

# Public Sector aktuell

Winter 2025

Informationen für den öffentlichen Sektor

## Inmitten der Verkehrswende – Meilensteine und Herausforderungen



**Gastbeitrag von Ulrich Jäger, Mitglied des Vorstands der DSW21 Dortmunder Stadtwerke AG**

Hand aufs Herz: Wann sind Sie das letzte Mal mit dem Bus oder mit der Stadtbahn gefahren? Die Wahl des Verkehrsmittels ist nicht nur eine Frage von Komfort oder Bequemlichkeit. Nein, es geht um mehr. Wer in einen Linienbus oder eine Straßenbahn steigt, fährt nicht einfach

nur von A nach B: Jede Entscheidung zugunsten des öffentlichen Personennahverkehrs (ÖPNV) ist ein kleiner, aber wirkungsvoller Beitrag zum Klimaschutz. Dass wir beim Schutz unseres Planeten noch erhebliches Steigerungspotenzial haben, dürfte unstrittig sein. Ich will nur ein paar Zahlen streifen, um das zu untermauern: Eigentlich möchten wir in Deutschland unsere Treibhausgas-Emissionen bis 2030 um 65 % gegenüber 1990 reduzieren. Tatsächlich haben wir sie bis dato aber nur um etwa 46 % zurückgefahren.

### **Busfahren ist Klimaschutz**

Deutschland muss also in den nächsten fünf Jahren umgerechnet weit mehr als 200 Millionen Tonnen Treibhausgase zusätzlich einsparen. Neben Industrie und Wirtschaft steht dabei vor allem der Verkehrssektor im Fokus. Etwa ein Fünftel aller Emissionen entfiel 2024 auf diesen Bereich. Und an dieser Stelle kommt der eingangs erwähnte ÖPNV ins Spiel. Busse und Bahnen verursachen im Vergleich zum motorisierten Individualverkehr deutlich weniger Emissionen, verbrauchen weniger Fläche und sind effizienter im Energieeinsatz. In Großstädten wie Dortmund, in denen der Platz in der City äußerst knapp bemessen ist und zigtausend Menschen mobil sein möchten, muss der ÖPNV ein zentraler Baustein der Verkehrswende sein und eine Schlüsselrolle beim Klimaschutz einnehmen.

## Inhalt

- Inmitten der Verkehrswende – Meilensteine und Herausforderungen
- Keine Rückstellung für künftige Wartungen von Zügen
- EuGH äußert sich zur Umsatzsteuerbarkeit von Zuschüssen für den ÖPNV
- Schluss mit starren Vorgaben: neue Freiheiten im kommunalen Vergaberecht in NRW ab 2026
- Der neue RegulierungsRAMEN der Bundesnetzagentur
- E-Rechnungen: Validierungs- und Aufbewahrungspflichten

- 1 Zukunft des steuerlichen Querverbands mit Energie- und Wärmeversorgern – BMF positioniert sich 8
- 3
- 4 Steuerliches Verfahrensrecht bei Beteiligung an Personengesellschaften: Fallstricke beachten! 9
- 5 Der Betriebsaufspaltungs-BgA – großes Risiko, aber auch Chance 10
- 6 Compliance in kommunalen Aufsichtsräten – Verantwortung erkennen, Kompetenz stärken 11
- 8 Impressum 12

# Keine Rückstellung für künftige Wartungen von Zügen



## Einfach und attraktiv

Wie können noch mehr Autofahrende zum Umstieg bewogen werden? Einfachheit und Attraktivität sind dabei wichtige Schlagworte und das Deutschlandticket spielt eine große Rolle. Damit ist der Politik und der Verkehrsbranche ein großer Wurf gelungen: Auf einen Schlag ist das Fahren mit Bus und Bahn viel einfacher und günstiger geworden. 13,5 Millionen Menschen in Deutschland haben dieses Ticket in der Tasche. Sie brauchen sich keine Gedanken mehr über Tarife machen – ganz gleich, ob sie in ihrer Heimatstadt oder im Urlaub in den Bus steigen. So einfach und attraktiv war ÖPNV noch nie. In Dortmund haben wir mehr als 170.000 Abonnent\*innen – in einer Stadt mit rund 600.000 Einwohnenden. Und es ist ja nicht das Einzige, was im Bereich Ticketing passiert ist: Der Verkehrsverbund Rhein-Ruhr etwa hat sich vom Spirit des Deutschlandtickets inspirieren lassen und 2025 eine beherrzte Tarifreform durchgesetzt. Dabei wurde das Sortiment durchlüftet und um 75 % ausgedünnt.

