw. die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG sind bei Änderungen der ursprünglichen Verhältnisse zu beachten. Die Überwachung dieser Änderungen ist zu dokumentieren.

Daneben räumt das BMF in Rz. 24 des Entwurfs dazu eine Vereinfachungsregelung ein.

## 1.2.3 Pauschaler Vorsteuerabzug für jPöR mit einem geringen unternehmerischen Bereich

JPöR mit einem steuerpflichtigen Umsatz von nicht mehr als € 45.000,00 im vorangegangenen Kalenderjahr soll gemäß dem Entwurf ein pauschaler Vorsteuerabzug gewährt werden.

Dieser errechnet sich wie folgt:

Die Ausgaben der jeweiligen JPöR ohne Personalausgaben und abzüglich eines Sicherheitsabschlags in Höhe von 20% werden ins Verhältnis gesetzt zu den Gesamtausgaben (inkl. Personalausgaben). Der sich daraus ergebende Prozentsatz soll den anzunehmenden Vorsteuerbetrag widerspiegeln.

Der so ermittelte Prozentsatz wird mit den umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen der jPöR multipliziert.

Das Ergebnis stellt den pauschal abziehbaren Vorsteuerbetrag dar, der von der abzuführenden Umsatzsteuer abgezogen werden kann. Die Zahllast der jeweiligen jPöR ist schließlich die Differenz zwischen der abzuführenden Umsatzsteuer und der pauschal ermittelten Vorsteuer.

Entscheidet sich eine jPöR für diese Methode ist sie daran fünf Jahre gebunden, außer der Umsatz übersteigt im Vorjahr die €45.000,00 - Grenze.

Steuerberater





#### 1.2.4 Fazit

Nach der vorgenommenen umsatzsteuerlichen Beurteilung sämtlicher Einnahmen im Geltungsbereich des § 2b UStG, können nun in einem nächsten Schritt mithilfe der in diesem Entwurf dargestellten Methoden die Weichen für den künftigen Vorsteuerabzug aus den Leistungsbezügen der jPöR unter Anwendung des § 2b UStG gestellt werden. Vor allem bei gemischten (teilunternehmerischen) Leistungsbezügen stellt der Entwurf eine gute und praktikable Hilfestellung zur Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge dar.

Nachdem die mit dem Vorsteuerabzug im Anwendungsbereich des § 2b UStG verbundene Vorarbeit und laufende Arbeit sowohl technisch als auch organisatorisch und fachlich in vielen Fällen bislang wohl unterschätzt wurde, kann durch die gewonnene Zeit infolge der oben dargestellten Verlängerung des Optionszeitraums ein verstärktes Augenmerk hierauf gelegt werden.

#### 2 Neue Rechtsprechung des BFH zu Zuschüssen und symbolischen Entgelten

Nicht selten betreiben Gemeinden Schwimmbäder nicht selbst, sondern verpachten diese gegen ein geringes Entgelt an andere Unternehmer, die den Betrieb übernehmen.

Da das Umsatzsteuerrecht lediglich auf eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, nicht aber eine Gewinnerzielungsabsicht abstellt, reicht für die ¡PöR demnach grundsätzlich schon (bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen nach § 2 Abs. 3 UStG bzw. § 2b UStG) ein geringes Entgelt, um umsatzsteuerlicher Unternehmer zu sein und den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen geltend machen zu können, was oftmals zu großen Vorsteuerüberhängen bei den jPöR führt.

Ebenso werden Sportplätze oftmals unentgeltlich an Vereine überlassen, welche dafür die Bewirtschaftung der Anlagen übernehmen. Kosten werden in diesen Fällen mittels Zuschüsse der ¡PöR erstattet.

In der Regel gehen die Städte und Gemeinden vom Vorliegen echter Zuschüsse aus, was dazu führt, dass auf die Zuschüsse keine Umsatzsteuer abzuführen ist. Das Finanzamt sieht dagegen einen derartigen Zuschuss, der nicht der Umsatzsteuer unterliegt, nur in Fällen, in denen ein Leistungsaustausch ausgeschlossen werden kann. Wird ein "Zuschuss" für die Übernahme einer bestimmten Betätigung gezahlt, sieht das Finanzamt jedoch i.d.R. einen Leistungsaustausch, der zu einer steuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Entgeltzahlung führt.

