

# SCHÜLLERMANN

SWS Schüllermann und Partner AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

**TriWiCon**

Umsatzsteuerliche Bewertung der  
Rekommunalisierung von  
Geschäftsbereichen der  
Wiesbaden Marketing GmbH auf die  
Landeshauptstadt Wiesbaden

- Gutachten -

---

## Inhaltsverzeichnis

A. Ausgangslage .....	2
B. Auftragsgegenstand .....	8
C. Zusammenfassung und Handlungsempfehlung .....	9
I. Umsatzsteuerliche Würdigung .....	9
II. Arbeitsrechtliche Erwägungen .....	11
III. Gesamtabwägung .....	12
D. Rechtliche Würdigung .....	12
I. Umsatzsteuerlicher Status Quo der Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing .....	13
1. Steuerbarkeit der städtischen Zuschüsse .....	13
2. Auswirkungen der umsatzsteuerlichen Organschaft auf einen Leistungsaustausch zwischen Marketing GmbH und LHW .....	20
3. Vorsteuerabzugsrecht der Marketing GmbH .....	22
4. Zusammenfassende Wertung .....	24
II. Umsatzsteuerlicher Status nach Rekommunalisierung der Geschäftsbereiche .....	26
1. Unternehmereigenschaft der Landeshauptstadt Wiesbaden bei Rekommunalisierung der Geschäftsbereiche .....	26
2. Vorsteuerabzug der rekommunalisierten Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing .....	29
3. Zusammenfassende Wertung .....	30
III. Ausblick: Unmittelbare Umsatzsteuerfolgen einer Rekommunalisierung der Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing .....	31
IV. Exkurs: Arbeitsrechtliche Erwägungen einer Rekommunalisierung der Geschäftsbereiche „Online-Redaktion“ und „Tourismus Marketing“ .....	33
1. Vorliegen eines Betriebsübergangs .....	33
2. Folgen des Betriebsteilübergangs .....	36
3. Endergebnis .....	40

### Anlage:

Allgemeine Auftragsbedingungen

TWC  
Bs/Ar/Zi  
1031439  
629/18

## A. Ausgangslage

Gegenstand des Eigenbetriebs TriWiCon ist gem. § 1 Abs. 1 der Eigenbetriebssatzung die Wahrnehmung von Aufgaben der Landeshauptstadt Wiesbaden (LHW) auf dem Gebiet des Messe-, Kongress- und des Veranstaltungswesens sowie des Tourismus und Stadtmarketings. Der Eigenbetrieb erfüllt diese Aufgabe insbesondere durch die Verwaltung der städtischen Beteiligungen und Beteiligungsunternehmen mit entsprechenden Unternehmensgegenständen. Er steuert, koordiniert und unterstützt durch die Erbringung von Dienstleistungen die operative Tätigkeit der Beteiligungsunternehmen und legt die strategische Gesamtausrichtung der Aufgabenwahrnehmung fest. Gegenstand des Eigenbetriebs ist ferner die Übernahme der Eigentümerbefugnisse und –aufgaben hinsichtlich aller den Zwecken des Eigenbetriebs oder seiner Beteiligungen dienenden Grundstücke und Gebäude.

Zweck des Eigenbetriebes ist die Profilierung und Stärkung der Landeshauptstadt Wiesbaden im Wettbewerb der Städte und Regionen. Er fördert mit dieser Ausrichtung das Messe-, Kongress- und Veranstaltungswesen sowie den Tourismus und die Marketingaktivitäten der Stadt. Der Eigenbetrieb arbeitet dabei eng mit den städtischen Ämtern, Einrichtungen, Betrieben und Gesellschaften zusammen.

In steuerlicher Hinsicht unterhält der Eigenbetrieb TriWiCon einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG). Gegenstand des BgA ist im Wesentlichen:

- die Vermietung und Verpachtung der Spielbank und des Restaurants im Kurhaus,
- die Vermietung des Kurhaus Kolonnaden Restaurants,
- die Erbringung von IT-Dienstleistungen gegenüber städtischen Betrieben,
- die Überlassung von städtischen Flächen im Rahmen des Betriebes von städtischen Märkten an die Beschicker sowie
- die Unterhaltung des städtischen Kurbetriebes mit Erhebung der städtischen Kurtaxe.

Der BgA TriWiCon erbringt ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Leistungen, weswegen er vollumfänglich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

---

TriWiCon hält u.a. Beteiligungen (jeweils 100 %) an den folgenden drei städtischen Eigengesellschaften:

- Rhein-Main-Hallen GmbH mit dem Betrieb des neuen Rhein Main KongressCenters,
- Kurhaus Wiesbaden GmbH, deren Gegenstand der Betrieb des Kurhauses und der Kurhaus Kolonnaden sowie der dem Kurhaus Wiesbaden zugeordneten Freiflächen ist sowie der
- Wiesbaden Marketing GmbH (Marketing GmbH).

Die Rhein-Main-Hallen GmbH sowie die Kurhaus Wiesbaden GmbH sollen mit Wirkung zum 1. Januar 2019 auf die Marketing GmbH verschmolzen werden. In Zusammenhang mit der Verschmelzung der vorgenannten Gesellschaften auf die Marketing GmbH bestehen Überlegungen, im Vorfeld der Verschmelzungen die beiden defizitären Geschäftsbereiche „Online Redaktion“ und „Tourismus Marketing“ der Marketing GmbH auf die Landeshauptstadt Wiesbaden zurück zu übertragen, also zu rekommunalisieren.

Gem. § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages der Marketing GmbH ist Gegenstand des Unternehmens die Profilierung und Stärkung der Landeshauptstadt Wiesbaden im Wettbewerb der Städte und Regionen mit Mitteln des Marketings.

Die Marketing GmbH erbringt auskunftsgemäß mit den beiden Geschäftsbereichen „Online Redaktion“ und „Tourismus Marketing“ folgende Leistungen:

#### Online-Redaktion

Gestaltung von Redaktionsbeiträgen für die Landeshauptstadt Wiesbaden (u.a. für den Internetauftritt der Stadt – [www.wiesbaden.de](http://www.wiesbaden.de)) sowie sonstige Dienstleistungen an die Stadtverwaltung und sonstige städtische Einrichtungen, Eigenbetriebe und Eigengesellschaften.

Mit vorgenannten Dienstleistungen erzielte die Marketing GmbH in 2017 als umsatzsteuerpflichtig behandelte Umsätze in Höhe von insgesamt T€ 59 (netto), welche im Wesentlichen (i.H.v. T€ 46) auf gegenüber der Landeshauptstadt Wiesbaden erbrachte und abgerechnete Dienstleistungen und im Übrigen auch auf gegenüber Dritten erbrachte Werbeleistungen (i.H.v. T€ 13) entfielen. Weitere Online- oder Redaktionsleistungen an die Landeshauptstadt Wiesbaden (Stadtverwaltung) sowie deren Eigenbetriebe und Einrichtungen sowie Beteiligungs- und Eigengesellschaften wurden unentgeltlich erbracht. Deren Finanzierung erfolgt über städtische Zuschüsse.

Diesen umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen und den gegenüber der Landeshauptstadt Wiesbaden erbrachten „unentgeltlichen Dienstleistungen“ standen im Jahr 2017 von Dritten bezogene Aufwendungen in Höhe von T€ 135 (netto) gegenüber.

### Tourismus Marketing

- Repräsentation der LHW und anderer hessischer Kommunen auf Messen und
- unterschiedliche Marketingaktivitäten für die Landeshauptstadt Wiesbaden sowie sonstige städtische Einrichtungen, wie Eigenbetriebe und Beteiligungsgesellschaften sowie
- diverse Marketingaktivitäten für die Wiesbaden Kongressallianz, eine Marketing Kooperation, die sich u.a. aus Wiesbadener Kongress –und Veranstaltungszentren sowie Hotels zusammensetzt.

Für die Erbringung vorstehend genannter Marketingdienstleistungen an Dritte (außerhalb der Stadtverwaltung und städtischer Eigenbetriebe) erzielte die Marketing GmbH in 2017 als umsatzsteuerpflichtig behandelte Umsatzerlöse in Höhe von T€ 286 (netto). Diesen als umsatzsteuerpflichtig behandelten Dienstleistungen sowie den sonstigen Leistungen standen bezogene Fremdleistungen in 2017 in Höhe von T€ 638 (netto) gegenüber.

TriWiCon erbringt aufgrund einer Vereinbarung aus dem Jahre 2011 („Dienstleistungsvereinbarung“) gegenüber der Marketing GmbH verschiedene Dienstleistungen im Bereich Finanz- und Rechnungswesen, IT-Dienstleistungen sowie Personalwesen. Für die Erbringung dieser Dienstleistungen wurde der Marketing GmbH in der Vergangenheit ein nach Maßgabe des Dienstleistungsvertrages zu berechnendes variables Entgelt in Rechnung gestellt.

Neben diesen Dienstleistungen gestellt TriWiCon der Marketing GmbH zur Erbringung deren Dienstleistungen Personal gegen Erstattung der damit verbundenen Personalkosten auf Grundlage eines Gestellungsvertrages aus dem Jahre 2008/2009. Nach dem Wirtschaftsplan 2018/2019 der Marketing GmbH wurde für 2017 eine Personalkostenerstattung in Höhe von T€ 1.121 geplant. Die Personalgestellung seitens TriWiCon wird und wurde bereits – ungeachtet der zwischen TriWiCon und der Marketing GmbH bestehenden umsatzsteuerlichen Organschaft – auskunftsgemäß entsprechend der Verfügung der OFD Hannover, S – 2706 – 143 – Sto 214/S/2706 – 178 – Sth 231 vom 22.8.2002 (Personalgestellung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts als Betrieb gewerblicher Art) als nicht umsatzsteuerbar behandelt – (vgl. auch Verfügungen der OFD Karlsruhe, S – 7106 vom 28.4.2000 bzw. OFD Karlsruhe vom 28.2.2012, S 7106 – juris). Für die ab 2021 geltende Rechtslage (§ 2b UStG) sind derzeit noch keine entsprechenden Verfügungen bekannt.

Neben der im Rahmen der Personalgestellung abgerechneten Personalkosten werden der Marketing GmbH im Rahmen einer Personalkostenumlage weitere Personalkosten in Rechnung gestellt. Nach dem Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2016 der Marketing GmbH belief sich die Personalkostenumlage in 2016 auf T€ 156. Mit der Personalkostenumlage wurden die Personaldienstleistungen nach dem Dienstleistungsvertrag abgerechnet.

Bei der Marketing GmbH handelt es sich um eine dauerdefizitäre Gesellschaft, deren Verluste durch Gesellschafterzuschüsse abgedeckt werden.

Laut dem Wirtschaftsplan 2018/2019 entstanden in 2016 für die beiden Sparten Verluste in Höhe von

	T€
• Online Redaktion	94
• Tourismus Marketing	371
Gesamt	465

Zusätzlich wurden im Jahre 2016 bei der Marketing GmbH u.a. folgende nicht umsatzsteuerbelastete Gemeinkosten verursacht, die ausweislich des Wirtschaftsplans 2018/2019 nicht anteilig auf die beiden Geschäftsbereiche (Online Redaktion und Tourismus Marketing) umgelegt wurden:

	T€
Personalaufwand (eigenes Personal)	684
Fremdpersonal (Personalgestellung TriWiCon)	1.227

Wir gehen infolgedessen davon aus, dass der Zuschussbedarf der beiden Sparten Online Redaktion und Tourismus Marketing unter Berücksichtigung der Gemeinkosten höher ist als die Ergebnisse lt. Spartenrechnung des Wirtschaftsplans 2018/2019.

Insgesamt erzielte die Marketing GmbH lt. Wirtschaftsplan 2018/2019 in 2016 ein Betriebsergebnis vor verlustabdeckenden Zuschüssen in Höhe von ./.. T€ 3.265,5.

Die Marketing GmbH erhält für die Jahre 2018 bis 2021 lt. Wirtschaftsplan 2018/2019 zur Abdeckung ihrer Dauerdefizite Zuschüsse seitens der Landeshauptstadt in Höhe von

	T€
fixer Zuschuss	2.254
variabler Zuschuss zur Refinanzierung der Vergütung für die Dienstleistungen nach dem Dienstleistungsvertrag	302
Umsatzsteuererstattung für Umsatzsteuerzahlungen der Marketing GmbH an das Finanzamt (variabel)	<u>74</u>
<b>Gesamt</b>	<b>2.630</b>

In 2016 betrug der städtische Zuschuss lt. Wirtschaftsplan 2018/2019 und lt. Bericht über die Jahresabschlussprüfung zum 31. Dezember 2016 insgesamt T€ 3.389. Dieser setzte sich unter Außerachtlassung eines Sonderzuschusses zur Finanzierung einer Umsatzsteuernachzahlung für die Jahre 2010 – 2016 i.H.v. T€ 856 wie folgt zusammen:

	T€
fixer Zuschuss	2.254
variabler Zuschuss	<u>279</u>
<b>Gesamt</b>	<b>2.533</b>

Der bis zum Jahre 2017 zur Refinanzierung der Dienstleistungsvergütung an die TriWiCon gezahlte variable Zuschuss orientierte sich exakt an der Höhe des an die TriWiCon zu entrichtenden Dienstleistungsentgeltes und wurde nach dem Quartalsbericht III/2017 der Marketing GmbH für das Jahr 2017 in Höhe von T€ 316 geplant.

Rechtsgrundlage der jährlichen Zuschüsse sind Gesellschafterbeschlüsse, welche im Rahmen von Gesellschafterversammlungen zur Feststellung des Wirtschaftsplans bzw. des jeweiligen Jahresabschlusses beschlossen werden. Darüber hinaus wurde die Marketing GmbH mit Datum vom 16. Januar 2012 auf Grundlage eines Betrauungsaktes der Stadt Wiesbaden unbefristet mit den „*Aufgaben einer zentralen Anlaufstelle für die touristischen Produkte, die Vermarktung der Stadt sowie für die anderen städtischen Aktivitäten im Bereich der Vernetzung sowie der Abstimmung und Kommunikation eines einheitlichen Wiesbadenbildes nach innen und außen, insbesondere mit der bis auf Widerruf unbefristeten Erbringung der in Abschnitt (2) genannten Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse*“ betraut (§ 1 Abs. 1 des Betrauungsaktes). Zum Ausgleich der im Zusammenhang mit der Erbringung von Leistungen nach § 1 entstehenden Kosten und zur Sicherung der Tätigkeit der Marketing GmbH nach dem satzungsgemäß festgelegten Zweck kann gem. § 3 Abs. 1 des Betrauungsaktes die Landeshauptstadt Wiesbaden der Marketing GmbH eine Ausgleichzahlung zuwenden, deren Höhe sich aus den jeweiligen Quartalsberichten der Marketing GmbH ergibt. Im Übrigen wird auf den Wortlaut des Betrauungsaktes verwiesen.