## eezy-Tarif für Gelegenheitsfahrer

Neben dem Deutschlandticket für Vielfahrende kristallisiert sich der E-Tarif „eezy.nrw“, bei dem der Preis auf Basis der gefahrenen Luftlinienkilometer berechnet wird, als zentrale Option für Gelegenheitsfahrende heraus. Damit wird das Smartphone zum Ticket und wir kommen auch bei der Digitalisierung einen Schritt weiter. Natürlich braucht es darüber hinaus weitere Reformen – an denen längst gearbeitet wird.

Beim Ticketing jedenfalls hat die Branche zuletzt abgeliefert. Das kann man von der Politik nur in Teilen sagen. Das Deutschlandticket verursacht erhebliche Mindereinnahmen, die von der Politik ausgeglichen werden müssen. Entsprechende Finanzierungszusagen gab es bislang nur im 1-Jahres-Rhythmus. Planungssicherheit: Fehlanzeige! Mit den jüngsten Entscheidungen der Verkehrsministerkonferenz, die einen Rahmen bis 2030 definiert hat, ist aber ein erster bedeutender Schritt getan.

## Herausforderung Elektromobilität

Dass Busse und Bahnen im Vergleich zum motorisierten Individualverkehr weniger Schadstoffe ausstoßen, hatte ich erwähnt. Dabei macht es aber noch einen Unterschied, ob wir über moderne Dieselsebusse oder Elektrobusse sprechen. Letztere sind nicht nur komplett emissionsfrei, sondern auch geräuschlos unterwegs. Das zählt also doppelt auf die Lebensqualität der Menschen ein. 30 „StromFahrer“ rollen durch die Dortmunder Straßen. Sie sind beliebt bei Jung und Alt. Gern hätten wir längst weitere Teile unserer Busflotte, die etwa 190 eigene Fahrzeuge und 110 Fahrzeuge von Partnerunternehmen umfasst, elektrifiziert. Aber auch an dieser Stelle müssen wir übers Geld sprechen. Ein Elektrobus ist beinahe mehr als doppelt so teuer wie sein Dieselpendant. Zudem ist Ladeinfrastruktur notwendig. Und weil E-Busse kürzere Reichweiten haben, reicht ein 1:1-Austausch nicht aus, um die gleiche Laufleistung auf die Straße zu bringen. Das Gelingen der sogenannten Antriebswende ist daher untrennbar mit einer auskömmlichen Förderkulisse verknüpft. Vor diesem Hintergrund ist es zu begrüßen, dass die Bundesregierung ab 2027 wieder zusätzliche Mittel in Höhe von 350 Millionen Euro bereitstellt – nach dem zu Recht kritisierten Förderstopp.

## Herausforderung Personalgewinnung

Was wir dabei auch nicht außer Acht lassen dürfen: Rund 100.000 Busfahrer\*innen und etwa 40.000 Triebfahrzeugführer\*innen halten unser Verkehrssystem am Laufen. Nun scheiden aber allein bis 2030 jährlich etwa 6.000 Fahrdienst-Mitarbeitende aus dem Berufsleben aus. Das müssen wir abfedern – in Zeiten eines grassierenden Arbeitskräftemangels. Insofern sind wir als Verkehrsunternehmen auch mit der Herausforderung der Personalgewinnung und -bindung konfrontiert.

Wie bei allen komplexen Problemstellungen gibt es auch hier keine simplen Lösungen. Wir müssen an vielen Stellschrauben drehen. Als Verkehrsunternehmen etwa müssen wir gezielt Menschen ansprechen, die aus anderen Berufen kommen. Dafür braucht es Infos und Schulungsangebote. Außerdem leidet unsere Branche unter dem – wie ich finde oberflächlichen – Eindruck schlechter Arbeitszeiten, geringer Wertschätzung und niedriger Bezahlung. Da ist viel Image-Arbeit nötig, um deutlich zu machen, wie gut Arbeitszeitmodelle als auch Bezahlung im Vergleich zu vielen anderen Branchen sind. So liegt etwa das Grundgehalt im Fahrdienst bei mehr als 3.000 Euro im Monat – hinzu kommen diverse Zulagen.

## Das liebe Geld

Wenn Sie bis hierhin aufmerksam gelesen haben, ist es Ihnen nicht verborgen geblieben, dass wir viele Herausforderungen parallel zu bewältigen haben und sich die Finanzen wie ein roter Faden durch diesen Beitrag ziehen. Dabei habe ich die aufwändige Instandhaltung unserer in die Jahre gekommenen Gleis- und Stellwerksinfrastruktur noch gar nicht angeschnitten.