Beide beschriebenen Konstellationen kommen in der Praxis sehr häufig vor und führen nicht selten zu Meinungsverschiedenheiten zwischen den Städten und Gemeinden auf der einen Seite, sowie dem Finanzamt auf der anderen

Beide Fälle sind daher in der jüngsten Vergangenheit vor dem BFH gelandet, mit folgenden Ergebnissen:

## 2.1 Keine umsatzsteuerbare Nutzungsüberlassung bei Vereinbarung einer nur symbolischen Pacht

Mit Urteil vom 22. Juni 2022, XI R 35/19, NV hat der BFH zum Vorliegen einer umsatzsteuerbaren Nutzungsüberlassung bei nur symbolischen Entgeltzahlungen Stellung genommen und im Urteilsfall das Vorliegen einer solchen verneint.

Im entschiedenen Urteilsfall hatte eine Gemeinde ein ihr gehörendes Grundstück mit Schwimmbad an einen Verein verpachtet, der auch den Betrieb des Schwimmbades übernahm.

Der Verein zahlte dafür eine Pacht in Höhe von € 1,00 und erhielt von der Gemeinde einen nicht unerheblichen Zuschuss zur Förderung des Vereins. Der Zuschuss stellte im Urteilsfall einen echten, nicht steuerbaren, Zuschuss dar und war insoweit unstreitig. Jedoch sah die Finanzverwaltung in dieser Konstellation - Zahlung eines geringen Entgelts und Gewährung eines weitaus höheren Zuschusses - im Ergebnis eine unentgeltliche Verpachtung. Die Gemeinde war damit kein umsatzsteuerlicher Unternehmer im Rahmen dieser Schwimmbadverpachtung und in der Folge auch nicht zum Vorsteuerabzug aus den Sanierungskosten des Bades berechtigt.

Auch eine vorgenommene Erhöhung des Pachtentgeltes unter gleichzeitiger Erhöhung des Zuschusses änderte daran nichts.



Der BFH bestätigte diese Sichtweise und sah in diesem Fall ebenfalls keine entgeltliche Verpachtung. Ein Pachtentgelt von € 1,00 stehe laut BFH in einem asymmetrischen Missverhältnis zu den erheblichen Aufwendungen der Gemeinde, die von dieser mit Haushaltsmitteln ausgeglichen wurden. Somit lag keine wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde vor, die eine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. des § 2 UStG begründe. Auch die Erhöhung der Pacht änderte nach Ansicht des BFH daran nichts, da gleichzeitig der Zuschuss an den Verein erhöht wurde und somit ein erheblicher Verlust nicht vermieden wurde.

Die Gemeinde konnte somit keinen Vorsteuerabzug aus den aufgewendeten Sanierungskosten geltend machen.

## 2.2 Umsatzsteuerpflicht eines Sportvereins bei Zuschüssen einer Gemeinde zur Bewirtschaftung der selbstgenutzten Sportanlage

In einem weiteren Urteil des BFH vom 18. November 2021, V R 17/20 hat dieser zur Umsatzsteuerpflicht von Zuschusszahlungen bei Übernahme der Bewirtschaftung einer Sportanlage durch den Zuschussempfänger Stellung genommen.

Im entschiedenen Fall hatte eine Gemeinde einem Verein Sportanlagen unentgeltlich zur Nutzung überlassen. Gemäß dem geschlossenen Nutzungsvertrag übernahm der Verein gegen eine pauschale Kostenerstattung die Bewirtschaftung der gesamten Sportanlage. Dazu gehörten die Reinigung des Sportheims, die Schneeräumung, der Streudienst, die Instandhaltung der Grünflächen und sonstigen Außenanlagen, sowie die Übernahme der Kosten und Gebühren für die Lieferung von Wasser, Energie und die Abwasserbeseitigung. Hierfür erhielt der Verein einen jährlichen Zuschuss. Daneben wurden Zuschüsse für einen Platzwart, die Platzpflege und Mäharbeiten geleistet. Die Gemeinde und der Verein gingen im entschiedenen Urteilsfall davon aus, dass es sich bei den Zuschusszahlungen um echte, nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse handelt.

Das Finanzamt sah in diesen Zahlungen ein Entgelt für vom Verein an die Gemeinde erbrachte Leistungen und forderte Umsatzsteuer für die erhaltenen Zuschusszahlungen. Der Verein klagte hiergegen vor dem zuständigen Finanzgericht und schließlich vor dem BFH.