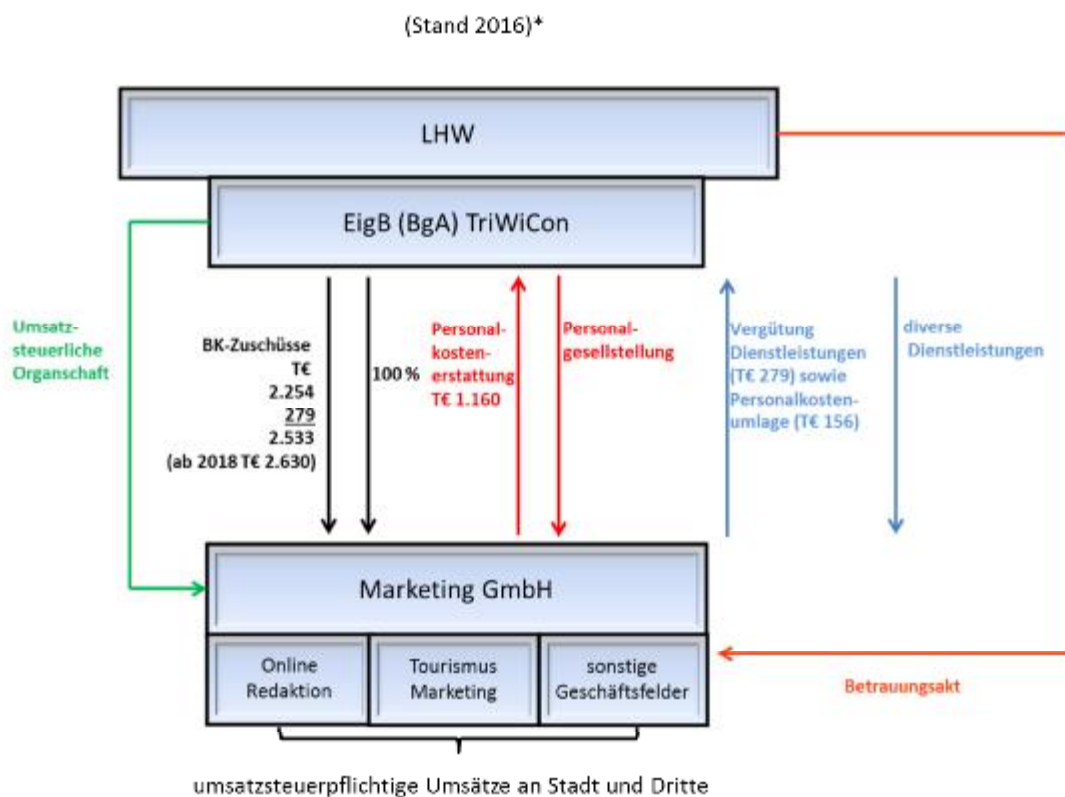
---

Zwischen dem BgA TriWiCon und der Marketing GmbH besteht seit dem Jahre 2016 eine umsatzsteuerliche Organschaft.

Im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Prüfungszeitraum 2013 und einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum 2010 – 2012 bei der Marketing GmbH in den Jahren 2015/2016 wurde festgestellt, dass den seitens der Marketing GmbH geltend gemachten Vorsteuerbeträgen Eingangsrechnungen zugrunde liegen, die teilweise nicht mit entgeltlichen Ausgangsleistungen im Zusammenhang stehen. Diese Eingangsleistungen sollen nach dem Bericht über die Umsatzsteuersonderprüfung vom 26. Oktober 2016 (Tz 14) teilweise die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Landeshauptstadt Wiesbaden betreffen; sie sollen insoweit kein Kostenbestandteil für die wirtschaftliche Tätigkeit der Marketing GmbH geworden sein. Infolge dieser Feststellungen wurde seitens der Umsatzsteuersonderprüfung der Vorsteuerabzug aus allen Eingangsleistungen anteilig in Höhe von 23,45 % versagt. Im Übrigen wird auf den Bericht über die Umsatzsteuersonderprüfung bei der Marketing GmbH vom 26. Oktober 2016 sowie den Bericht über die Außenprüfung bei der Marketing GmbH für den Prüfungszeitraum 2010 bis 2012 vom 11. Oktober 2016 verwiesen.



Die zuvor beschriebene Beteiligungsstruktur sowie die dargestellten Leistungs- sowie Rechtsbeziehungen und steuerlichen Verhältnisse sind nachfolgend nochmals grafisch dargestellt.



\* Zahlen lt. Wirtschaftsplan 2018/2019, Bericht Jahresabschlussprüfung 2016 und E-Mail-Auskünften

## B. Auftragsgegenstand

Die Landeshauptstadt Wiesbaden erwägt, im Vorfeld der Verschmelzung der Kurhaus GmbH sowie der Rhein-Main-Hallen GmbH auf die Marketing GmbH die beiden Geschäftsbereiche „Online Redaktion“ und „Tourismus Marketing“ auf die Landeshauptstadt Wiesbaden (LHW) zurück zu übertragen, also zu „rekommunalisieren“.

Mit Auftragsbestätigung vom 5. Juni/11. Juni 2018 wurden wir von dem Eigenbetrieb TriWiCon beauftragt, dieses Rekommunalisierungsvorhaben umsatzsteuerlich zu würdigen. Ziel der Prüfung soll sein zu ermitteln, ob es aus umsatzsteuerlicher Sicht sinnvoller ist, die beiden Geschäftsbereiche auf die LHW zurück zu übertragen oder bei der Marketing GmbH zu belassen.

Wir gehen davon aus, dass die bestehende umsatzsteuerliche Organschaft auch zukünftig fortbesteht und legen diese Annahme unserer Prüfung zugrunde. Eine inhaltliche Prüfung der umsatzsteuerlichen Organschaft ist demzufolge ebenso wie weitere darüber hinausgehende steuerliche Beratungsdienstleistungen nicht Gegenstand unserer Prüfung.

Mit E-Mail vom 5. Juli 2018 wurden wir vom Eigenbetrieb TriWiCon ferner beauftragt, im Rahmen einer Zusatzprüfung die arbeitsrechtlichen Weiterungen einer Rekommunalisierung der beiden Geschäftsbereiche „Online-Redaktion“ sowie „Tourismus-Marketing“ zu beleuchten. In einer Gesamtabwägung sollen sodann die umsatzsteuerlichen Aspekte den arbeitsrechtlichen Gesichtspunkten gegenübergestellt werden, um hieraus eine Handlungsempfehlung abzuleiten.

Darüber hinausgehende rechtliche oder sonstige Beratungsdienstleistungen sind nicht Gegenstand unserer Prüfung.

Neben der Auftragsbestätigung vom 5. Juni/11. Juni 2018 sowie des uns per E-Mail vom 5. Juli 2018 erteilten arbeitsrechtlichen Zusatzauftrages liegen unserer Prüfung unsere Allgemeinen Auftragsbedingungen (AAB) für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vom 1. Januar 2017 zugrunde.

## **C. Zusammenfassung und Handlungsempfehlung**

### **I. Umsatzsteuerliche Würdigung**

Bei einer Gesamtwürdigung sämtlicher umsatzsteuerlicher Gesichtspunkte und einer Abwägung der Vor- und Nachteile einer Rekommunalisierung der beiden Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing spricht unseres Erachtens mehr für eine Rekommunalisierung als für ein Verbleiben der beiden Geschäftsbereiche in der Marketing GmbH.

Soweit die Geschäftsbereiche in der Marketing GmbH verbleiben, droht eine Umsatzbesteuerung der auf diese Geschäftsbereiche entfallenden verlustabdeckenden Zuschüsse. Obgleich die nach dem Wirtschaftsplan 2018/2019 für diese beiden Geschäftsbereiche ausgewiesenen Verluste im Jahre 2016 „lediglich“ zu einer Umsatzsteuerbelastung von rd. T€ 74 führen könnten, ist doch bei zusätzlicher Berücksichtigung der Gemeinkosten, insbesondere der Personalkosten, von einem wesentlich höheren Zuschussbedarf dieser Sparten auszugehen. Infolge dieses höheren Zuschussbedarfes steigt auch das Umsatzsteuerrisiko in beiden Geschäftsbereichen.

Diesem Umsatzsteuerrisiko gegenüber steht die Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges aus den umsatzsteuerbelasteten Eingangsleistungen beider Sparten. Erfahrungsgemäß handelt es sich bei den in diesen Geschäftsbereichen wahrgenommenen Tätigkeiten jedoch um personalintensive Tätigkeiten. Die Vorsteuervorteile aus den umsatzsteuerbelasteten Sachkosten, welche auf die beiden Geschäftsbereiche entfallen, vermögen daher nach unseren Erfahrungen die Umsatzsteuerbe-

---

lastung auf die verlustabdeckenden Zuschüsse unter Berücksichtigung der nicht umsatzsteuerbelasteten Gemeinkosten, insbesondere der Personalkosten, nicht zu kompensieren.

Das beschriebene Umsatzsteuerrisiko wäre demgegenüber bei rekommunalisierten Geschäftsbereichen betragsmäßig reduziert. Zwar wäre bei Wahrnehmung beider Geschäftsbereiche durch die Landeshauptstadt Wiesbaden für den Zeitraum bis zum Jahre 2020 unter Fortgeltung des BgA-Rechts das denkbare Vorsteuervolumen gegenüber dem Vorsteuervolumen bei Fortführung dieser Geschäftsbereiche in der Marketing GmbH eingeschränkt, doch entfielen gleichermaßen das Risiko einer Umsatzbesteuerung der auf die beiden Geschäftsbereiche entfallenden verlustabdeckenden städtischen Zuschüsse. Ab dem Jahre 2021 müssten bei Wegfall des Umsatzsteuerrisikos aus den verlustabdeckenden Zuschüssen bei richtiger Anwendung vom Umsatzsteuerrecht die Vorsteuerabzugsmöglichkeiten im Rahmen des dann geltenden neuen Umsatzsteuerrechts (§ 2b UStG) bei der LHW identisch mit den Vorsteuerabzugsmöglichkeiten der Marketing GmbH sein, wenn die verlustabdeckenden Zuschüsse bei der Gesellschaft nicht zu versteuern wären. Allerdings wurde auf Ebene der Marketing GmbH im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung eine aus Sicht der Marketing GmbH nach Ihrer Schätzung „wohlwollende“ Zuordnung aller Eingangsleistungen zu den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen vorgenommen und auf diese Weise eine günstige Vorsteuerquote von 76,55 % berechnet. Es ist fraglich, ob bei einer Rekommunalisierung der Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing im städtischen Haushalt für diese Bereiche eine annähernd günstige Quote erreicht werden kann. Nur wenn die Zuschüsse auf Ebene der Marketing GmbH der Umsatzsteuer zu unterwerfen wären, würde deren Vorsteuerpotenzial gegenüber einer Wahrnehmung der identischen Tätigkeiten durch die Landeshauptstadt Wiesbaden steigen, dann allerdings zum Preis der Umsatzbesteuerung der Zuschüsse unter Einbeziehung der auf beide Sparten entfallenden nicht umsatzsteuerbelasteten Gemeinkosten.

Würde die Finanzverwaltung ihre Auffassung beibehalten, die Marketing GmbH entfalte auch eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit, welche nicht zum Vorsteuerabzug berechtige, könnten beide Sparten bei der Gesellschaft belassen werden, da rekommunalisierte Geschäftsbereiche, zumindest ab 2021 unter Geltung des § 2b UStG, – wie dargestellt – die identischen Vorsteuerabzugsmöglichkeiten haben wie bei der Gesellschaft fortgeführte Sparten. Allerdings ist die Finanzverwaltung an ihre im Rahmen der Betriebsprüfung getroffenen Auffassung nicht gebunden und könnte zukünftig zu der Auffassung gelangen, die verlustabdeckenden Zuschüsse seien – entgegen den bisherigen Feststellungen der Betriebsprüfung – der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Andererseits würde eine Rekommunalisierung der beiden Geschäftsbereiche eine Veränderung eines steuerlich relevanten Sachverhalts darstellen, die – insbesondere wenn im Zusammenhang damit für die Marketing GmbH künftig eine höhere Vorsteuerquote in Ansatz gebracht werden sollte – wiederum das Risiko erhöht, dass die Finanzverwaltung bei künftigen Außenprüfungen die städtischen Zuschüsse für die übrigen Sparten der Marketing GmbH der Umsatzbesteuerung unterwirft. Wie sich die Finanzver-

waltung letztendlich verhalten wird, kann nicht vorhergesagt werden. Ebenso wenig ist in Anbetracht des mit dieser Rechtsfrage verbundenen erheblichen Beurteilungsspielraums abzusehen, wie die Finanzgerichtsbarkeit diese Steuerfrage beantworten würde.

Das Risiko der Umsatzbesteuerung städtischer Zuschusszahlungen wird durch die seit 2016 zwischen dem Unternehmensbereich der LHW und der Marketing GmbH bestehende umsatzsteuerliche Organschaft zwar etwas reduziert. Da jedoch die umsatzsteuerliche Organschaft nach Auffassung der Finanzverwaltung nur den Unternehmensbereich, nicht aber auch den Hoheitsbereich von Körperschaften des öffentlichen Rechts umfasst, und da die Marketing GmbH nach den Feststellungen der Finanzverwaltung in nicht unerheblichem Umfang Leistungen gegenüber dem Hoheitsbereich der LHW erbringt (wofür auch der Gesellschaftszweck der Marketing GmbH spricht), vermag die umsatzsteuerliche Organschaft das Risiko der Umsatzsteuerpflicht städtischer Zuschusszahlungen nicht auszuschließen.

Vor dem Hintergrund dieser umsatzsteuerlichen Ausgangslage und des nicht auszuschließenden Risikos einer Umsatzbesteuerung der städtischen Zuschüsse ist eine Rekommunalisierung beider Geschäftsbereiche umsatzsteuerlich gegenüber der Beibehaltung der Geschäftsbereiche bei der Marketing GmbH die vorteilhaftere Lösung. Um eine abschließende, sich in konkreten Zahlen widerspiegelnde Aussage erzielen zu können, bedürfte es aber einerseits einer Berechnung des exakten Zuschussbedarfes beider Sparten unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gemeinkosten und andererseits einer Ermittlung des Vorsteuervolumens beider Sparten, ebenfalls unter Berücksichtigung der ggf. bislang auf die beiden Sparten noch nicht umgelegten umsatzsteuerbelasteten Gemeinkosten.

## **II. Arbeitsrechtliche Erwägungen**

Bei der angedachten Rekommunalisierung findet ein Betriebsübergang von der Marketing GmbH auf die Landeshauptstadt Wiesbaden statt. Problematisch in diesem Zusammenhang ist die derzeit gewählte Zuordnung des Personals, da die betreffenden Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter auch nach dem Übergang weiterhin für die Marketing GmbH anteilig tätig werden sollen. In diesem Fall ist keine erlaubnisfreie Personalgestellung möglich, sondern die Vorschriften des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes greifen ein. Die anteilige Überlassung wäre somit erlaubnisbedürftig und auch nur für einen Zeitraum von maximal 18 Monaten zulässig. Ebenso würde für den Fall, dass die übergehenden Mitarbeiter dem Betriebsübergang widersprechen würden, das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz eingreifen, so dass die hieraus folgenden arbeitsrechtlichen Begrenzungen der als vorteilhaft zu benennenden umsatzsteuerrechtlichen Bewertung der Rekommunalisierung entgegenstünden.