Auch beim beherrzten Ausbau unserer Bus- und Stadtbahnangebote – unabdingbar für eine erfolgreiche Verkehrswende – ist das Geld der Kernpunkt. Und das gilt gerade in Zeiten kontinuierlicher Preissteigerungen und klammer Kassen in den Kommunen. Wenn wir noch mehr Leistung auf die Straße und die Schiene bringen wollen, um den Klimaschutz spürbar nach vorn zu tragen, müssen nun die Weichen gestellt werden.

Wir als Branche, namentlich der Verband Deutscher Verkehrsunternehmen, haben über die Leistungskosten im ÖPNV 2024 bis 2040 einen detaillierten Transformationsfahrplan mit zwei Szenarien vorgelegt: Das sogenannte Modernisierungsszenario, das einen finanziellen Mehrbedarf von 1,44 Milliarden Euro im Jahr vorsieht, sichert und verbessert vorrangig den Status quo. Dahingegen umfasst das Deutschlandangebot einen flächendeckenden Ausbau, dichtere Taktungen und eine insgesamt bessere Erschließung – bei Mehrkosten von 3,36 Milliarden Euro im Jahr. Jetzt ist die Politik am Zug.



Rückstellungen dienen dazu, bereits absehbare, aber noch ungewisse Verpflichtungen in der Bilanz zu berücksichtigen. Sie sind sowohl handels- als auch steuerrechtlich zulässig, wenn eine Verpflichtung dem Grunde nach bereits entstanden oder ihr Entstehen überwiegend wahrscheinlich ist und sie wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht wurde. Künftige Aufwendungen dürfen dagegen erst dann berücksichtigt werden, wenn sie tatsächlich anfallen.

Nun hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass ein Eisenbahnunternehmen keine Rückstellungen für künftige Wartungen seiner Züge bilden darf. Das Unternehmen hatte geleaste Triebfahrzeuge im Schienenpersonennahverkehr eingesetzt und anteilig Rückstellungen für anstehende Wartungs- und Hauptuntersuchungskosten gebildet. Nach dem Leasingvertrag war die Instandhaltungspflicht dem Leasingnehmer auferlegt. Diese Wartungen sind gesetzlich vorgeschrieben und richten sich nach Laufzeit und Nutzung der Fahrzeuge. Das Eisenbahnverkehrsunternehmen bildete daher auf Basis der bereits zurückgelegten Laufleistung in den vergangenen Jahren anteilige Rückstellungen für die künftig anfallenden Wartungs- und Hauptuntersuchungskosten. Nach Auffassung des BFH ist eine öffentlich-rechtliche Wartungsverpflichtung wirtschaftlich nicht in der Vergangenheit verursacht, weil wesentliches Merkmal der Überholungsverpflichtung das Erreichen der zulässigen Betriebszeit ist, die den typischerweise auftretenden Ermüdungs- und Abnutzungserscheinungen Rechnung trägt. Die Erfüllung dieser Verpflichtungen legitimiere also nicht den Betrieb des entsprechenden Geräts in der Vergangenheit, sondern ermögliche ihn in der Zukunft. Der BFH lehnt daher die Rückstellungsbildung ab. Im Urteilsfall war die maximale Betriebszeit noch nicht erreicht, sodass auch eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung ausscheidet.

Auch der Leasingvertrag begründete keine abweichende Verpflichtung. Da der Wartungsaufwand erst in Zukunft entsteht, liegt kein sogenannter Erfüllungsrückstand vor, der eine Rückstellung rechtfertigen könnte. Das Urteil macht deutlich: Rückstellungen dürfen nur für Verpflichtungen gebildet werden, die bereits rechtlich entstanden und wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht sind. Für regelmäßig anfallende Wartungsarbeiten bedeutet das, dass sie erst dann bilanziell berücksichtigt werden dürfen, wenn die Aufwendungen tatsächlich entstehen.

An dieser Stelle sei auf den handelsrechtlich zulässigen Komponentenansatz hingewiesen. Zwar lassen sich mit dem Komponentenansatz auch keine Rückstellungen für Wartungsarbeiten in der Bilanz bilden, er erlaubt aber die getrennte Abschreibung einzelner wesentlicher Bestandteile eines Vermögensgegenstands, sofern diese unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen.