Der BFH gab dem Verein Recht. Er sah in der Bewirtschaftung durch den Verein und den Zuschusszahlungen der Gemeinde keinen Leistungsaustausch, sondern einen echten nicht steuerbaren Zuschuss.

Die langfristige unentgeltliche Überlassung und das Fehlen einer Verpflichtung des Vereins ein bestimmtes Sportangebot bereitzuhalten zeigten, laut BFH, dass es der Gemeinde gerade nicht darum ging, bestimmte Betreiberleistungen zu beziehen. Vielmehr sollte der Verein aus strukturpolitischen Gründen in die Lage versetzt werden, eigenverantwortlich seiner gemeinnützigen Tätigkeit im Sinne der örtlichen Gemeinschaft nachzukommen. Die wirtschaftliche Realität bestehe, laut BFH darin, dass die Zahlungen der Gemeinde die Nutzung der Sportanlage durch den Verein ermöglichen. Einen eigenen Nutzen habe die Gemeinde aus der Bewirtschaftung der Anlage daher nicht.

Zudem gehöre weder das Bereithalten der Sportanlage noch ein gewisses Sportangebot zu den Pflichtaufgaben der

Im Ergebnis stand dem Verein der Zuschuss ungeschmälert in voller Höhe zur Verfügung.

#### 2.3 Fazit

Wie die Urteile des BFH zeigen, wird künftig auf der einen Seite bei Verpachtungen, die den Vorsteuerabzug eröffnen sollen, mehr Augenmerk auf die Höhe des Pachtentgelts gelegt werden müssen. Ein zu geringes Entgelt sollte in diesen Fällen vermieden werden, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden.

Auf der anderen Seite überrascht die Rechtsprechung des BFH zum Thema "Zuschüsse" und liefert gute Argumentationsgrundlagen, um in ähnlich gelagerten Fällen etwaigen Umsatzsteuernachforderungen des Finanzamts entgegenzutreten.

Steuerberater





#### 3 Neuer Nullsteuersatz für die Lieferung von Photovoltaikanlagen auf öffentlichen Gebäuden

Derzeit befindet sich das Jahressteuergesetz (JStG) 2022 im Gesetzgebungsverfahren. Ein Teil des JStG 2022 sieht eine wesentliche Erleichterung für Betreiber von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) vor: Die Lieferung von Solarmodulen an Betreiber einer PV-Anlage einschließlich der für den Betrieb wesentlichen Komponenten soll zukünftig (zu rechnen ist mit Inkrafttreten der Regelung zum 1. Januar 2023) mit einem Steuersatz von 0% besteuert werden.

#### 3.1 Voraussetzungen

Voraussetzung soll sein, dass die Anlage auf oder in der Nähe von

- Privatwohnungen,
- Wohnungen, oder
- öffentlichen oder anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden,

installiert werden.

Bei Anlagen mit höchstens 30 kWp Leistung laut Marktstammdatenregister gelten diese Voraussetzungen nach dem aktuellen Entwurf als stets erfüllt, sodass die weiteren Voraussetzungen (und insbesondere das Vorliegen eines gemeinnützig verwendeten Gebäudes) nur bei Anlagen über 30 kWp Leistung zu prüfen wären.

Auch die Installation der Anlage und der Speicher sollen unter den Nullsteuersatz fallen, sofern die installierte Anlage die obigen Voraussetzungen erfüllt.

Aktuell ist noch unklar, ob sämtliche Gebäude der öffentlichen Hand als "öffentliche Gebäude" einzustufen sind, und welches Begriffsverständnis für "dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten" heranzuziehen ist. Abgrenzungsschwierigkeiten können zudem bei gemischt genutzten Gebäuden auftreten. Hier bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung Konkretisierungen vornimmt.

#### 3.2 Folgen der Neuregelung für die öffentliche Hand

Die Regelung hat zur Folge, dass die Erwerber von begünstigten Anlagen nicht mehr mit Vorsteuer belastet werden. Dementsprechend ist insbesondere bei privaten Anlagenbetreibern und kleineren juristischen Personen öffentlichen Rechts (jPöR) der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung nicht mehr erforderlich, weil die erst damit einhergehende Berechtigung zum Vorsteuerabzug keinen Vorteil bringen würde.