Sofern jedoch in arbeitsrechtlicher Hinsicht eine strikte Zuordnung der Mitarbeiter zu einem Betriebsteil gestaltet werden könnte, um einen anteiligen Einsatz bei der Marketing GmbH im Anschluss zu vermeiden, sowie für den Fall, dass die betroffenen Beschäftigten dem Betriebsübergang nicht widersprechen würden, würden die arbeitsrechtlichen Bestimmungen einer Rekommunalisierung nicht entgegen stehen.

### **III. Gesamtabwägung**

Aus umsatzsteuerlicher Sicht sprechen unseres Erachtens die überwiegenden Gesichtspunkte für eine Rekommunalisierung der beiden Geschäftsbereiche Tourismus Marketing sowie Online Redaktion. Bei der Wahrnehmung dauerdefizitärer Tätigkeiten durch eine städtische Eigengesellschaft, die zur Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Aufgaben auf regelmäßige Zuschüsse ihres Gesellschafters angewiesen ist, besteht ein grundsätzliches Risiko der Umsatzbesteuerung dieser verlustabdeckenden städtischen Zuschüsse. Je höher der jährliche Zuschussbedarf der Marketing GmbH ist, umso nachteiliger würde sich eine Umsatzsteuerpflicht auswirken. Bei einem Defizit von T€ 465 (ohne Berücksichtigung ggf. noch umzulegender Gemeinkosten) bezogen auf die in Rede stehenden Geschäftsbereiche würde durch eine Rekommunalisierung der jährliche Zuschussbedarf in diesem Umfang sinken und sich damit auch das umsatzsteuerliche Risiko um die hierin enthaltene Umsatzsteuer von (mindestens) T€ 74 p.a. reduzieren.

Diesen umsatzsteuerlichen Erwägungen gegenüber stehen arbeitsrechtliche Gesichtspunkte. Aus arbeitsrechtlicher Sicht ist eine Rekommunalisierung nur sinnvoll, wenn es gelingt, die von der Rekommunalisierung betroffenen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter eindeutig diesen beiden Sparten zuzuordnen. Sollte eine solche Zuordnung nicht gelingen, käme es zu anteiligen Personalgestellungen, welche dem Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) unterfielen. Unterfallen die ggf. wechselseitig zu stellenden Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter aber dem AÜG, ist eine dauerhafte arbeitsrechtliche Lösung nicht möglich.

Vor einer Rekommunalisierung sollte der Übertragungsvorgang selbst noch einmal sowohl ertragsteuerlich als auch im Hinblick auf die sonstigen steuerlichen und rechtlichen Auswirkungen beleuchtet werden, um den für die Übertragung beider Geschäftsbereiche rechtssichersten und steuerlich optimalsten Weg beschreiten zu können.

### **D. Rechtliche Würdigung**

Im Rahmen der Prüfung, ob es aus umsatzsteuerlicher Sicht sinnvoll ist, die beiden Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing auf die LHW zurück zu übertragen oder bei der Marketing GmbH zu belassen, ist einerseits der umsatzsteuerliche Status Quo und andererseits

der umsatzsteuerliche Status nach einer Rekommunalisierung der beiden Geschäftsbereiche auf die LHW zu beurteilen. In einem Ausblick gehen wir zudem auf die unmittelbaren umsatzsteuerlichen Folgen einer Rekommunalisierung der beiden Geschäftsbereiche ein.

## **I. Umsatzsteuerlicher Status Quo der Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing**

Im Rahmen der in den Jahren 2015/2016 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung wurde seitens der Betriebsprüfung zunächst erwogen, die verlustabdeckenden Zuschüsse der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Diese Erwägungen konnten zugunsten einer Kürzung des Vorsteuerabzugsvolumens in Höhe von 23,45% argumentativ abgewendet werden. Die Abgrenzung einerseits zwischen der Frage der Umsatzsteuerbarkeit der verlustabdeckenden Zuschüsse und andererseits einer anteiligen Versagung des Vorsteuerabzugs aus den umsatzsteuerbelasteten Eingangsleistungen bildet den Kern der umsatzsteuerlichen Abwägung zwischen den Vor- und Nachteilen einer Rekommunalisierung der Geschäftsbereiche gegenüber deren Fortführung durch die Marketing GmbH. Im Rahmen der umsatzsteuerlichen Qualifizierung des Status Quo der beiden Geschäftsbereiche ist daher die Frage zu beantworten, inwieweit einerseits die städtischen Zuschüsse der Umsatzsteuer unterfallen und andererseits aus den bezogenen umsatzsteuerbelasteten Eingangsleistungen für diese beiden Geschäftsbereiche eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit besteht.

### **1. Steuerbarkeit der städtischen Zuschüsse**

#### **a) Grundsätze zur Umsatzbesteuerung von Zuschüssen**

Umsatzsteuerlich wird im Zusammenhang mit der Frage, inwieweit Zuschüsse der Umsatzsteuer unterfallen, also umsatzsteuerbar sind, differenziert zwischen sogenannten echten, nichtsteuerbaren und sogenannten unechten, steuerbaren Zuschüssen. Bei den unechten, steuerbaren Zuschüssen wird weiter unterschieden zwischen

1. einem Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlenden) sowie
2. einem (zusätzlichen) Entgelt des Zahlenden für eine Leistung an einen Dritten.

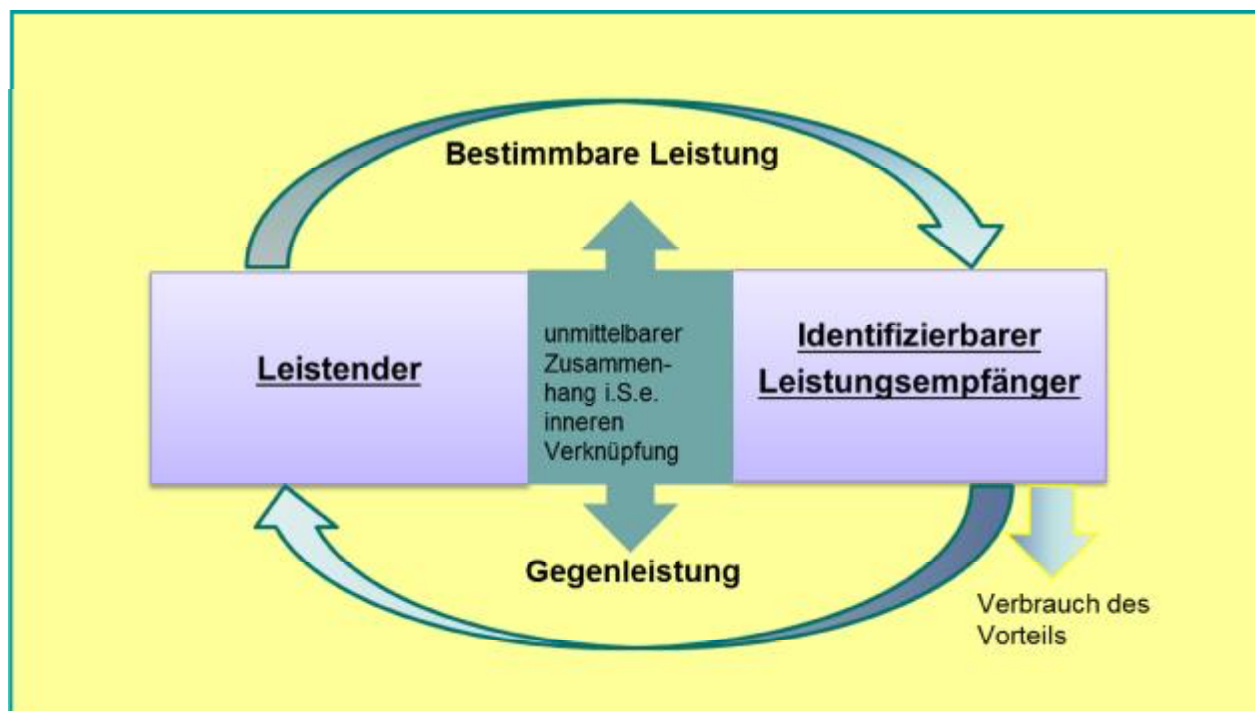
Die Abgrenzung zwischen einem echten und einem unechten Zuschuss unterliegt regelmäßig einem erheblichen Beurteilungsspielraum und war bereits in einer Vielzahl von Fällen Gegenstand von gerichtlichen Verfahren bei dem Bundesfinanzhof (BFH). Daneben hat sich die Finanzverwaltung in Abschnitt 10.2 Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) grundsätzlich zu der Abgrenzung von echten zu unechten Zuschüssen geäußert.

Letztlich geht es bei der Abgrenzung beider Zuschussarten um die Frage, ob es sich bei dem Zuschuss um ein Entgelt für eine Leistung des Zuschussempfängers an den Zuschussgeber oder an einen Dritten handelt. Die Rechtsprechung hat hierzu folgende grundsätzliche Abgrenzungskriterien entwickelt, welchen sich die Finanzverwaltung im Rahmen des UStAE angeschlossen hat.

Im Einzelnen handelt es sich nach Abschn. 10.2 Abs. 2 UStAE bei Zuschüssen um Entgelte für eine Leistung an den Zahlenden,

1. wenn ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem leistenden Unternehmer (Zahlungsempfänger) und dem Zahlenden besteht;
2. wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Zuschuss besteht, d.h. wenn der Zahlungsempfänger seine Leistung – insbesondere bei gegenseitigen Verträgen – erkennbar um der Gegenleistung Willen erbringt,
3. wenn der Zahlende einen Gegenstand oder einen sonstigen Vorteil erhält, aufgrund dessen er als Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung angesehen werden kann;
4. wenn (beim Zahlenden oder am Ende der Verbraucherkette) ein Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts vorliegt.

Diese vorstehend genannten Voraussetzungen, welche auch in ständiger Rechtsprechung ihren Niederschlag finden, lassen sich wie folgt graphisch darstellen:



Ob die Leistungen des Zahlungsempfängers derart mit der Zahlung verknüpft sind, dass sie sich auf den Erhalt einer Gegenleistung (Zahlung) richten, ergibt sich aus den Vereinbarungen des Zah-

---

lungsempfängers mit dem Zahlenden (z. B. den zugrundeliegenden Verträgen oder den Vergaberichtlinien, Abschn. 10.2 Abs. 2 Satz 2 UStAE).

Die Zwecke, die der Zahlende mit der Zahlung verfolgt, können nach dem UStAE ebenfalls Aufschluss darüber geben, ob der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Zahlung vorliegt. Die Annahme eines Leistungsaustauschs setzt weder auf der Seite des Zahlenden noch auf der Seite des Zahlungsempfängers rechtlich durchsetzbare Ansprüche voraus (vgl. BFH-Urteil vom 23.2.1998, V R 141/84, BStBl. II. S. 638 und vom 9.10.2003 (V R 51/02, BStBl. 2004, II S. 322; aktuell auch FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 15.9.2016, 4 K 50236/13, rkr.).

Zahlungen für die Übernahme der Erfüllung von Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, zu deren Ausführung sich die Parteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, erfolgen grundsätzlich im Rahmen eines Leistungsaustauschs. Die Zuwendung erfolgt in diesem Falle nicht lediglich zur Subventionierung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen, wenn der Zuwendungsgeber damit auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt (vgl. Abschn. 10.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE).

Auf Seiten des BFH wurde im Hinblick auf Zahlungen der öffentlichen Hand entschieden, dass diese auch dann ein Entgelt für steuerbare Leistungen sein können, wenn der Zahlungsempfänger im Auftrag des Geldgebers eine Aufgabe aus dessen Kompetenzbereich übernimmt und die Zahlung damit zusammenhängt (vgl. BFH vom 22.4.2015, XI R 10/14, BStBl. II 2015, 862).

Hierbei ist es nach dem BFH ohne Bedeutung, ob der Unternehmer (Zuwendungsempfänger) damit auch seine eigenen Satzungszwecke verwirklicht.

Nach Abschn. 10.2 Abs. 7 UStAE sind Zuschüsse nicht als Entgelt zu qualifizieren und damit nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden, weil z. B. im überwiegenden öffentlich-rechtlichen Interesse an den Zahlungsempfänger gezahlt wird. Vorteile in Form von Subventionen, Beihilfen etc., die ein Unternehmer zur Förderung seiner im allgemeinen Interessen liegenden Tätigkeiten ohne Bindung an bestimmte Umsätze erhält, sind kein Entgelt.

Echte Zuschüsse liegen auch vor, wenn der Zahlungsempfänger die Zahlungen lediglich erhält, um ganz allgemein in die Lage versetzt zu werden, überhaupt tätig zu werden oder seine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können (Abschn. 10.2 Abs. 7 Satz 3 UStAE).



Werden Zuwendungen aus öffentlichen Kassen ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts i.V.m. den dazu erlassenen allgemeinen Nebenbestimmungen vergeben, liegen in der Regel echte Zuschüsse vor. Denn die in den allgemeinen Nebenbestimmungen normierten Auflagen für den Zuwendungsempfänger reichen grundsätzlich für die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses nicht aus (vgl. Abschn. 10.2 Abs. 8 UStAE).

Hingegen kann nach Abschn. 10.2 Abs. 9 UStAE ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegen, wenn die Bewilligung der Zuwendungen über die allgemeinen Nebenbestimmungen hinaus mit besonderen Nebenbestimmungen verknüpft ist. Dort könnten beispielsweise Auflagen und insbesondere Vorbehalte des Zuwendungsgebers hinsichtlich der Verwendung des Tätigkeitsergebnisses geregelt sein, die auf einen Leistungsaustausch schließen lassen. Entsprechendes gilt für vertraglich geregelte Vereinbarungen. Regelungen zur technischen Abwicklung der Zuwendung und zum haushaltsrechtlichen Nachweis ihrer Verwendung sind umsatzsteuerlich regelmäßig unbeachtlich.

Nach Abschn. 10.2 Abs. 10 UStAE sind Zuwendungen, die zur Projektförderung und zur institutionellen Förderung auf der Grundlage u. a. folgender Nebenbestimmungen gewährt werden, grundsätzlich nicht als der Umsatzsteuer unterliegende echte Zuschüsse zu beurteilen:

1. Allgemeinen Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung (ANBest-P),
2. Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung an Gebietskörperschaften und Zusammenschlüsse von Gebietskörperschaften (ANBest-Gk),
3. Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung auf Kostenbasis (ANBest-P-Kosten) sowie
4. Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur institutionellen Förderung (ANBest-I).