Obwohl im Handelsgesetzbuch nicht explizit geregelt, wird der Ansatz durch das Institut der Wirtschaftsprüfer als zulässig angesehen, wenn die Komponenten physisch separierbar und wertmäßig wesentlich sind.

Züge sind komplexe technische Anlagen mit zahlreichen funktionalen Einheiten, die sich in ihrer Lebensdauer und Abnutzung deutlich unterscheiden. Typische Komponenten, die separat beschrieben werden können, sind:

- Fahrgestell/Rahmen (lange Nutzungsdauer, z. B. 30–40 Jahre)
- Antriebseinheit (Motor, Getriebe; kürzere Nutzungsdauer, z. B. 15–20 Jahre)
- Elektronik und Steuerungssysteme (schnellerer technologischer Wandel, z. B. 10–15 Jahre)
- Innenausstattung/Kabine (abhängig von Nutzung und Komfortanforderungen, z. B. 10 Jahre)

Die jährliche Abschreibung erfolgt komponentenweise und ermöglicht eine realitätsnähere Abbildung des Werteverzehrs. Zwar gilt steuerlich das Maßgeblichkeitsprinzip, wonach die Handelsbilanz grundsätzlich auch für die Steuerbilanz maßgeblich ist – aber nur insoweit, als steuerliche Vorschriften dem nicht entgegenstehen.

Und genau hier liegt die Einschränkung: Die steuerlichen Vorschriften sehen keine komponentenweise Abschreibung vor. Das wurde durch die Rechtsprechung des BFH ebenfalls klargestellt. Eine Aufteilung eines Wirtschaftsguts in einzelne Komponenten und deren Abschreibung für steuerliche Zwecke werden abgelehnt.

# EuGH äußert sich zur Umsatzsteuerbarkeit von Zuschüssen für den ÖPNV

Ein aktuelles Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) konkretisiert die umsatzsteuerliche Behandlung von im Nachhinein gewährten pauschalen Verlustausgleichszahlungen einer Gebietskörperschaft an Betreiber des öffentlichen Personennahverkehrs (ÖPNV). Der EuGH stellt klar, dass solche Zahlungen dann als echte, nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse zu qualifizieren sind, wenn sie der allgemeinen Sicherstellung des Verkehrsangebots dienen und nicht als Gegenleistung für bestimmte, individuell bestellte Leistungen gezahlt werden.

Die zentrale Frage war, ob pauschale Ausgleichszahlungen als Gegenleistungen für Leistungen eines ÖPNV-Betreibers zu qualifizieren sind und damit der Umsatzsteuer unterliegen.

Der Sachverhalt betraf ein polnisches Verkehrsunternehmen (P), das ÖPNV-Leistungen zu von der Gebietskörperschaft festgelegten, nicht kostendeckenden Preisen an Dritte erbrachte. Zur Deckung der daraus resultierenden Verluste erhielt P pauschale Ausgleichszahlungen. Die polnische Finanzverwaltung sah diese Zahlungen als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt von dritter Seite an. Das Unternehmen klagte und der Fall wurde dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt. Der EuGH entschied, dass die pauschalen Ausgleichszahlungen nicht als Entgelt von dritter Seite zu qualifizieren sind und nicht in die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Konkret äußerte sich das Gericht folgendermaßen:

- Ein Leistungsaustausch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes liegt nur vor, wenn die Zahlung als unmittelbare Gegenleistung für eine bestimmte Leistung erfolgt. Pauschale Verlustausgleichszahlungen, die nachträglich und ohne Bezug zu konkreten Einzelleistungen oder Nutzergruppen gezahlt werden, sind nicht als Entgelt zu werten.
- Die Zahlungen müssen dazu bestimmt sein, allgemein eine ausreichende Bedienung der Bevölkerung mit Verkehrsleistungen im ÖPNV zu gewährleisten. Sie dürfen nicht auf spezielle Interessen des Zuschussgebers oder einzelner Nutzergruppen (z. B. Schüler, bestimmte Pendler) ausgerichtet sein.
- Die Höhe und die nachträgliche Gewährung der Zahlung (z. B. auf Basis eines Preis-Kosten-Vergleichs zur Deckung nicht durch Fahrgeldeinnahmen gedeckter Kosten) sind für die steuerliche Einordnung unerheblich. Entscheidend sind allein der Förderzweck und die fehlende Verknüpfung mit konkreten Einzelleistungen.
- Der EuGH grenzt ausdrücklich ab: Werden Zahlungen gezielt für bestimmte Leistungen oder Fahrgastgruppen gewährt (z. B. Schülerbeförderung, bei der die Allgemeinheit ausgeschlossen ist), handelt es sich um ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt von dritter Seite.