Sollte die Verlängerung des Optionszeitraums zur Weiteranwendung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. (siehe 1.1.) wie geplant kommen, hätte das für jPöR, die davon Gebrauch machen, zur Folge, dass aus umsatzsteuerlicher Sicht bei Unterschreiten der Umsatzgrenze von € 45.000 keine Erklärung eines ertragsteuerlichen BgA mehr erforderlich ist, um eine Entlastung von der Vorsteuer im verlängerten Optionszeitraum zu erreichen. Für JPöR, die § 2b UStG bereits anwenden oder die Optionserklärung zum 1. Januar 2023 widerrufen wollen, besteht ohnehin und unabhängig vom Vorliegen eines BgA eine Vorsteuerabzugsberechtigung in Höhe des Anteils der steuerpflichtigen Verwendung der Anlage, sofern die unternehmerische Mindestnutzung von 10% überschritten wird.

Soweit jPöR PV-Anlagen für eigene nicht steuerbare Zwecke verwenden (z.B. Eigenverbrauch in einer Schule), führt die Anwendung des Nullsteuersatzes künftig zu einer Entlastung der öffentlichen Hand bei Investitionen in PV-Anlagen, da die auf die nicht steuerbare Verwendung entfallenden Vorsteuerbeträge nicht abziehbar wären.

Vor dem Hintergrund der geplanten Änderung wird es bei aktuellen Photovoltaik-Projekten in der Regel sinnvoll sein, den Zeitpunkt der Lieferung und Installation der Anlage soweit möglich nach 2023 zu verlagern, um von der Regelung profitieren zu können.



#### 3.3 Ausblick: Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2022

Der Bundestag hat sich am 10. Oktober 2022 mit dem Gesetzentwurf befasst und den Entwurf an die Ausschüsse mit Federführung des Finanzausschusses überwiesen. Die Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses aus Ende November 2022, die an einigen Stellen Anpassungen vorsahen (nicht jedoch betreffend des Nullsteuersatzes für PV-Anlagen) hat der Bundestag am 2. Dezember 2022 ohne Änderungen angenommen. Der Bundesrat könnte dann bereits in dieser Woche (planmäßig am 16. Dezember 2022) dem Gesetz zustimmen.

### Geänderte Verwaltungsauffassung zum steuerlichen Einlagekonto und der Rücklagenbildung bei Regiebetrieben

Lange Zeit wurde das steuerliche Einlagekonto von Betrieben gewerblicher Art, die in Form von Regiebetrieben innerhalb des allgemeinen Haushalts geführt werden, sowohl von der Finanzverwaltung als auch von den Steuerpflichtigen selbst eher stiefmütterlich behandelt. So stellte die Finanzverwaltung bei BgA, die Ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) ermitteln und die Größengrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 BSt. b) EStG unterschreiten, bislang nur auf Antrag der Steuerpflichtigen ein steuerliches Einlagekonto fest, sofern keine Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Bst. b) EStG vorhanden waren. Bei der Bildung von Rücklagen wiederum wurde vielfach durch die Steuerpflichtigen nicht auf eine entsprechende Abbildung im Eigenkapital und zutreffende Verarbeitung im Formular KSt 1 Fa geachtet, sodass bei Regiebetrieben in vielen Fällen entweder kein Einlagekonto festgestellt wurde oder aber sich das festgestellte Einlagekonto kaum mehr mit dem Eigenkapital des BgA verproben lässt oder schlicht unzutreffend festgestellt wurde.

#### 4.1 Fortlaufende Feststellung des steuerlichen Einlagekontos für alle BgA

Mit Schreiben vom 4. April 2022 (BStBI I 2022, S. 645) reagiert die Finanzverwaltung nun auf die neuere BFH-Rechtsprechung und passt das Schreiben zu Auslegungsfragen bei BgA als Schuldner der Kapitalertragsteuer vom 28. Januar 2019 (BStBl I 2019, S. 97) an. Sie fordert nun eine fortlaufende Feststellung des steuerlichen Einlagekontos - und zwar unabhängig vom Über- oder Unterschreiten der Umsatz- und Gewinngrenze des § 20 Abs. 1 Nr. 10 BSt. b) EStG.

Sollte bislang keine fortlaufende Feststellung oder überhaupt keine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos erfolgt sein, so ist ab dem letzten in 2022 endenden Wirtschaftsjahres (sog. "Erstjahr") zwingend eine Feststellungserklärung zum steuerlichen Einlagekonto (Formular KSt 1 Fa) einzureichen. In vielen Fällen wird es daher im Zuge der Steuererklärungen 2022 zu einer erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos kommen, die dann zukünftig in allen Fällen jährlich fortzuschreiben und zu erklären ist.