Diese Beurteilung schließt im Einzelfall nach dem Umsatzsteueranwendungserlass eine Prüfung nicht aus, ob aufgrund zusätzlicher Auflagen oder Bedingungen des Zuwendungsgebers oder sonstiger Umstände ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen dem Zuwendungsgeber und dem Zuwendungsempfänger begründet worden ist.

Hingegen sprechen Vorbehalte nicht für einen Leistungsaustausch, wenn sie lediglich dazu dienen, die Tätigkeit zu optimieren und die Ergebnisse für die Allgemeinheit zu sichern. Nach vorstehenden Grundsätzen soll auch bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Zuwendungen zur Projektförderung sowie zur institutionellen Förderung aufgrund entsprechender Bestimmungen der Bundesländer verfahren werden (Abschn. 10.2 Abs. 10 Satz 7 UStAE).

**b) Umsatzsteuerliche Beurteilung der städtischen Zuschüsse und deren Auswirkung auf die Unternehmereigenschaft der Marketing GmbH**

Betrachtet man sich die tatsächliche Ausgangslage und die Umstände, unter denen die städtischen Zuschüsse an die Marketing GmbH gewährt werden, so lassen sich sowohl Argumente anführen, welche für einen echten (nichtsteuerbaren) als auch für einen unechten (steuerbaren) Zuschuss und damit für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs zwischen LHW und Marketing GmbH sprechen.

Zugunsten eines echten (nichtsteuerbaren) Zuschusses spricht zunächst, dass vorliegend kein schuldrechtliches Rechtsverhältnis (gegenseitiger Vertrag) besteht, aufgrund dessen die Marketing GmbH an die LHW Leistungen im Bereich Online Redaktion sowie Tourismus Marketing zu erbringen hätte. Vielmehr ist die Marketing GmbH ausschließlich auf Grundlage ihres Gesellschaftsvertrages und des im Jahre 2012 verfassten Betrauungsaktes tätig.

Der Betrauungsakt selbst vermag unseres Erachtens kein Leistungsaustauschverhältnis zu begründen und stellt nach unserer Auffassung auch kein gegenseitiges Vertragsverhältnis dar, in welchem die Marketing GmbH zur Erbringung von Leistungen gegen Erhalt städtischer Zuschüsse verpflichtet wäre. § 3 Abs. 1 des Betrauungsaktes spricht eindeutig davon, dass zum Ausgleich der im Zusammenhang mit der Erbringung von Leistungen nach § 1 entstehenden Kosten zur Sicherung der Tätigkeit der Wiesbaden Marketing GmbH nach deren satzungsgemäß festgelegten Zweck die Stadt Wiesbaden der Wiesbaden Marketing GmbH eine Ausgleichszahlung zuwenden kann, deren Höhe sich aus den jeweiligen Quartalsberichten der Wiesbaden Marketing GmbH ergibt. Der Betrauungsakt spricht nicht von einer rechtlichen Verpflichtung zur Gewährung von Ausgleichszahlungen, so dass unseres Erachtens der unmittelbare Zusammenhang zwischen einer seitens der Marketing GmbH erbrachten Leistung und dem Zuschuss nicht aufgrund des Betrauungsaktes begründet wird.

Allerdings spricht der Gesellschaftsvertrag der Marketing GmbH in § 2 (Ziel der Gesellschaft, Gegenstand des Unternehmens) davon, dass Gegenstand des Unternehmens der Marketing GmbH die Profilierung und Stärkung der Landeshauptstadt Wiesbaden im Wettbewerb der Städte und Regionen mit Mitteln des Marketings ist. Dieser Gesellschaftszweck spricht seinem Wortlaut nach eher für ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen der Marketing GmbH und der LHW, da nach dem Gesellschaftszweck die Gebietskörperschaft „Landeshauptstadt Wiesbaden“ mit Mitteln des Marketings profiliert und gestärkt werden soll. Damit ist Adressat des Unternehmensgegenstandes unmittelbar die Landeshauptstadt Wiesbaden als eine aus Sicht der Marketing GmbH fremder Dritter. Aus dem Wortlaut von § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages der Marketing GmbH lässt sich demnach unseres Erachtens nicht der Schluss ziehen, dass die Marketing GmbH im Allgemeininter-

---

resse tätig ist, sondern im Individualinteresse ihrer Gesellschafterin Landeshauptstadt Wiesbaden. Dieser Interpretation entspricht auch die Unternehmensbroschüre der Wiesbaden Marketing GmbH (Das Profil), worin zu dem Geschäftsbereich Online-Redaktion ausgeführt wird, dass die Internet-Plattform [www.wiesbaden.de](http://www.wiesbaden.de) der Landeshauptstadt Wiesbaden von der Online-Redaktion der Marketing GmbH konzipiert und technisch umgesetzt wird. Gleichmaßen spricht die Broschüre davon, dass in der Marketing-Abteilung der Wiesbaden Marketing GmbH die regionale, nationale und internationale touristische Vermarktung der hessischen Landeshauptstadt gebündelt ist.

Dieses in der Unternehmensbroschüre vermittelte Selbstverständnis der Marketing GmbH über die von ihr wahrzunehmenden Aufgaben, die augenscheinlich primär darin bestehen, Dienstleister der Landeshauptstadt Wiesbaden zu sein, spiegelt sich auch in den tatsächlichen Tätigkeiten wider, welche in den beiden Geschäftsbereichen wahrgenommen werden. So werden beispielsweise in dem Geschäftsbereich Online Redaktion Redaktionsbeiträge für die Landeshauptstadt Wiesbaden sowie Dienstleistungen an die Stadtverwaltung und sonstige städtische Einrichtungen, Eigenbetriebe und Eigengesellschaften erbracht. Ferner werden in dem Geschäftsbereich Tourismus Marketing Marketingaktivitäten für die Landeshauptstadt Wiesbaden sowie sonstige städtische Einrichtungen, Eigenbetriebe und Beteiligungsgesellschaften entfaltet und die LHW neben anderen hessischen Kommunen auf Messen repräsentiert.

Dieser Kontext spricht eher für einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen diesen seitens der Marketing GmbH erbrachten Leistungen und den seitens der LHW gezahlten Zuschüssen. Die Landeshauptstadt Wiesbaden erhält hierdurch unmittelbare Vorteile (beispielsweise Redaktionsbeiträge und Marketingaktivitäten) und kann insoweit als Empfänger dieser Dienstleistungen angesehen werden, die bei ihr zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führen.

Indes dienen die seitens der Marketing GmbH in den beiden Geschäftsbereichen Online-Redaktion und Tourismus-Marketing erbrachten Leistungen auch dem Gemeinwohl und unterschiedlichsten in Wiesbaden ansässigen Unternehmen und der dort lebenden Bevölkerung, indem der Standort „Wiesbaden“ vermarktet und durch die Aktivitäten der Marketing GmbH gestärkt wird. Hieraus könnte geschlossen werden, dass es entgegen vorstehender Überlegungen an dem unmittelbaren Verhältnis zwischen den seitens der Marketing GmbH erbrachten Leistungen und seitens der LHW gezahlten Zuschüsse fehlt. So spricht Abschn. 10.2 Abs. 7 UStAE davon, dass Zuschüsse nicht als Entgelt zu qualifizieren und damit nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind, wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden, weil z. B. im überwiegenden öffentlich-rechtlichen Interesse an den Zahlungsempfänger gezahlt wird. Für dieses Ergebnis spricht auch, dass die städtischen Zuschüsse nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt wer-

den (vgl. hierzu Abschnitt 10.1 Abs. 7 Satz 2 UStAE). Aufgrund dieser Überlegungen liegt der Schluss nahe, dass die Marketing GmbH die städtischen Zuschüsse nur erhält, um ganz allgemein in die Lage versetzt zu werden, überhaupt tätig zu werden oder ihre nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können (vgl. Abschnitt 10.2 Abs. 7 Satz 3 UStAE).

Vorstehende Ausführungen zeigen, dass eine rechtssichere Qualifizierung der städtischen Zuschüsse als echte oder unechte Zuschüsse nicht möglich ist. Obgleich nach unserer Auffassung gute Argumente zugunsten echter nichtsteuerbarer Zuschüsse sprechen, lassen sich doch auch plausible Argumente zugunsten eines Leistungsaustauschverhältnisses zwischen der Marketing GmbH und der Landeshauptstadt Wiesbaden und damit zugunsten unechter, steuerbarer Zuschüsse anführen. Es besteht daher aufgrund dieser unsicheren Rechtslage das erhebliche Risiko, dass die städtischen Zuschüsse künftig einmal seitens der Finanzverwaltung und der Gerichte als steuerbare Zuschüsse qualifiziert werden.

Die unterschiedlichen möglichen umsatzsteuerlichen Qualifizierungen der städtischen Zuschüsse an die Marketing GmbH haben zur Folge, dass der Unternehmensbereich der Marketing GmbH einen unterschiedlichen Umfang hat, je nachdem, welcher Auffassung gefolgt wird:

- Soweit die städtischen Zuschüsse als Entgelt (unechter Zuschuss) für eine Leistung der Marketing GmbH zu qualifizieren sind, ist diese als Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuerrechtes gem. § 2 Abs. 1 UStG zu qualifizieren, da sie auch insoweit – neben ihren ohnehin bereits vorliegenden umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen – zusätzliche umsatzsteuerpflichtige Leistungen gegen Entgelt erbringt und insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit mit nachhaltiger Einnahmeerzielungsabsicht wahrnimmt (§ 2 Abs. 1 UStG).
- Soweit die städtischen Zuschüsse als echte, nicht steuerbare Zuschüsse zu qualifizieren sind, würde nach aktueller Rechtsauffassung der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung eine nichtunternehmerische Tätigkeit im Sinne einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit im engeren Sinne (i.e.S.) anzunehmen sein.

Jeder Unternehmer kann neben seiner unternehmerischen Sphäre grundsätzlich auch eine nichtunternehmerische Sphäre haben. Dabei kommt es nicht auf die Rechtsform des Unternehmers an, so dass auch eine juristische Person des privaten Rechts, wie die Marketing GmbH, eine nichtunternehmerische Sphäre haben kann (vgl. Abschn. 2.10 Abs. 1 UStAE; BFH, Urteil vom 29.4.1993, V R 38/89, BStBl. II 1993, S. 734; Zitation, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG § 2, Rd.-Zahl 353).

Einrichtungen, deren Aufgaben ausschließlich durch Zuschüsse finanziert werden, die nicht das Entgelt für eine Leistung darstellen, sind nicht als Unternehmer zu qualifizieren (vgl. Abschn. 2.10

Abs. 1 Sätze 1 bis 3 UStAE). Die Trennung in unternehmerische oder nichtunternehmerische Sphäre kann grundsätzlich zu mehreren Leistungsbeziehungen führen. Soweit aus der nichtunternehmerischen Sphäre heraus Leistungen erbracht werden, sind diese nicht steuerbar, ein damit im Zusammenhang stehender Vorsteuerabzug ist wegen der nichtunternehmerischen Zuordnung nicht möglich (vgl. hierzu nachfolgende Ausführungen zum Vorsteuerabzug unter Ziffer 3.). Wird eine Leistung aus dem Unternehmen heraus erbracht, liegt – unter den übrigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG – ein steuerbarer Umsatz vor, der unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG zu einem Vorsteuerabzug für bezogene Vorleistungen führt (vgl. hierzu ausführlich Zitation, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG § 2, Rd.-Zahl 336).

Soweit die Marketing GmbH also – wie bereits in der Vergangenheit – mit den beiden Geschäftsbereichen Online Redaktion und Tourismus Marketing umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringt, ist die Marketing GmbH als Unternehmerin tätig und insoweit zum Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG grundsätzlich berechtigt (soweit auch die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen). Soweit die Leistungen der Marketing GmbH darüber hinaus insgesamt als Leistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs angesehen werden, für die die Marketing GmbH die städtischen Zuschüsse erhält, liegt kein außerunternehmerischer Bereich bei der Marketing GmbH vor. Ein Vorsteuerabzug ist auch insoweit (unter den Voraussetzungen des § 15 UStG) zu gewähren.

Soweit allerdings die städtischen Zuschüsse nicht als Entgelt für eine Leistung der Marketing GmbH zu qualifizieren sind, muss – wie von der Betriebsprüfung angenommen - zwingend auf Ebene der Marketing GmbH ein nicht unternehmerischer Bereich im Sinne der Ausführungen nach Abschn. 2.10 Abs. 1 UStAE existieren. Dieser nichtunternehmerische Bereich berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug.

Diese unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Folgen bei der Annahme einerseits eines steuerbaren und andererseits eines nicht steuerbaren Leistungsaustausches hat - wie bereits vorstehend angedeutet - maßgebliche Auswirkungen auf den Umfang des Vorsteuerabzuges bei der Marketing GmbH (vgl. hierzu nachfolgende Ausführungen unter Vorsteuerabzug unter Ziffer 3.).

## **2. Auswirkungen der umsatzsteuerlichen Organschaft auf einen Leistungsaustausch zwischen Marketing GmbH und LHW**

Zwischen der Marketing GmbH und dem BgA TriWiCon des Eigenbetriebs besteht seit 2016 eine umsatzsteuerliche Organschaft. Umsatzsteuerliche Folge einer solchen Organschaft ist, dass es sich bei den Leistungen zwischen Organträger (BgA) und Organgesellschaft (Marketing GmbH) um nicht steuerbare Innenumsätze handelt (vgl. Zitation, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG § 2, Rd.-Zahl 193).

Die Organschaft umfasst hingegen nur den unternehmerischen Bereich der Organgesellschaft (vgl. Abschn. 2.8 Abs. 1 Satz 5 UStAE). Dabei gehören auf Ebene der Landeshauptstadt Wiesbaden zu dem unternehmerischen Bereich nicht nur der BgA TriWiCon, sondern auch alle sonstigen BgA der Landeshauptstadt Wiesbaden. Dies hat zur Folge, dass Leistungen der Marketing GmbH an den Unternehmensbereich der LHW, also an deren BgA, insgesamt als nichtsteuerbare Innenumsätze zu qualifizieren sind. Soweit hingegen Leistungen der Marketing GmbH an nicht zum Organkreis gehörende Dritte erbracht werden oder an den nichtunternehmerischen Bereich der Landeshauptstadt Wiesbaden (bis zum Jahre 2020 der Hoheitsbereich und der Bereich der Vermögensverwaltung der LHW), liegen steuerbare Ausgangsumsätze der Marketing GmbH vor.

Vorstehend wurde unter Ziff. 1. festgestellt, dass – je nach Qualifizierung der städtischen Zuschüsse – die Marketing GmbH entweder ausschließlich einen unternehmerischen Bereich hat (städtische Zuschüsse sind steuerbare unechte Zuschüsse) oder sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich unterhält (städtische Zuschüsse sind als nichtsteuerbare echte Zuschüsse zu qualifizieren).