Das Urteil lässt Schlussfolgerungen für verschiedene praxisrelevante Fälle auch in Deutschland zu. Zusammenfassend bedeutet das zum Beispiel:

- Ein Landkreis zahlt dem Verkehrsunternehmen nach Ablauf des Jahres einen pauschalen Betrag, um die durch die Fahrgeldeinnahmen nicht gedeckten Kosten des Linienverkehrs auszugleichen. Diese Zahlung ist nach dem EuGH-Urteil nicht umsatzsteuerbar.

- Zahlt die Gebietskörperschaft hingegen einen Zuschuss, der direkt an die Anzahl der beförderten Schüler gekoppelt ist, handelt es sich um ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt von dritter Seite.

Die Entscheidung des EuGH bringt erhebliche Rechtssicherheit für die Praxis und ist daher sehr zu begrüßen:

- **Echte Zuschüsse:** Pauschale Verlustausgleichszahlungen sind als echte, nicht steuerbare Zuschüsse zu qualifizieren und beeinflussen nicht den Umfang des Vorsteuerabzugs.
- **Gestaltungsempfehlung:** Eine möglichst pauschale und nicht leistungsbezogene Ausgestaltung von Zuschussvereinbarungen ist umsatzsteuerlich vorteilhaft. Je weniger Bezug zu konkreten Leistungen oder Kosten besteht, desto eher liegt ein echter Zuschuss vor.
- **Bestätigung durch nationale Rechtsprechung:** Die Entscheidung steht im Einklang mit der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der ebenfalls eine steuerliche Unbeachtlichkeit von Landeszuschüssen aus strukturpolitischen Gründen bejaht hat. Bereits dieses Urteil war ein Meilenstein, da keine Umsatzsteuerrelevanz gegeben war und gleichzeitig der – teilweise nicht unerhebliche – Vorsteuerabzug nicht gekürzt wurde.



# Schluss mit starren Vorgaben: neue Freiheiten im kommunalen Vergaberecht in NRW ab 2026

Zum 1. Januar 2026 beginnt eine neue Ära für die kommunale Auftragsvergabe in Nordrhein-Westfalen. Mit dem Inkrafttreten des § 75a GO NRW fallen sämtliche landesrechtlichen Wertgrenzen weg und damit ein erheblicher Teil des bisherigen Verfahrensballasts.

Wie bereits berichtet, hat die Landesregierung einen umfassenden Paradigmenwechsel im kommunalen Vergaberecht auf den Weg gebracht. Nach monatelanger Beratung und einer Sachverständigenanhörung im Juni 2025 ist das Gesetzgebungsverfahren nun abgeschlossen. Die zentrale Neuerung für Kommunen in NRW ist, dass diese künftig erst ab Erreichen der EU-Schwellenwerte förmlich aus schreiben müssen. Alles unterhalb dieser Grenze liegt weitgehend in kommunaler Eigenverantwortung.

Die bisherigen ministeriellen Erlasse zu den kommunalen Vergabegrundsätzen, die im Unterschwellenbereich die verpflichtende Anwendung von VOB/A und UVgO vorschrieben, laufen Ende Dezember 2025 aus. Damit entfällt eine verbindliche haushaltsrechtliche Vorgabe, die jahrzehntelang die kommunale Vergabepaxis bestimmte. An ihre Stelle tritt eine schlanke Grundsatzregelung. Kommunen vergeben öffentliche Aufträge wirtschaftlich, effizient und sparsam unter Beachtung von Gleichbehandlung und Transparenz.

Kommunen erhalten damit vergaberechtlich ebenso viel Handlungsfreiheit wie ihre eigenen Gesellschaften. Bislang verfügten privat rechtlich organisierte Tochtergesellschaften oft über deutlich mehr Spielraum bei der Auftragsvergabe als die öffentliche Hand selbst; ein Umstand, der nicht selten Outsourcing-Überlegungen befeuerte. Diese Schiefelage gehört nun der Vergangenheit an. Die neue Regelung setzt auch auf Vertrauen in die kommunale Selbstverwaltung und verzichtet bewusst auf überdetaillierte Vorgaben von oben.