#### 4.2 Ermittlung des Anfangsbestands

Sofern bislang keine Feststellung des Einlagekontos erfolgte, oder zum Schluss des dem Erstjahr vorangehenden Wirtschaftsjahres (i.d.R. zum 31. Dezember 2021) kein Einlagekonto festgestellt wurde ist ein Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos zu ermitteln. Aus Vereinfachungsgründen lässt die Finanzverwaltung hier als Anfangsbestand alle Eigenkapitalbestandteile des BgA mit Ausnahme des Nennkapitals oder einer vergleichbaren Größe zu. Hinzuaddiert werden außerdem ausgeglichene Verluste seit dem Übergang zum Halbeinkünfteverfahren (ab 2001).

Sollte zum Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Erstjahr vorausgeht, zwar keine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos erfolgt sein, jedoch in einem früheren Jahr eine Feststellung vorliegen, so hat die jPöR das Wahlrecht, Feststellungserklärungen für die vorangegangen Jahre bis zur letzten Feststellung abzugeben und an den damaligen Bestand des steuerlichen Einlagekontos anzuknüpfen. Die Festsetzungsverjährung für einzelne frühere Veranlagungszeiträume sollte dabei kein Hindernis darstellen.



Trotz vermeintlicher "Vereinfachungsregelung" beginnen bereits hier die Probleme: Nicht selten liegen keine Daten mehr bis in das Jahr 2001 zurück vor und eine konsequente Eigenkapitalentwicklung seit Bestehen des BgA lässt sich ebenfalls nicht ohne Weiteres rekonstruieren. Hinzu kommt, dass im Anwendungsbereich des steuerlichen Einlagekontos stets mit dem "nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zutreffenden" Jahresergebnis gearbeitet werden muss. Die erstellen EÜR müssen also im Wege einer Schätzung auf ein Ergebnis nach Betriebsvermögensvergleich übergeleitet werden, indem beispielsweise eine zutreffende Periodenabgrenzung und Rückstellungen berücksichtigt werden.

#### 4.3 Folgen der Feststellungspflicht

Soweit die Steuererklärungen 2021 noch nicht abgeben wurden, bieten sich bereits in diesem Zuge strategische Überlegungen über die Beantragung (oder auch gerade Nicht-Beantragung) einer Feststellung des Einlagekontos an.

Erhöhte Aufmerksamkeit sollte (spätestens jetzt) auch auf eine saubere und zutreffende Behandlung des Ergebnisses in der nun wohl in allen Fällen zu führenden Schattenbilanz gerichtet werden. Für die Eigenkapitalentwicklung kommt es darauf an, ob die Gewinne als ausgeschüttet gelten oder Rücklagen gebildet werden. Die Ausschüttungs- und Verlustausgleichsfiktion sollte bilanziell abgebildet und richtig in der Erklärung zum steuerlichen Einlagekonto verarbeitet werden.

Je nach Überschreiten der Umsatz- oder Gewinngrenze des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Bst. b) EStG ergeben sich hier unterschiedlichste Auswirkungen auf die Erklärung des steuerlichen Einlagekontos. Zusätzlich irritierend, jedoch zwingend zu beachten ist, dass sich die Gewinngrenze des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Bst. b) EStG in Höhe von € 30.000 auf den Gewinn (i.S.d. EStG) bezieht und mithin anhand des Ergebnisses nach EÜR zu beurteilen ist, während im Anwendungsbereich des steuerlichen Einlagekontos (also insb. bei Überschreiten der Gewinngrenze It. EÜR) mit dem Ergebnis nach Betriebsvermögensvergleich zu arbeiten ist - auch wenn dieses unterhalb der Gewinngrenze liegen mag.

Durch die unumgängliche Bindungswirkung einer Feststellungserklärung für nachfolgende Feststellungen hat die erstmalige Feststellung enorme Bedeutung für zukünftige Veranlagungen. Eine zu niedrige Feststellung des Einlagekontos oder gar fehlerhafte Feststellung mit 0,- kann bei offenen oder verdeckten Gewinnausschüttungen, sowie Veräußerung oder Aufgabe des BgA in Folgejahren fatale Folgen in Form einer eigentlich vermeidbaren aber finalen Belastung mit Kapitalertragsteuer haben.

Auch wenn die BFH-Rechtsprechung ganz aktuell den Anwendungsbereich von verfahrensrechtlichen Korrekturen fehlerhafter Feststellungen des Einlagekontos etwas ausgeweitet hat, ist eine Korrektur einer bestandskräftig gewordenen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach wie vor nur in sehr engen Grenzen möglich.