Soweit die städtischen Zuschüsse als Entgelt für eine Leistung der Marketing GmbH zu qualifizieren sind, erbringt die Marketing GmbH zum Teil innerhalb des umsatzsteuerlichen Organkreises Innenumsätze (soweit die Leistungen der Marketing GmbH an den BgA TriWiCon und sonstige städtischen BgA erbracht werden). Darüber hinaus erbringt die Marketing GmbH für die mit den städtischen Zuschüssen abgegoltenen Leistungen aber auch steuerbare Außenumsätze, soweit Leistungen an den nichtunternehmerischen Bereich der Landeshauptstadt Wiesbaden (Hoheitsbereich und vermögensverwaltender Bereich) sowie an Dritte erbracht werden. Die umsatzsteuerliche Organschaft vermag daher nur zum Teil die umsatzsteuerlich nachteiligen Auswirkungen der Umsatzsteuerbarkeit der städtischen Zuschüsse zu kompensieren. Insoweit die Leistungen der Marketing GmbH an den außerunternehmerischen Bereich der Landeshauptstadt Wiesbaden erbracht werden, ist diese nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, so dass die Umsatzbesteuerung der Zuschüsse zu einer definitiven Umsatzsteuerbelastung führen.

Für den Fall, dass die städtischen Zuschüsse nicht als Entgelt, sondern als echte nicht steuerbare Zuschüsse zu qualifizieren sind, erbringt die Marketing GmbH ebenfalls außerhalb des umsatzsteuerlichen Organkreises Leistungen, die allerdings nicht steuerbar sind (s. obige Ausführungen zur Umsatzsteuerbarkeit der städtischen Zuschüsse unter Ziffer 1.).

Die beiden unterschiedlichen Varianten (echte, nichtsteuerbare Zuschüsse oder unechte, steuerbare Zuschüsse) führen unter Einbeziehung der umsatzsteuerlichen Organschaft zu unterschiedlichen Auswirkungen:

- Bei Variante 1 (unechte, steuerbare Zuschüsse) führt die Steuerbarkeit der Zuschüsse dazu, dass diese vollumfänglich der Umsatzsteuer mit dem Regelsteuersatz in Höhe von derzeit 19 % zu unterwerfen sind. Im Gegenzug steht der Marketing GmbH allerdings auch ein Vorsteuerabzugsrecht für die bezogenen umsatzsteuerbelasteten Fremdleistungen zu, soweit sie auf die Erbringung der mit städtischen Zuschüssen finanzierten Dienstleistungen entfallen.
- Bei Variante 2 (nichtsteuerbare, echte Zuschüsse) sind die Zuschüsse zwar nicht umsatzsteuernd, doch im Gegenzug entfällt auf Ebene der Marketing GmbH das Vorsteuerabzugsrecht für diese nicht steuerbaren Leistungen.

### **3. Vorsteuerabzugsrecht der Marketing GmbH**

Gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen (soweit auch die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind).

Das Vorsteuerabzugsrecht setzt demgemäß zwingend u.a. die Unternehmereigenschaft bei der Marketing GmbH voraus.

Wie vorstehend unter Ziff. 1 und 2 zur Umsatzsteuerbarkeit der städtischen Zuschüsse und der Auswirkungen der umsatzsteuerlichen Organschaft ausgeführt, kann die Marketing GmbH entweder ausschließlich unternehmerisch tätig sein und keine danebenbestehende nichtunternehmerische Betätigung (Variante 1, steuerbare, unechte Zuschüsse) haben, oder aber sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich (Variante 2, nichtsteuerbare, echte Zuschüsse).

Im Falle der Variante 1 liegt grundsätzlich ein Vorsteuerabzugsrecht vor, soweit mit den bezogenen umsatzsteuerbelasteten Eingangsleistungen auch umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen erbracht werden. Bei der Frage, inwieweit umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen erbracht werden, ist es nicht nur relevant, welche steuerpflichtigen Leistungen die Marketing GmbH erbringt, sondern auch, inwieweit die städtischen BgA, an welche die Leistungen der Marketing GmbH erbracht werden, ihrerseits umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen erbringen. Nur insoweit innerhalb des Organkreises unter Einbeziehung sämtlicher BgA der Stadt umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen erbracht werden, liegen auch die Voraussetzungen eines Vorsteuerabzuges vor. Da wir davon ausgehen, dass die Marketing GmbH auch für BgA Leistungen erbringt und hierfür umsatzsteuerbelastete Eingangsleistungen bezieht, die ihrerseits steuerbefreite Leistungen er-

bringen, wird nach unserer Auffassung ein 100 %iger Vorsteuerabzug auf Ebene der Marketing GmbH unter diesen Voraussetzungen nicht aufrecht zu erhalten sein. Das gleiche gilt, soweit die Marketing GmbH Leistungen an andere städtische Unternehmen (Eigen- und Beteiligungsgesellschaften) erbringt, die ebenfalls Teile des umsatzsteuerlichen Organkreises der Landeshauptstadt Wiesbaden sind.

Soweit Variante 2 (nichtsteuerbare, echte Zuschüsse) anzunehmen ist, führt dies zu einem eingeschränkten Vorsteuerabzugsrecht bereits originär auf Ebene der Marketing GmbH für deren umsatzsteuerbelastete Eingangsleistungen, soweit diese für den außerunternehmerischen Bereich bezogen werden.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteile vom 12.2.2009, Rs. C – 515/07, VNLTO, BFH/NV 2009, S. 682) und des BFH (vgl. Urteile vom 9.12.2010, V R 17/10, BStBl. II 2012, S. 53; BFH vom 13.1.2011, VR 12/08, BStBl. II 2012, S. 61 sowie BFH, Urteil vom 3.3.2011, V R 23/10, BStBl. II 2012, S. 74) kann der Unternehmer bezogene Leistungen sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Tätigkeiten verwenden. Dabei sind die nichtunternehmerischen Tätigkeiten nach der derzeit geltenden Terminologie der Finanzverwaltung (vgl. beispielhaft Abschn. 2.11 Abs. 18 und Abschn. 15.2 c) Abs. 2 Nr. 2 UStAE) in die nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne (i.e.S.) und die unternehmensfremde (private) Tätigkeit zu unterteilen. Die unternehmensfremde (private) Tätigkeit ist dabei nach der Rechtsprechung des EuGH der Sonderfall, der nach dem Deutschen Umsatzsteuergesetz über § 3 Abs. 1b oder Abs. 9a UStG zu einer Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe führt. Nur in diesem Fall kann der Unternehmer aus Leistungen, soweit sie für unternehmensfremde (private) Tätigkeiten verwendet werden sollten, den vollständigen Vorsteuerabzug vornehmen, wenn er die bezogene Leistung seinem Unternehmen vollständig zuordnet. Weitere Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist dann aber, dass keine anderen Vorsteuerausschlussgründe nach § 15 UStG vorliegen.

Eine Verwendung von bezogenen Leistungen für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S. schließt nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat, insoweit den Vorsteuerabzug aus. Der Unternehmer kann den Vorsteuerabzug nur insoweit vornehmen, wie er die Leistungen für seine unternehmerischen Tätigkeiten zu verwenden beabsichtigt. Darunter fallen sowohl Leistungen, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts teilweise für den hoheitlichen Bereich verwenden will, wie auch Leistungen, die Vereine oder Verbände auch für ihren ideellen Bereich zu verwenden beabsichtigen. Darüber hinaus aber auch Leistungen für unternehmerische Zwecke, die aber in der Konsequenz zu einer Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 UStG oder nach § 3 Abs. 9a UStG führen würden.



Unseres Erachtens handelt es sich im Falle der Nichtsteuerbarkeit der städtischen Zuschüsse bei den dann vorliegenden „unentgeltlichen“ Leistungen der Marketing GmbH insbesondere an die Landeshauptstadt Wiesbaden sowie deren Einrichtungen und Beteiligungsgesellschaften um eine nichtwirtschaftliche Betätigung i.e.S., da die betreffenden Leistungen der Marketing GmbH nicht für umsatzsteuerbare Ausgangsleistungen, sondern für „unentgeltliche“ Leistungen bezogen werden. Diese Auffassung wird auch bestätigt durch die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache VNLTO (vgl. Urteil vom 12.2.2009, Rs. C – 515/07). Hiernach ist für die Frage des Vorsteuerabzugs nicht nur entscheidend, inwieweit Leistungen für wirtschaftliche (unternehmerische) und nichtwirtschaftliche (nichtunternehmerische) Zwecke bezogen werden, sondern auch, ob der Zweck des Leistungsbezugs dem Unternehmenszweck vollkommen fremd ist oder nicht. Der EuGH geht anscheinend in dem genannten Fall davon aus, dass bei einer juristischen Person zwischen dem Unternehmensbereich und der wirtschaftlichen Tätigkeit der juristischen Person zu unterscheiden ist (vgl. Reis, UR 2007, 805 f).

Der EuGH folgert aus dieser Annahme, dass Wirtschaftsgüter und Leistungen zwar einerseits für das Unternehmen bezogen werden können, dann aber nicht automatisch auch ein Bezug für eine wirtschaftliche, zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung anzunehmen ist, sondern auch ein Leistungsbezug für nichtwirtschaftliche Zwecke des Unternehmens denkbar ist, bei dem ein Vorsteuerabzug ausscheidet. Sollen Leistungen für nichtwirtschaftliche (nichtunternehmerische) Zwecke bezogen werden, die dem Unternehmenszweck „nicht vollkommen fremd“ sind, soll hier nach ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein.

Gegenstand des Unternehmens der Marketing GmbH ist gem. § 2 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages *„die Profilierung und Stärkung der Landeshauptstadt Wiesbaden im Wettbewerb der Städte und Regionen mit Mitteln des Marketings“*.

Unter der Annahme, dass die Marketing GmbH aufgrund der Nichtsteuerbarkeit der städtischen Zuschüsse eine nichtwirtschaftliche (nichtunternehmerische) Tätigkeit entfaltet, wird diese nichtwirtschaftliche Tätigkeit aber in Erfüllung des Unternehmenszweckes im Sinne von § 2 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages der Marketing GmbH wahrgenommen. Diese nichtwirtschaftliche (nichtunternehmerische) Tätigkeit ist demnach dem Unternehmenszweck im Sinne der EuGH-Terminologie nicht gänzlich fremd. Demzufolge ist insoweit ein Vorsteuerabzugsrecht für diese nichtwirtschaftlichen Betätigungen auch nach dem EuGH zu versagen.

#### **4. Zusammenfassende Wertung**

Gelangt man zu der Ansicht, die städtischen Zuschüsse unterliegen der Umsatzsteuer, da es sich hierbei um Entgelte für Leistungen der Marketing GmbH handelt, führt dies auch zur Umsatzbe-

steuerung der städtischen Zuschüsse im Hinblick auf die beiden Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing. Die Höhe des auf diese Sparten entfallenden Zuschussbedarfs bildet letztlich die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, wobei diese aus dem Zuschuss herauszurechnen ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG).

Nach dem uns vorliegenden Wirtschaftsplan 2018/2019 betrug der Zuschussbedarf für die betreffenden Sparten im Jahre 2016 T€ 94 (Online Redaktion) sowie T€ 371 (Tourismus Marketing). Ausgehend von diesen Werten betrüge die auf die in Rede stehenden Sparten entfallende Umsatzsteuerbelastung mindestens (T€ 465 : 119 x 19 =) T€ 74. Unter Einbeziehung der in diesen Spartergebnissen bislang noch nicht berücksichtigten Gemeinkosten, insbesondere der nicht umsatzsteuerbelasteten Personalkosten, dürfte der Zuschussbedarf bei beiden Sparten allerdings wesentlich höher ausgefallen sein. In diesem Fall würde sich auch die Umsatzsteuerbelastung entsprechend erhöhen.

Dieser Umsatzsteuerbelastung gegenüber steht ein Vorsteuerabzug, soweit mit den bezogenen Sachleistungen umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen seitens der Marketing GmbH und der dem Organkreis zugehörigen BgA und sonstigen Beteiligungsunternehmen der Landeshauptstadt Wiesbaden erbracht werden.

Die bezogenen Sachleistungen betragen auskunftsgemäß im Jahre bei dem Geschäftsbereich Online Redaktion T€ 135 und bei dem Geschäftsbereich Tourismusmarketing T€ 638 (jeweils netto), insgesamt T€ 773. Die hierauf entfallende Umsatzsteuer und damit das hieraus resultierende Vorsteuervolumen bei einer Versteuerung der Zuschüsse beträgt bei Annahme eines Regelsteuersatzes in Höhe von 19 % rd. T€ 147. Unter Berücksichtigung lediglich der Spartergebnisse nach dem Wirtschaftsplan 2018/2019 und der hieraus resultierenden Umsatzsteuerbelastung sowie der abziehbaren Vorsteuern beträgt bei Annahme ausschließlich umsatzsteuerpflichtiger Ausgangsleistungen der Vorsteuerüberhang T€ 73 (T€ 74 (Umsatzsteuer) ./. T€ 147 (Vorsteuern) = - T€ 73). Allerdings ist – wie bereits dargestellt – davon auszugehen, dass den beiden Geschäftsbereichen auch nicht umsatzsteuerbelastete Personalkosten sowie sonstige nichtumsatzsteuerbelastete Gemeinkosten zusätzlich zuzurechnen sind, so dass die Umsatzsteuerbelastung aus den Zuschüssen weiter steigt und der umsatzsteuerliche Vorteil aus einem 100%igen Vorsteuerabzug unseres Erachtens nicht nur erheblich reduziert, sondern in der Regel sogar überkompensiert wird.

Im Falle der Nichtsteuerbarkeit der städtischen Zuschüsse ist der Vorsteuerabzug in dem Umfang zu versagen, indem die Marketing GmbH ihre „unentgeltlichen“ Leistungen aus dem nichtunternehmerischen Bereich an die Landeshauptstadt Wiesbaden und deren Einrichtungen erbringt (im Rahmen der Betriebsprüfung wurde dieser Anteil mit 23,45 % festgelegt).

Bei Annahme eines lediglich anteiligen Vorsteuerabzugs aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung in Höhe von 76,55 % bestünde bei Annahme von umsatzsteuerbelasteten Sachkosten in Höhe von insgesamt T€ 773 (netto) ein Vorsteuerabzugsvolumen für diese Kosten in Höhe von rd. T€ 113 (T€ 147 x 76,55%).

Vor dem Hintergrund dieser unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Ergebnisse bei einerseits einer Umsatzsteuerung der Zuschüsse bei gleichzeitigem 100%igen Vorsteuerabzug sowie bei andererseits lediglich anteiligem Vorsteuerabzug bei Nichtsteuerung der Zuschüsse ist bei einem Verbleiben beider Geschäftsbereiche bei der Marketing GmbH letztere Variante die umsatzsteuerlich vorteilhaftere.