#### 4.4 Konkretisierung zur Rücklagenbildung bei Regiebetrieben

Zu begrüßen sind die ebenfalls mit dem neuen Schreiben aus April 2022 ergänzten Ausführungen zur Behandlung von Gewinnen der Regiebetriebe in Jahren, in denen die Buchführungs- und Betragsgrenzen des § 20 Abs.1 Nr. 10 BSt. b) EStG nicht erfüllt werden (sog. "Unterjahre"). So stellt das BMF klar, dass in Unterjahren stehengelassene Gewinne keine Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 BSt b) EStG darstellen. Derartige stehengelassene Gewinne führen - wie sich aus dem Beispiel in Randnummer 45 des Schreibens ergibt - vielmehr zu einem Zugang im steuerlichen Einlagekonto (in Höhe des Ergebnisses nach Betriebsvermögensvergleich). Gleiches gilt für in Unterjahren anfallende Verluste, die zusätzlich auch noch zu einer Verringerung des ausschüttbaren Gewinns (sog. Neurücklagen) führen.

Keine Anpassung wurde leider bei den Anforderungen an eine Rücklagenbildung an sich vorgenommen. Hier hält die Finanzverwaltung in der Praxis oftmals bei der Dokumentation der Rücklagenbildung durch einen Gremienbeschluss weiterhin an der Acht-Monats-Frist fest, auch wenn die Rechtsprechung bereits entschieden hat, dass angesichts der auf Fiktion basierenden Besteuerungsmerkmale keine strengen Anforderungen an die Dokumentation zu stellen sind und grundsätzlich jedes Stehenlassen der Gewinne im Eigenkapital genügt. Eine zeitliche Einschränkung zur Rücklagenbildung ist weder aus dem Gesetz noch der Rechtsprechung abzuleiten.

Steuerberater

■ Rechtsanwälte



#### 4.5 Fazit

Vielfach und zurecht wird für Regiebetriebe - dort, wo möglich - eine **Gewinnermittlung durch EÜR als Abwehrstrategie** für mögliche Kapitalertragsteuerbelastungen empfohlen. Ein Vereinfachungseffekt lässt sich für Regiebetriebe durch diese Wahl der Gewinnermittlungsart indes längst nicht mehr erzielen. Vielmehr ist die Ausschüttungs- und Verlustausgleichsfiktion, gepaart mit fiktiven bilanziellen Eigenkapitalentwicklungen und einer fiktiven Selbständigkeit des BgA im Bereich des steuerlichen Einlagekontos zu einem an Komplexität kaum zu überbietenden Regelungskonstrukt ausgeartet. Der nachlässige Umgang mit der Thematik in der Vergangenheit kommt oftmals erschwerend hinzu.

Den Mehraufwand aus der erstmaligen Feststellung und der Ermittlung des Anfangsbestands des Einlagekontos, sowie aus dem Aufbau einer Überleitungsrechnung auf ein Ergebnis nach Betriebsvermögensvergleich und der Fortentwicklung einer Art "Schattenbilanz" sollten betroffene jPöR für die Steuererklärungen 2022 bereits jetzt einplanen und entsprechend vorarbeiten.

Eine saubere Abbildung der Ergebnisverwendung in der (Schatten-)Bilanz und der Erklärung zum steuerlichen Einlagekonto ist für Regiebetriebe zukünftig unabdingbar, damit aus der als Abwehrstrategie gedachten Gewinnermitttlungsart in späteren Jahren keine Steuerfalle wird.

## 5 Weisungs-(un-)abhängigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern einer kommunalen GmbH

Grundsätzlich ist der Aufsichtsrat bei einer Aktiengesellschaft ein prägendes Organ mit weitreichenden Rechten. Völlig anders ist die Situation bei einer GmbH, da die Einrichtung eines Aufsichtsrats bei einer GmbH grundsätzlich freiwillig ist. In kommunalen Unternehmen wird regelmäßig ein Aufsichtsrat gebildet, so dass sich die Frage stellt, inwieweit dieser den Weisungen der entsendenden kommunalen Gebietskörperschaft unterliegt.