## **II. Umsatzsteuerlicher Status nach Rekommunalisierung der Geschäftsbereiche**

Die Landeshauptstadt Wiesbaden hat wirksam gem. § 27 Abs. 22 UStG zugunsten des BgA-Rechts (§ 2 Abs. 3 UStG a.F.) optiert. Im Falle einer Rekommunalisierung der Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing ist daher zunächst zu prüfen, inwieweit die Landeshauptstadt Wiesbaden mit diesen beiden Geschäftsbereichen einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) bzw. ab dem Jahre 2021 nach Maßgabe von § 2 b UStG eine unternehmerische Betätigung entfaltet. Im Anschluss daran ist zu klären, inwieweit diese Betätigung zum Vorsteuerabzug berechtigt, um hiernach eine Würdigung dieses Ergebnisses vorzunehmen.

### **1. Unternehmereigenschaft der Landeshauptstadt Wiesbaden bei Rekommunalisierung der Geschäftsbereiche**

#### **a) § 2 Abs. 3 UStG a.F. (BgA-Recht)**

Gemäß § 2 Abs. 3 UStG a.F. ist die Landeshauptstadt Wiesbaden nur insoweit unternehmerisch tätig, als sie mit ihren Tätigkeiten einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne von § 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) unterhält.

Gemäß § 4 Abs. 1 KStG sind BgA vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

Gemäß § 4 Abs. 4 KStG gilt als BgA auch die Verpachtung eines solchen Betriebes (sogenannter Verpachtungs-BgA). Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), § 4 Abs. 5 KStG.

In der Tatsache, dass der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG T€ 35 nachhaltig übersteigt, ist ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen, dass die Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht ist. In der Regel kann deshalb bei diesem Jahresumsatz davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebt. Wird ein nachhaltiger Jahresumsatz von über T€ 35 im Einzelfall nicht erreicht, ist ein BgA nur anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe von der Körperschaft vorgetragen werden. Solche Gründe sind insbesondere gegeben, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt (vgl. zu vorstehendem R 4.1 Abs. 5 Körperschaftsteuerrichtlinie - KStR).

Die Marketing GmbH erzielte in 2017 auskunftsgemäß in dem Geschäftsbereich Online Redaktion umsatzsteuerpflichtige Umsätze in Höhe von insgesamt T€ 59 (netto), welche in Höhe von T€ 46 auf gegenüber der Landeshauptstadt Wiesbaden erbrachte Dienstleistungen im Übrigen auf gegenüber Dritten erbrachte Werbeleistungen in Höhe von T€ 13 entfielen.

Bei Zugrundelegung dieser Geschäftstätigkeit und dieses Geschäftsumfangs kann bei der Rekomunalisierung dieses Geschäftsbereiches auf die Landeshauptstadt Wiesbaden nicht von einem Überschreiten der Gewichtigkeitsgrenze zur Begründung eines BgA (T€ 35) ausgegangen werden, da die Umsätze gegenüber Dritten lediglich T€ 13 betragen, im Übrigen nicht zu berücksichtigende Innenumsätze vorlagen. Eine Ausnahme ergäbe sich lediglich, wenn sich die Landeshauptstadt Wiesbaden ausdrücklich auf eine Wettbewerbssituation berufen würde und diese Tätigkeiten trotz Unterschreiten der Gewichtigkeitsgrenze als BgA behandelt wissen wollte.

Im Geschäftsbereich Tourismus Marketing werden hingegen umsatzsteuerpflichtige Umsatzerlöse gegenüber Dritten (außerhalb der Stadtverwaltung und städtischer Eigenbetriebe) in Höhe von T€ 286 (netto in 2017) erzielt.

Unter Zugrundelegung dieses Geschäftsumfangs würde die Landeshauptstadt Wiesbaden mit diesen Marketingleistungen einen BgA „Tourismus Marketing“ begründen, da die Gewichtigkeitsgrenze in Höhe von T€ 35 überschritten wäre.

Soweit im Rahmen des BgA „Tourismus Marketing“ im kommunalen Haushalt ein Defizit erwirtschaftet würde, würden die hierauf entfallenden verlustabdeckenden „Zuschüsse“ nicht umsatzsteuerbar sein. Voraussetzung für eine Umsatzsteuerbarkeit ist immer ein Leistungsaustausch,

welcher zwei unterschiedliche Steuerrechtssubjekte bzw. Rechtspersonen voraussetzt. Auch eine unentgeltliche Wertabgabe kommt in Anbetracht der aktuellen Rechtsprechung des BFH zu den bereits vorstehend beschriebenen Unternehmenssphären (nichtwirtschaftliche Betätigung im engeren Sinne (i.e.S.) und wirtschaftliche Betätigung) nicht in Betracht, da insoweit bereits dem Grunde nach der Vorsteuerabzug zu versagen und demnach für eine unentgeltliche Wertabgabe kein Raum ist (vgl. Abschn. 15.2 b Abs. 2 Satz 5 UStAE).

## **b) Unternehmereigenschaft nach § 2 b UStG**

Nach der ab 2021 geltenden Rechtslage bestimmt sich die Unternehmereigenschaft der Landeshauptstadt Wiesbaden als juristische Person des öffentlichen Rechtes zunächst nach dem allgemeinen Unternehmerbegriff im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG. Hiernach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Gem. § 2b Abs. 1 UStG gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts hingegen nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Handelt die juristische Person des öffentlichen Rechts auf privatrechtlicher Basis, kommt § 2b UStG mit der Ausnahme von der Unternehmereigenschaft bei Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt nicht zum Zuge.

Die Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechtes bestimmt sich demnach ab dem Jahre 2021 zum einen nach dem allgemeinen Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG und zum anderen gem. § 2b UStG nach der Rechtsgrundlage ihrer unternehmerischen Betätigung (Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt).

Wir gehen davon aus, dass die Tätigkeiten in den beiden in Rede stehenden Geschäftsbereichen Online Redaktion und Tourismus Marketing ebenso wie bislang von der Marketing GmbH auch zukünftig von der Landeshauptstadt Wiesbaden auf privatrechtlicher Basis gegenüber Dritten ausgeführt würden.

Diese Betätigungen erfolgen nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht, womit die Landeshauptstadt Wiesbaden mit den Geschäftsbereichen Online Redaktion und Tourismus Marketing mit deren Leistungen gegenüber Dritten unternehmerisch tätig wäre. Dies gilt auch für den Bereich

Online Redaktion, wenn dort Einnahmen von weniger als T€ 35 jährlich erzielt würden. Denn die BgA-Gewichtigkeitsgrenze findet im neuen Umsatzsteuerrecht keine Anwendung mehr.

Insoweit die Landeshauptstadt Wiesbaden mit den beiden rekommunalisierten Geschäftsbereichen Leistungen an die Stadtverwaltung erbringt, handelt es sich wiederum um nicht steuerbare Leistungen im nichtunternehmerischen Bereich.

Städtische verlustabdeckende Zuschüsse (etwa in Form von internen Leistungsverrechnungen) würden – ebenso wie im BgA-Recht – nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen sein.

## **2. Vorsteuerabzug der rekommunalisierten Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing**

Das Vorsteuerabzugsrecht angenommener rekommunalisierter Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing orientiert sich an den identischen Voraussetzungen, wie das Vorsteuerabzugsrecht auf Ebene der Marketing GmbH. Gem. § 15 Abs. 1 UStG ist u.a. Voraussetzung, dass die Landeshauptstadt Wiesbaden mit den rekommunalisierten Geschäftsbereichen unternehmerische und umsatzsteuerpflichtige Tätigkeiten wahrnimmt.

Nur insoweit die Landeshauptstadt Wiesbaden unternehmerische Tätigkeiten wahrnimmt, ist aus den umsatzsteuerbelasteten Eingangsleistungen für die beiden Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing ein Vorsteuerabzugsrecht zu bejahen.

Im Rahmen des voraussichtlich noch bis zum Jahre 2020 bei der LHW geltenden BgA-Rechts (soweit die Option zugunsten des BgA-Rechts nicht zuvor widerrufen wird) ist eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit nur bei dem BgA „Tourismus Marketing“ anzunehmen.

Wir gehen dabei davon aus, dass der Vorsteuerumfang auf Ebene des BgA Tourismus Marketing identisch ist mit dem Vorsteuerumfang auf Ebene der Marketing GmbH, da es sich um identische umsatzsteuerpflichtige Leistungen handelt.

Lediglich bei dem Geschäftsbereich Online Redaktion wird ein Vorsteuerabzugsrecht zu versagen sein, soweit ein BgA mangels Gewichtigkeit (Jahresumsatz T€ 35) nicht anzunehmen ist und die Landeshauptstadt Wiesbaden sich nicht auf eine Wettbewerbssituation zur Begründung eines BgA Online Redaktion beruft. Im Unterschied zur Vorsteuerabzugsmöglichkeit auf Ebene der Marketing GmbH ist in diesem Fall die Vorsteuerabzugsmöglichkeit auf Ebene des rekommunalisierten Geschäftsbereiches im Haushalt der Landeshauptstadt Wiesbaden ausgeschlossen. Sollte es der Landeshauptstadt Wiesbaden gelingen, zur Erlangung des Vorsteuerabzugsrechtes einen BgA

Online Redaktion auch unterhalb der Gewichtigkeitsgrenze aus Wettbewerbsgründen zu begründen, wäre im Rahmen eines solchen BgA der Vorsteuerabzug gegenüber der Marketing GmbH eingeschränkt, da die wesentlichen Umsätze im Bereich Online Redaktion bei der Marketing GmbH gegenüber der Stadtverwaltung erbracht werden (in 2017 T€ 640) und diese Leistungen im Rahmen eines rekommunalisierten Geschäftsbereichs nicht mehr umsatzsteuerbar wären.

Im Rahmen des ab 2021 geltenden Umsatzsteuerregimes wäre die Vorsteuerabzugsmöglichkeit bei den beiden Geschäftsbereichen nahezu identisch, lediglich im Geschäftsbereich Online Redaktion würde auch unterhalb der Gewichtigkeitsgrenze von T€ 35 bereits eine unternehmerische und unter den Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigte Betätigung begründet. Im Rahmen des ab 2021 geltenden Umsatzsteuerregimes ergeben sich demzufolge leichte Vorsteuervorteile gegenüber dem BgA-Recht.

### **3. Zusammenfassende Wertung**

Die Rekommunalisierung der beiden Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing hätte zum Vorteil, dass das Risiko einer Umsatzbesteuerung städtischer Zuschüsse, das durch die umsatzsteuerliche Organschaft möglicherweise reduziert wurde, aber nicht rechtssicher ausgeschlossen werden kann, sich betragsmäßig um den auf die genannten Bereiche entfallenden Zuschussbedarf der Marketing GmbH reduzieren würde. Das Vorsteuervolumen wäre hingegen bei einer Rekommunalisierung gegenüber der Wahrnehmung der Geschäftsbereiche durch die Marketing GmbH eingeschränkt, da im Geschäftsbereich Online Redaktion vornehmlich Leistungen an die Stadtverwaltung erbracht würden, welche im Rahmen eines rekommunalisierten Geschäftsbereiches Online Redaktion keine Umsatzsteuerrelevanz hätten und zudem für die verbleibenden Umsätze im Geschäftsbereich Online Redaktion nicht die Gewichtigkeitsgrenze von T€ 35 überschritten wäre. Erst ab 2021 wäre auf Grundlage des dann geltenden neuen Umsatzsteuerregimes auch für den Geschäftsbereich Online Redaktion ein Vorsteuerabzug zu bejahen, soweit dieser umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen gegenüber Dritten (außerhalb der Stadtverwaltung und außerhalb des Organkreises der umsatzsteuerlichen Organschaft) erbringen würde.

Unter Geltung des neuen Umsatzsteuerregimes (ab dem Jahr 2021) darf es unter Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen der LHW (bzw. dem TriWiCon) und der Marketing GmbH bei richtiger Anwendung von Steuerrecht keinen Unterschied machen, ob die Tätigkeiten von der Marketing GmbH oder im städtischen Haushalt erledigt werden: Wenn jetzt bei der Marketing GmbH eine Vorsteuerkürzung von 23,45 % vorgenommen wird, weil in dem Umfang Eingangsleistungen für nichtunternehmerische Zwecke genutzt werden, und wenn deshalb die Bereiche, in denen verstärkt für den Hoheitsbereich der Stadt gearbeitet wird, rekommunalisiert werden, dann müsste nach der Rekommunalisierung für die Marketing GmbH eine neue Vorsteuerquote ermittelt

werden. Wenn bspw. durch die Rekommunalisierung der Umfang der nichtunternehmerischen Tätigkeit bei der Marketing GmbH um 40 % reduziert würde, müsste der Vorsteuerabzug der Marketing GmbH von 76,55 % um  $(23,45 \times 40 \% =) 9,38 \%$  auf 86,93 % erhöht werden.

### **III. Ausblick: Unmittelbare Umsatzsteuerfolgen einer Rekommunalisierung der Geschäftsbereiche Online Redaktion und Tourismus Marketing**

Soweit beide Geschäftsbereiche rekommunalisiert würden, müsste zwischen diesen beiden differenziert werden:

Mit dem rekommunalisierten Geschäftsbereich Online Redaktion würde für den Zeitraum der Geltung des BgA-Rechtes bis 2020 allenfalls im beschränkten Umfang eine unternehmerische (BgA-) Tätigkeit begründet werden. Hingegen würde nach den uns vorliegenden Informationen der Geschäftsbereich Tourismus Marketing in identischem Umfang fortgeführt werden.

Diese unterschiedliche umsatzsteuerliche Qualifizierung führt auch zu einem differenzierten Bild im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung des „Übertragungsvorgangs“ der beiden Geschäftsbereiche auf die Landeshauptstadt Wiesbaden.

Soweit nämlich der Geschäftsbereich Tourismus Marketing als unternehmerische (BgA-)Tätigkeit durch die Landeshauptstadt Wiesbaden fortgeführt wird, spricht viel für die Annahme einer sogenannten Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG. Eine solche Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Der erwerbende Unternehmer tritt in diesem Falle an die Stelle des Veräußerers und die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer (vgl. § 1 Abs. 1a UStG).

Insoweit der Geschäftsbereich Tourismus Marketing durch die Landeshauptstadt Wiesbaden fortgeführt wird und die Landeshauptstadt Wiesbaden sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen, die für die Fortführung dieses Betriebes notwendig sind, von der Marketing GmbH übernimmt, drohen im Zusammenhang mit diesem Übertragungsvorgang keine nachteiligen Umsatzsteuerfolgen, da dieser Vorgang als nicht steuerbar behandelt wird. Sollte die Voraussetzung einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung nicht vorliegen, würde auf Ebene der Marketing GmbH - im Falle einer entgeltlichen Übertragung des Geschäftsbereichs - ein steuerbarer Leistungsaustausch im Sinne von § 1 Abs.1 UStG vorliegen, oder aber - im Falle einer unentgeltlichen Übertragung des Geschäftsbereichs - eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG. Der Vorgang unterliefe dann der Umsatzsteuer und müsste mit dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 % versteuert



---

werden. Nach unseren Informationen sind die Geschäftsräumlichkeiten der Marketing GmbH angemietet, so dass diese über kein eigenes Grundvermögen verfügt, welches auf die Landeshauptstadt Wiesbaden im Zusammenhang mit den Geschäftsbereichen übertragen werden müsste.

Bei Verneinung einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen wäre das Entgelt, welches die Landeshauptstadt Wiesbaden zur Übertragung des Geschäftsbereiches an die Marketing GmbH zahlt, zu versteuern, oder aber im Falle einer unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern (Betriebsvermögen) müsste der Verkehrswert dieser Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt der Übertragung des Geschäftsbereiches (§ 10 Abs. 1 UStG bzw. § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG) der Umsatzsteuer unterworfen werden.

Bei einer Übertragung des Geschäftsbereichs Online Redaktion gehen wir hingegen davon aus, dass die Voraussetzungen einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung nicht gegeben sind. Eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung wäre insoweit eindeutig zu verneinen, wenn die Landeshauptstadt Wiesbaden mit dem Geschäftsbereich Online Redaktion keinen Betrieb gewerblicher Art mehr begründen würde, da Voraussetzung einer solchen steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen die Fortführung des genannten Betriebes durch einen Unternehmer notwendig ist (vgl. Abschn. 1.5 Abs. 1 Satz 4 UStAE).

Aber selbst wenn die Landeshauptstadt Wiesbaden einen BgA „Online Redaktion“ begründen sollte, wäre dieser Betrieb doch nicht identisch mit dem von der Marketing GmbH wahrgenommenen Betrieb, da im Geschäftsbereich Online Redaktion wesentliche Umsätze gegenüber der Landeshauptstadt Wiesbaden erbracht würden und diese Umsätze im Rahmen eines rekommunalisierten Geschäftsbereichs nicht mehr steuerbar wären.

Vor einer Rekommunalisierung sollten - sofern in den in Rede stehenden Geschäftsbereichen nach 2013 in größerem Umfang Sachanlagevermögen angeschafft wurde - die umsatzsteuerlichen Folgen des Übertragungsvorgangs selbst aber nochmals betrachtet werden, da die Frage des Vorliegens der Voraussetzungen einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen nur kurzfristig überprüft wurde und auch von der konkreten Gestaltung des Übertragungsvorgangs abhängt. So ist beispielsweise Voraussetzung einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden (vgl. Abschn. 1.5 Abs. 3 Satz 1 UStAE).

Da die Marketing GmbH ihre Geschäftsräumlichkeiten angemietet hat, wäre noch zu prüfen, ob die Landeshauptstadt Wiesbaden zur Begründung einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen in diese Mietverhältnisse „einsteigen“ und die gleichen Räumlichkeiten anmieten müsste, wie zuvor die Marketing GmbH.

Vor diesem Hintergrund empfehlen wir, vor der Durchführung einer Rekommunalisierung der beiden Geschäftsbereiche die damit unmittelbar verbundenen Umsatzsteuerfolgen – ebenfalls wie die sonstigen rechtlichen und steuerlichen Folgen – noch einmal vertieft zu untersuchen, um das für den Übertragungsvorgang optimale Ergebnis zu erzielen.

#### **IV. Exkurs: Arbeitsrechtliche Erwägungen einer Rekommunalisierung der Geschäftsbereiche „Online-Redaktion“ und „Tourismus Marketing“**

Die Rekommunalisierung der beiden Geschäftsbereiche „Online-Redaktion“ sowie „Tourismus Marketing“ könnte einen Betriebsteilübergang gemäß § 613 a Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) darstellen, wenn diese deutlich abgrenzbaren Teilbereiche von der Marketing GmbH auf die Landeshauptstadt Wiesbaden bzw. den Eigenbetrieb TriWiCon übertragen werden.

##### **1. Vorliegen eines Betriebsübergangs**

§ 613 a Abs. 1 BGB sieht vor, dass der einen Betrieb oder Betriebsteil durch Rechtsgeschäft übernehmende neue Inhaber in die Rechte und Pflichten der im Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Arbeitsverhältnisse eintritt. Tarifvertragliche oder Regelungen einer Betriebsvereinbarung bestehen für die Dauer eines Jahres als Inhalt der neuen Arbeitsverhältnisse prinzipiell fort, es sei denn, sie werden durch andere tarifvertragliche etc. Regelungen ersetzt. Die Vorschrift des § 613 a BGB ist in engem Zusammenhang mit der sogenannten EG-Betriebsübergangsrichtlinie zu lesen, und ihr Verständnis wird durch die Rechtsprechung des EuGH, der das BAG folgt, geprägt.

Die Zielsetzung der Betriebsübergangsrichtlinie und damit des § 613 a BGB beschreibt der EuGH wie folgt: Die Richtlinie soll die *„Kontinuität [der] im Rahmen einer wirtschaftlichen Einheit bestehenden Arbeitsverhältnisse unabhängig von einem Inhaberwechsel gewährleisten. Entscheidend für einen Übergang im Sinn der Richtlinie ist daher, ob die fragliche Einheit ihre Identität bewahrt, was namentlich dann zu bejahen ist, wenn der Betrieb oder Betriebsteil tatsächlich weitergeführt oder wieder aufgenommen wird“*. Die Anwendbarkeit der Betriebsübergangsrichtlinie setzt nach der Judikatur des EuGH dabei zentral voraus, dass eine auf Dauer angelegte wirtschaftliche Einheit übergegangen ist, deren Tätigkeit nicht auf die Ausführung eines bestimmten Vorhabens beschränkt ist. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit soll sich dabei auf eine organisierte Gesamtheit von Personen und Sachen zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mit eigener Zielsetzung beziehen.

Bei der näheren Prüfung, ob die Voraussetzungen für den Übergang einer auf Dauer angelegten wirtschaftlichen Einheit im vorgenannten Sinne erfüllt sind, verlangt der EuGH, dass sämtliche den

betreffenden Vorgang kennzeichnenden Tatsachen berücksichtigt werden. Hierzu sollen namentlich die Art des betreffenden Betriebs, der etwaige Übergang der materiellen Betriebsmittel, wie Gebäude und bewegliche Güter, der Wert der immateriellen Aktiva im Zeitpunkt des Übergangs, die etwaige Übernahme der Hauptbelegschaft durch die neuen Inhaber, der etwaige Übergang der Kundschaft, der Grad der Ähnlichkeit zwischen den vor und nach dem Übergang verrichteten Tätigkeiten sowie die Dauer einer eventuellen Unterbrechung derselben gehören. Diese Umstände werden vom EuGH jedoch nur als Teilaspekte einer vorzunehmenden Gesamtbewertung qualifiziert und sollen nicht isoliert betrachtet werden dürfen.

Aus der Rechtsprechung des EuGH und des BAG sind im hier interessierenden Zusammenhang des Weiteren folgende Aussagen von Bedeutung. Bezüglich der Art des Betriebs wird u. a. danach unterschieden, ob der Betrieb durch seine materiellen (oder immateriellen) Betriebsmittel geprägt wird, sodass für die Frage des Betriebsübergangs der Übergang dieser Betriebsmittel maßgeblich ist, oder aber durch die in ihm verfasste Gesamtheit von Arbeitnehmern, was für Branchen gilt, in denen es im Wesentlichen auf die menschliche Arbeitskraft ankommt. Im letzteren Fall ist die Wahrung der Identität der wirtschaftlichen Einheit dann anzunehmen, wenn der neue Betriebsinhaber nicht nur die betreffende Tätigkeit weiterführt, sondern auch einen nach Zahl- und Sachkunde wesentlichen Teil des Personals übernimmt, das sein Vorgänger gezielt bei dieser Tätigkeit eingesetzt hatte.

Auch wenn die öffentliche Hand, hier die Landeshauptstadt Wiesbaden bzw. der Eigenbetrieb TriWiCon einen privaten Betriebsteil, hier die Bereiche Marketing und Online-Redaktion der Marketing GmbH übernimmt, kann nach den oben stehenden rechtlichen Erwägungen ein Betriebsübergang vorliegen.

#### **a) Betriebszweck, -mittel und Tätigkeit**

Auch im Falle der Rekommunalisierung bleibt zunächst der Betriebszweck der übergehenden Teilbereiche, Marketing und die Online-Redaktion, ebenso unverändert wie die Tätigkeit an sich. Ganz regelmäßig dürften die bestehenden Tätigkeiten bei der Landeshauptstadt Wiesbaden nach der Rekommunalisierung unverändert fortgesetzt werden. Zumindest wird zu einem wesentlichen Teil das bisherige Personal der Marketing GmbH für diese Teilbereiche eingesetzt und erfahrungsgemäß wiederum bei der Landeshauptstadt Wiesbaden angestellt werden, sodass auch ein mindestens partieller Personalübergang gegeben wäre. Mit der Landeshauptstadt Wiesbaden bleibt auch der „Auftraggeber“ gleich, und die „Kundschaft“ verändert sich ebenso wenig. Die immateriellen Aktivposten bestehen also fort, wenngleich allerdings der Landeshauptstadt Wiesbaden als „Auftraggeber“ nur noch sie selbst als „Auftragnehmer“ gegenübersteht.

**b) Keine neue Organisationsstruktur**

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BAG soll es an einem Betriebsübergang dann fehlen, wenn eine Aufgabe nach ihrem Übergang im Rahmen einer wesentlich anderen, deutlich größeren Organisationsstruktur, deren Aufgabenumfang deutlich erweitert ist, durchgeführt wird. Insofern könnte man argumentieren, dass die Betriebsteile Marketing und Online-Redaktion im Falle der Rekommunalisierung in die größere Organisation der Landeshauptstadt Wiesbaden (wieder) eingegliedert wird, sodass es an der Wahrung der Identität der bisherigen Betriebseinheiten fehlte. An einer derartigen Annahme bestehen aber bereits insofern erhebliche Zweifel, als die einzelnen Betriebsteile – das Marketing und die Online-Redaktion – auch bei einem Übergang in die Organisationsgewalt der Landeshauptstadt Wiesbaden erhalten bleiben, sodass zumindest ein Teilbetriebsübergang im Sinne der dargestellten Rechtsprechung vorläge. Es ist auch nicht ersichtlich, dass die rekommunalisierten Aufgaben vollständig anders organisiert würden.

**c) Beteiligung der öffentlichen Hand**

Es ist des Weiteren unerheblich, dass mit der Landeshauptstadt Wiesbaden die öffentliche Hand an dem möglichen Betriebsübergang beteiligt ist. Denn im Falle einer Rekommunalisierung werden nicht lediglich Verwaltungsaufgaben von einer öffentlichen Verwaltung auf eine andere übertragen, und es handelt sich ebenso nicht um eine Übertragung von Aufgaben im Zuge einer Umstrukturierung von Verwaltungsbehörden i. S. d. Art. 1 Abs. 1 lit. c, Satz. 2 der Betriebsübergangsrichtlinie. So hat der EuGH entschieden, dass der Umstand, dass der „Erwerber“ eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, es nicht ausschließt, dass ein in den Anwendungsbereich der RL 2001/23 fallender Übergang vorliegt (vgl. i.d.S. EuGH, ECLI:EU:C:2011:24 = EuZW 2011, 180 Rn. 26 m.w.N.– CLECE [Rs. C-463/09]). Bei einer Rekommunalisierung steht ersichtlich auf der Seite des abgebenden Unternehmers mit der Marketing GmbH ein Partner, der in der Rechtsform des privaten Rechts organisiert ist und mithin nicht der öffentlichen Hand zuzurechnen ist. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass nach Ansicht der arbeitsrechtlichen Literatur auch ein Betriebsinhaberwechsel zwischen öffentlich-rechtlichen Körperschaften zur Anwendbarkeit des § 613 a BGB führen soll.

**d) Rechtsgeschäft**

Betriebsübergängen muss nicht zwingend ein privatrechtliches Rechtsgeschäft zugrunde liegen, sondern auch Übertragungen mit öffentlich-rechtlichem Charakter können unter § 613 a BGB fallen. Dies gilt etwa dann, wenn Grundlage des Betriebsübergangs ein öffentlich-rechtlicher Vertrag ist. Die Übertragung der Aufgaben beruht auf einer Organisationsentscheidung der Landeshaupt-

stadt Wiesbaden. Dies spricht dafür, dass die Rückabwicklung § 613 a BGB unterfällt. Selbiges wird auch für den vergleichbaren Fall angenommen, wenn ein Betrieb verpachtet oder vermietet und nach Beendigung des Pacht- oder Mietverhältnisses wieder an den ursprünglichen Inhaber zurückgegeben wird.

#### **e) Ergebnis**

Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass die Rekommunalisierung der Betriebsteile Marketing und Online-Redaktion den Regelungen des § 613 a BGB unterfällt und ein Betriebsteilübergang anzunehmen ist.

### **2. Folgen des Betriebsteilübergangs**

Ist ein Betriebsteil durch Rechtsgeschäft übergegangen, so bestimmt § 613 a Abs. 1 Satz 1 BGB, dass der neue Inhaber (Landeshauptstadt Wiesbaden) in die Rechte und Pflichten aus den im Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Arbeitsverhältnisse eintritt. Die Arbeitsverhältnisse zum bisherigen Betriebsinhaber (Wiesbaden Marketing GmbH) erlöschen. Angeordnet durch Gesetz wird damit ein Vertragspartnerwechsel auf Arbeitgeberseite, der das zwischen dem Arbeitnehmer und dem früheren Arbeitgeber bestehende Arbeitsverhältnis unverändert lässt (BAG 22.02.1978 AP BGB § 613 a Nr. 11; ArbRBGB/Ascheid Rn. 61). Für die Landeshauptstadt Wiesbaden hat der Betriebsübergang zur Folge, dass sie in alle arbeitsvertraglichen Ansprüche gegenüber den übernommenen Arbeitnehmern eintritt. Hierzu gehört gegebenenfalls auch eine arbeitsvertragliche Bezugnahme auf einen Tarifvertrag. Da jedoch die Wiesbaden Marketing GmbH ebenfalls den Tarifvertrag des öffentlichen Rechts anwendet, wie auch die Landeshauptstadt Wiesbaden, ergeben sich hieraus keine Veränderungen.

Die den beiden Betriebsteilen zugeordneten Mitarbeiter/innen würden demnach kraft Gesetzes im Zuge der Rekommunalisierung von der Wiesbaden Marketing GmbH auf die Landeshauptstadt Wiesbaden übergehen.