Das GmbHG selbst trifft zu den Weisungsrechten keine direkten Aussagen. Lediglich § 52 GmbHG enthält entsprechende Verweise auf das Recht der Aktiengesellschaft. Gesellschaftsrechtlich konstituiert § 111 Abs. 6 AktG die Weisungsunabhängigkeit des Aufsichtsratsmitglieds. Dadurch soll sichergestellt werden, dass dieses nur zum Wohl der Gesellschaft handelt. Zwar findet diese Vorschrift auch auf fakultative Aufsichtsräte bei der GmbH durch den Verweis in § 52 GmbHG Anwendung, allerdings kann man im Gesellschaftsvertrag eine andere Regelung treffen. Das bedeutet, dass grundsätzlich ein Weisungsrecht gegenüber den Aufsichtsräten im Gesellschaftsvertrag begründet werden kann.

Kommunalrechtlich steht allerdings nicht nur das Wohl der Gesellschaft, sondern vielmehr eine transparente Wahrnehmung der öffentlich-rechtlichen Interessen durch die Kommune im Vordergrund. So ist auch die Regelung des Art. 93 Abs. 2 S. 3 BayGO zu verstehen, wonach Weisungsrechte im Gesellschaftsvertrag vorbehalten werden sollen. Dieser lautet:

"(2) <sup>1</sup>Die Gemeinde soll bei der Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung darauf hinwirken, daß ihr das Recht eingeräumt wird, Mitglieder in einen Aufsichtsrat oder ein entsprechendes Gremium zu entsenden, soweit das zur Sicherung eines angemessenen Einflusses notwendig ist. <sup>2</sup>Vorbehaltlich entgegenstehender gesetzlicher Vorschriften haben Personen, die von der Gemeinde entsandt oder auf ihre Veranlassung gewählt wurden, die Gemeinde über alle wichtigen Angelegenheiten möglichst frühzeitig zu unterrichten und ihr auf Verlangen Auskunft zu erteilen. <sup>3</sup>Soweit zulässig, soll sich die Gemeinde ihnen gegenüber Weisungsrechte im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung vorbehalten."





Grundsätzlich ist aber zu beachten, dass das Gesellschaftsrecht insofern Vorrang hat; so heißt es in Art. 93 Abs. 2 S. 3 BayGO "soweit zulässig". Da aber das GmbH-Recht eine Öffnung im Hinblick auf ein Weisungsrecht gegenüber Aufsichtsratsmitgliedern gerade ermöglicht, kann dieses bei einem fakultativen Aufsichtsrat im Gesellschaftsvertrag geregelt werden. Das Bundesverwaltungsgericht (Urt. v. 31.August 2011-Az.: 8 C16.10) geht jedenfalls davon aus, dass ein entsprechendes Weisungsrecht etabliert werden kann, bzw. dass es sich ohnehin aus der Auslegung des Gesellschaftsvertrages ergibt. Es hat hierzu ausgeführt:

"Ohne Rechtsfehler hat das Berufungsgericht einen darüberhinausgehenden ungeschriebenen allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Grundsatz der Weisungsunabhängigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern abgelehnt. Dass Aufsichtsratsmitglieder allein dem Unternehmensinteresse verpflichtet sind und keinen Weisungen unterliegen, ist ein Grundsatz des Aktienrechts, der auf § 111 Abs. 5 AktG gestützt wird und damit zugleich normativ verankert ist (vgl. BGH, Urteil vom 18. September 2006 a.a.O. Rn. 18). Ein solcher Grundsatz ist für den fakultativen Aufsichtsrat einer GmbH nicht begründbar. § 52 Abs. 1 GmbHG gestattet explizit abweichende Regelungen von den aktienrechtlichen Bestimmungen, aus denen die Weisungsfreiheit der Aufsichtsratsmitglieder hergeleitet wird. Man mag die Weisungsfreiheit als "Normalzustand" (so Weckerling-Wilhelm/Mirtsching, NZG 2011, 327 <329>) auch der Mitglieder eines fakultativen Aufsichtsrats ansehen; der Gesellschaftsvertrag kann aber anderes bestimmen (so auch Held u.a. <Hrsg.>, Kommunalverfassungsrecht Nordrhein-Westfalen, Stand: Dezember 2010, § 108 Erl. 7.1; Lohner/Zieglmeier, BayVBI 2007, 581<585>). Ein freiwillig gebildeter Aufsichtsrat einer GmbH muss nicht zwingend die Mindestanforderungen eines unabhängigen Überwachungsorgans erfüllen. Die Ausgestaltung der Aufgaben und Rechte eines fakultativen Aufsichtsrates liegt in der Hand der Gesellschafter, die dies im Gesellschaftsvertrag regeln. § 52 GmbHG sieht dafür gerade keine bindenden Vorgaben vor. Vielmehr verfügen die Gesellschafter über eine große organisatorische Gestaltungsfreiheit. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Bezeichnung "Aufsichtsrat" (siehe auch Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 52 Rn. 22; Schneider, in: Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 52 Rn. 4). Dieser Begriff ist weder im Gesetz noch durch die Rechtsprechung abschließend definiert.