#### **a) Zuordnung der Mitarbeiter**

Veräußert ein Betriebsinhaber lediglich einen Betriebsteil, kann im Einzelfall aber streitig werden, welche Arbeitsverhältnisse übergehen. Bei einem Betriebsteilübergang – hier Marketing und Online-Redaktion - gehen nur die Arbeitsverhältnisse derjenigen Arbeitnehmer nach § 613a Abs. 1 BGB auf den „Betriebserwerber“ die Landeshauptstadt Wiesbaden im Rahmen der Rekommunalisierung über, die den übernommenen Betriebsteilen zugeordnet waren. Für die Frage, welchem Betriebsteil ein Arbeitnehmer zugeordnet ist, kommt es zunächst auf den Willen der Arbeitsver-

tragsparteien an. Liegt ein solcher Wille weder in ausdrücklicher noch in konkludenter Form vor, so erfolgt die Zuordnung grundsätzlich – ausdrücklich oder konkludent – durch den Arbeitgeber auf Grund seines Direktionsrechts.

Entscheidend ist zunächst, in welchem Betriebsteil die einzelnen Arbeitnehmer vor der Teilbetriebs-Rekommunalisierung überwiegend tätig waren. Es kommt hier auf den Schwerpunkt der Tätigkeit an (vgl. BAG, Urt. v. 24.1.2013 – 8 AZR 706/11, BeckRS 2013, 69658 Rn. 66, 68; BAG, NZA 2011, 1162 Rn. 32). Dieser Tätigkeitsschwerpunkt ist nach objektiven Kriterien zu ermitteln. Hierbei ist eine wertende Gesamtbetrachtung aller Elemente vorzunehmen. In erster Linie ist auf den jeweiligen zeitlichen Aufwand und Arbeitseinsatz abzustellen. Hierbei handelt es sich um ein zumeist einfach zu ermittelndes, sachgerechtes quantitatives Kriterium.

Im vorliegenden Fall haben Sie uns mitgeteilt, dass 8 Mitarbeiter/innen von der Rekommunalisierung und damit von dem Betriebsteilübergang betroffen sind, da diese in den Teilbereichen Online-Redaktion und Marketing tätig sind.

In den vorliegenden Fällen liegen die zeitlich weit überwiegenden Beschäftigungen bei 6 Mitarbeitern/innen und damit der Tätigkeitsschwerpunkt in den Bereichen Marketing bzw. Online-Redaktion unproblematisch vor.

Mitarbeiter	Arbeitsvertrag	Zuordnung zu Marketing oder Online-Redaktion
SZ	GmbH	80%
YS	GmbH	50%
CM	GmbH	100%
AL	GmbH	100%
AM	Stadt	50%
MS	Stadt	85%
LM	GmbH	85%
SB	GmbH	85%

In einem Fall (blau eingefärbt) wurde eine Zuordnung in Höhe von 50% getroffen, so dass sich kein überwiegender Tätigkeitsschwerpunkt feststellen lässt. In diesem Fall ist der Arbeitgeber kraft seines Direktionsrechtes für die Zuordnung des/der Mitarbeiter/in verantwortlich, d.h. er hat festzulegen, ob er/sie den Bereichen der Rekommunalisierung zugeordnet werden soll oder nicht.

Bei zwei Mitarbeitern/innen besteht das Arbeitsverhältnis bereits zu der Stadt Wiesbaden (gelb eingefärbt), so dass sie keinen Arbeitgeberwechsel vollziehen und somit dem Betriebsübergang nicht

unterfallen. Diese Mitarbeiter/innen wurden bislang an die GmbH im Wege eines Personalgestellungsvertrages gestellt. Gemäß § 1 Abs. 3 Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) können Überlassungen von Arbeitnehmer im öffentlichen Dienst erlaubnisfrei gestellt sein, sofern eine der Ausnahmevorschriften erfüllt wird. Diese sind dadurch gekennzeichnet, dass bei einer Verlagerung von Aufgaben auf einen Dritten das Arbeitsverhältnis mit dem bisherigen öffentlichen Arbeitgeber weiter besteht, die arbeitsvertraglich geschuldete Leistung jedoch bei dem anderen Arbeitgeber (Dritten) nach dessen Weisungen erbracht wird. Die Überlassung der Arbeitnehmer darf aufgrund der Regelung in § 4 Abs. 3 TVöD (sog. Personalgestaltung) erfolgen, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 2 b AÜG erfüllt sind. Davon ist auszugehen, so dass aus diesem Grunde der Einsatz der beiden Mitarbeiter/innen im Wege der Personalgestaltung von der Landeshauptstadt Wiesbaden auf die Wiesbaden Marketing GmbH erlaubnisfrei möglich war.

Durch die Rekommunalisierung der Aufgaben würde der Personalgestellungsvertrag entbehrlich, da die Mitarbeiter/innen dann für die Aufgabenerfüllung der Landeshauptstadt Wiesbaden eingesetzt würden.

#### **b) Widerspruchsrecht und Folgen**

Das vom BAG in ständiger Rechtsprechung vertretene (BAG 2.10.1974 AP BGB § 613a Nr. 1; 22.4.1993 NZA 1994, 360) Widerspruchsrecht eines jeden Arbeitnehmers gegen den Übergang seines Arbeitsverhältnisses wurde in § 613 a Abs. 6 BGB kodifiziert. Der Gesetzgeber (BT-Drs. 14/7760 S. 20) ging dabei davon aus, dass es mit der Würde des Menschen, dem Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit und dem Recht auf freie Arbeitsplatzwahl (Art. 1, 2, 12 GG) unvereinbar sei, den Arbeitnehmer zu verpflichten, für einen Arbeitgeber zu arbeiten, den er nicht frei gewählt hat. Jeder Arbeitnehmer hat mithin die Möglichkeit dem Betriebsübergang zu widersprechen. Dieser Widerspruch hat schriftlich binnen 1 Monat nach dem Unterrichtszeitpunkt der Mitarbeiter/innen über den Betriebsübergang zu erfolgen.

Hieraus ergeben sich die verschiedenen Szenarien, die wir in der gegebenen Kürze aufzeigen wollen.

#### **aa) Kein Widerspruch durch die Arbeitnehmer/innen**

In diesem Fall gehen sämtliche Mitarbeiter/innen, die dem Betriebsteilübergang, also dem zu rekommunalisierenden Bereich, zugeordnet wurden gemäß § 613 a BGB automatisch von der Marketing GmbH auf die Landeshauptstadt Wiesbaden über. Dies bedeutet, dass die Landeshauptstadt Wiesbaden Arbeitgeber von diesen Mitarbeiter/innen wird und in deren Arbeitsverhältnisse eintritt.

Gemäß der uns mitgeteilten Zahlen würde dies für die Stadt Wiesbaden ein Jahrespersonalkostenanstieg in Höhe von € 492.530,00 bedeuten. Wir gehen davon aus, dass die Berechnungen sämtliche Kosten, auch der ZVK etc., enthalten.

Nach Ihren Erwägungen sollten 6 Mitarbeiter/innen, die von dem Betriebsübergang erfasst werden, weiterhin zeitanteilig für die GmbH tätig werden. Fraglich ist, ob dies im Rahmen einer Personalgestellung gemäß § 4 Abs. 3 TVöD erlaubnisfrei möglich wäre. Charakteristisch für erlaubnisfreie Personalgestellungen ist, dass Aufgaben eines Arbeitnehmers auf einen anderen Arbeitgeber verlagert werden. Das Arbeitsverhältnis mit dem bisherigen Arbeitgeber der öffentlichen Verwaltung bleibt dabei bestehen, die arbeitsvertraglich geschuldete Leistung wird jedoch zukünftig bei dem anderen Arbeitgeber nach dessen Weisungen erbracht.

Allerdings fehlt es im vorliegenden Fall an der notwendigen Aufgabenübertragung von der Landeshauptstadt Wiesbaden auf einen Dritten. Vielmehr liegt der umgekehrte Fall vor, nämlich, dass Aufgaben rekommunalisiert werden. Die Übertragung erfolgt also von einem privatrechtlichen Unternehmen auf die Landeshauptstadt. Die Ausnahnevorschrift des § 1 Abs. 3 Nr. 2 b AÜG findet auf diese Gestaltung jedoch gerade keine Anwendung.

Ebenso greift die weitere Ausnahnevorschrift des § 1 Abs. 3 Nr. 2 c AÜG nicht ein, da diese Regelung nur Überlassungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts von der Erlaubnispflicht ausnimmt. Die Marketing GmbH ist jedoch eine juristische Person des Privatrechts.

Es bleibt mithin festzuhalten, dass diese Personalgestellung als Arbeitnehmerüberlassung zu qualifizieren ist und einer Erlaubnis nach dem AÜG bedarf. Zudem ist eine Überlassung der Arbeitnehmer/innen nur für einen Zeitraum von maximal 18 Monaten zulässig. Sowohl der Verwaltungsaufwand, der für die Beantragung der Erlaubnis und die durchzuführenden Meldungen entsteht, als auch die zeitliche Begrenzung der Überlassung der einzelnen Mitarbeiter/innen auf 18 Monate sind als deutlich unvorteilhaft herauszustreichen.

Wenn ein Arbeitgeber Arbeitnehmer ohne Erlaubnis an einen Dritten überlässt, hat das gewichtige Folgen. Insbesondere stellt der Verleih ohne Erlaubnis der Bundesagentur für Arbeit ein ordnungswidriges Handeln (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 AÜG) dar und ist mit einer Geldbuße bis zu € 30.000,00 bedroht. Dabei kann der durch die unerlaubte Handlung erzielte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft werden; dies kann dazu führen, dass der Bußgeldrahmen überschritten wird.

Fraglich ist, ob das zeitanteilige Tätigwerden der 6 Mitarbeiter/innen für die GmbH, die von dem Betriebsübergang erfasst werden, im Rahmen einer kostenfreien Personalbeistellung möglich ist.



Bei einer Personalbeistellung überlässt der Auftraggeber (Landeshauptstadt Wiesbaden) dem Auftragnehmer (Wiesbaden Marketing GmbH) unentgeltlich angestellte Mitarbeiter lediglich zur Durchführung eines konkreten Auftrages. Der Einsatz für andere Zwecke muss hierzu vertraglich und tatsächlich ausgeschlossen sein. Die Entlohnung des Personals muss weiterhin durch den Auftraggeber erfolgen (Landeshauptstadt Wiesbaden).

Die Personalbeistellung stellt ein Konstrukt des Steuerrechts dar, welches dem Arbeitsrecht als solches fremd ist.

Arbeitsrechtlich betrachtet ist dieses Konstrukt - wie die Personalgestellung – als Arbeitnehmerüberlassung zu qualifizieren, sodass es einer Erlaubnis nach dem AÜG bedarf.

### **bb) Widerspruch der Arbeitnehmer/innen**

Aufgrund eines ordnungsgemäßen und fristgerechten Widerspruchs des Arbeitnehmers bleibt das Arbeitsverhältnis des Arbeitnehmers zum bisherigen Arbeitgeber bestehen. Machen die Arbeitnehmer/innen von ihrem Widerspruchsrecht Gebrauch, würden zwar die Arbeitsverhältnisse mit dem ehemaligen Betriebsinhaber, der Marketing GmbH, aufrechterhalten bleiben, die Aufgabe hingegen wäre bei dem neuen Betriebsinhaber, der Landeshauptstadt Wiesbaden.

Ein Widerspruch würde dazu führen, dass die bei der Marketing GmbH angestellten Mitarbeiter an die Landeshauptstadt Wiesbaden überlassen werden müssten, um die Aufgaben dort zu erfüllen. Ausnahmevorschriften sind hier nicht zu erkennen, so dass auch bei dieser Variante die Vorschriften des AÜG zu berücksichtigen sind. Es gelten die unter aa) dargestellten Maßgaben, so dass der Anwendungsbereich einer (befristeten) erlaubnisbedürftigen Arbeitnehmerüberlassung eröffnet ist.

### **3. Endergebnis**

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die Rekommunalisierung der beiden Betriebsteile (Tourismus Marketing und Online-Redaktion) der Marketing GmbH auf die Stadt Wiesbaden arbeitsrechtlich nur dann von Vorteil ist, wenn die betroffenen Mitarbeiter strikt der Marketing GmbH oder der Stadt Wiesbaden zugeordnet werden könnten. Sind die übergegangenen Mitarbeiter teilweise für die Landeshauptstadt Wiesbaden und teilweise für die Marketing GmbH tätig, stellt sich das beschriebene Problem der Arbeitnehmerüberlassung. Diese ist lediglich für einen Zeitraum von maximal 18 Monaten zulässig. Falls keine Möglichkeit besteht, die Mitarbeiter strikt zuzuordnen, ist eine Rekommunalisierung der Marketing GmbH auf die Stadt Wiesbaden aus arbeitsrechtlicher Sicht nicht zu empfehlen.

Dreieich, 20. August 2018

Schüller mann und Partner AG  
*Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*  
*Steuerberatungsgesellschaft*



ppa. Dr. Thorsten Boos  
*Rechtsanwalt, Steuerberater*



i.V. Philipp Anders  
*Rechtsanwalt*

# Allgemeine Auftragsbedingungen

## für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vom 1. Januar 2017

### 1. Geltungsbereich

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

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

### 2. Umfang und Ausführung des Auftrags

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

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

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

### 3. Mitwirkungspflichten des Auftraggebers

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

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

### 4. Sicherung der Unabhängigkeit

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

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

### 5. Berichterstattung und mündliche Auskünfte

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

### 6. Weitergabe einer beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers

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

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

### 7. Mängelbeseitigung

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

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

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

### 8. Schweigepflicht gegenüber Dritten, Datenschutz

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

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

### 9. Haftung

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

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

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

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

(5) Ein einzelner Schadensfall im Sinne von Abs. 2 ist auch bezüglich eines aus mehreren Pflichtverletzungen stammenden einheitlichen Schadens gegeben. Der einzelne Schadensfall umfasst sämtliche Folgen einer Pflichtverletzung ohne Rücksicht darauf, ob Schäden in einem oder in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren entstanden sind. Dabei gilt mehrfaches auf gleicher oder gleichartiger Fehlerquelle beruhendes Tun oder Unterlassen als einheitliche Pflichtverletzung, wenn die betreffenden Angelegenheiten miteinander in 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.

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

## 10. Ergänzende Bestimmungen für Prüfungsaufträge

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

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

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

(3) Der Auftraggeber hat Anspruch auf fünf 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 Fall hat der Auftraggeber dem Wirtschaftsprüfer alle für die Wahrung von Fristen wesentlichen Unterlagen, insbesondere Steuerbescheide, so rechtzeitig vorzulegen, dass dem Wirtschaftsprüfer eine angemessene Bearbeitungszeit zur Verfügung steht.

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

- 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 Buchst. c) und e) genannten Tätigkeiten gesondert zu honorieren.

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

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

- 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,
- die beratende und gutachtliche Tätigkeit im Zusammenhang mit Umwandlungen, Kapitalerhöhung und -herabsetzung, Sanierung, Eintritt und Ausscheiden eines Gesellschafters, Betriebsveräußerung, Liquidation und dergleichen und
- die Unterstützung bei der Erfüllung von Anzeige- und Dokumentationspflichten.

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

## 12. Elektronische Kommunikation

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

## 13. Vergütung

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

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

## 14. Streitschlichtungen

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

## 15. Anzuwendendes Recht

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