Entgegen der Auffassung der Kläger kann sich deshalb auch kein Vertrauen des Rechtsverkehrs in die Weisungsfreiheit der Aufsichtsratsmitglieder bilden. Die Befugnisse eines fakultativen Aufsichtsrates sind von der Ausgestaltung des jeweiligen Gesellschaftsvertrages abhängig. Ohne Kenntnis dieses Vertrages kann der Rechtsverkehr kein Vertrauen in bestimmte Rechte und Pflichten der Mitglieder des Aufsichtsrates haben.

Fazit ist also, dass ein entsprechendes Weisungsrecht in den Gesellschaftsvertrag mit aufgenommen werden kann. Um eventuellen Bedenken der Rechtsaufsicht entgegenzutreten, bedarf es im Hinblick auf die Sollvorschrift des Art. 93 Abs. 2 Satz 3 BayGO einer sorgfältigen Begründung, falls vom Regelfall abgewichen und im Gesellschaftsvertrag auf ein Weisungsrecht verzichtet wird.

Haftungsausschluss: Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung!



Das Team Kommunalberatung der MTG Wirtschaftskanzlei unterstützt Sie gerne. Sprechen Sie uns jederzeit an. Wir sind für Sie da.

## **Ihre Ansprechpartner**



Dipl.-Betriebswirtin (FH) **Carolin Kwasny** Steuerberaterin Partnerin

+49 941 208645-0

Carolin.Kwasny@mtg-group.de



Dipl.-Kfm. **Matthias Baier** Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Partner

+49 941 208645-0

Matthias.Baier@mtg-group.de



Master of Arts (M.A.) **Christian Winkler** angestellter Steuerberater

+49 841 96508-0

Christian.Winkler@mtg-group.de



Klaus Bloch angestellter Rechtsanwalt Fachanwalt f. Verwaltungsrecht

+49 941 208645-0

Klaus.Bloch@mtg-group.de



Master of Science with Honors (M.Sc. with Honors) **Stefanie Porsche** Fachanwalt f. Bau- und Architektenrecht angestellte Steuerberaterin

+49 941 208645-0

Stefanie.Porsche@mtg-group.de



Julia Wanninger angestellte Steuerberaterin

+49 9421 9381-0

Julia.Wanninger@mtg-group.de

Steuerberater





#### **Fundstellennachweis**

#### Aktuelles zum § 2b UStG

- Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 vom 30. November 2022 (Bt. Drs. 20/4729)
- Entwurf eines BMF-Schreibens zum Vorsteuerabzug bei unternehmerisch tätigen jPöR vom 25. Oktober 2022

#### Neue Rechtsprechung des BFH zu Zuschüssen und symbolischen Entgelten 2.

- BFH-Urteil vom 22. Juni 2022, XI R 35/19, NV
- BFH-Urteil vom 18. November 2021, V R 17/20

#### 3. Neuer Nullsteuersatz für die Lieferung von Photovoltaikanlagen

- Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2022 vom 10. Oktober 2022 (Bt.Drs. 20/3879)
- Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 vom 30. November 2022 (Bt. Drs. 20/4729)

#### Geänderte Verwaltungsauffassung zum steuerlichen Einlagekonto und der Rücklagenbildung bei Regiebetrieben

- BMF-Schreiben vom 28. Januar 2019, BStBI 2019 I, S. 97
- BMF-Schreiben vom 4. April 2022, BStBl 2022 I, S. 645

## Weisungs-(un-)abhängigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern einer kommunalen GmbH

BVerwG-Urteil vom 31. August 2011-Az.: 8 C 16.10



Mehr Sicherheit. Mehr Erfolg. Mehr vom Leben.

Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Rechtsberatung aus einer Hand!

Kontaktieren Sie uns! Wir beraten Sie gerne! kommunalberatung@mtg-group.de www.mtg-group.de

MTG Wirtschaftskanzlei

Weltweit vertreten durch: agn