Natürlich bleiben Europa-, Bundes- und Landesrecht als Grenzen bestehen. Das EU-Beihilferecht, haushaltsrechtliche Grundsätze und das Gebot marktüblicher Preise gelten nach wie vor. Die Freiheiten bewegen sich also in einem klar definierten rechtlichen Rahmen, aber innerhalb dieses Rahmens eröffnen sich erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten.

Die Frage, wie Kommunen die neue Freiheit konkret ausgestalten sollen, haben die kommunalen Spitzenverbände nicht unbeantwortet gelassen. Städtetag NRW, Landkreistag NRW und Städte- und Gemeindebund NRW haben gemeinsam mit Praktikerinnen und Praktikern aus der kommunalen Verwaltung eine Mustersatzung erarbeitet.

Diese Mustersatzung ist keine Pflicht, sondern eine Orientierungshilfe, gedacht für jene Kommunen, die nicht bei null anfangen möchten. Sie greift bewusst auf etablierte Begrifflichkeiten aus VOB/A und UVgO zurück, auch wenn diese Regelwerke nicht mehr verbindlich sind. Der Vorteil liegt auf der Hand: Vergabestellen können auf vertraute Strukturen und eingespieltes Wissen zurückgreifen, ohne in rechtliche Unsicherheit zu geraten.

Die Mustersatzung ist dabei ausdrücklich als flexible Vorlage konzipiert. Kommunen können sie vollständig übernehmen, einzelne Elemente anpassen oder auch ganz eigene Wege gehen. Besonders inte-

ressant sind Ergänzungsmöglichkeiten etwa zur Einbindung zentraler Vergabestellen oder zur Beteiligung der Rechnungsprüfung gemäß § 104 Abs. 1 Nr. 5 GO NRW. Jede Kommune kann so ihr Vergaberecht passgenau auf die örtlichen Strukturen und Bedürfnisse zuschneiden. Für Beschaffungsverantwortliche in den Kommunen bringt die Neuregelung spürbare Erleichterungen. Kleinere Aufträge, die bisher aufwendige Verfahren nach sich zogen, lassen sich künftig deutlich pragmatischer abwickeln.

Das spart Zeit, reduziert den Verwaltungsaufwand und ermöglicht schnellere Reaktionen auf aktuelle Bedarfe, also gerade in Zeiten, in denen Fachkräftemangel und knappe Ressourcen den Verwaltungsalltag prägen. Gleichzeitig verlagert sich die Verantwortung stärker in die kommunale Ebene.

Während früher detaillierte Landesvorgaben eine gewisse Absicherung boten, sind nun mehr Eigenverantwortung und sorgfältige Dokumentation gefragt. Transparenz und Gleichbehandlung müssen auch ohne starre Formvorgaben gewährleistet bleiben – das erfordert klare interne Prozesse und ein geschultes Auge für rechtliche Risiken.

Wer bereits bisher mit VOB/A und UVgO gearbeitet hat, kann weiterhin auf diese bewährten Regelwerke zurückgreifen, nun aber als Orientierung statt als Zwangskorsett. Bei Unsicherheiten oder komplexen Vergaben bieten sie eine solide Grundlage, ohne dass ihre strikte Einhaltung rechtlich geboten wäre.

Bis zum Jahresende gelten noch die bisherigen Vergabegrundsätze. Diese Übergangsfrist sollten Kommunen nutzen, um ihre internen Prozesse zu überprüfen und Weichenstellungen vorzunehmen. Soll die Mustersatzung übernommen werden? Sind Anpassungen nötig? Welche Rolle sollen zentrale Vergabestellen künftig spielen? Wie wird die Dokumentation organisiert?

Auch die Frage nach Schulungsbedarf stellt sich. Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in den Vergabestellen benötigen ein klares Verständnis der neuen Rechtslage und ihrer Handlungsspielräume. Der Wegfall formaler Vorgaben bedeutet nicht, dass Vergabeentscheidungen beliebig werden, ganz im Gegenteil erfordern sie künftig mehr strategisches Denken und rechtliche Urteilskraft.

Das Vergabebeschleunigungsgesetz NRW mit der Neuregelung des § 75a GO NRW ist mehr als eine technische Rechtsänderung. Es ist ein Versuch, kommunale Verwaltung zeitgemäß zu gestalten, mit weniger Bürokratie, mehr Eigenverantwortung, pragmatischeren Lösungen. Ob dieser Ansatz sich bewährt, wird die Praxis zeigen. Die Rahmenbedingungen jedenfalls sind vielversprechend und mit der Mustersatzung steht ein praxiserprobtes Instrument bereit, das den Einstieg in die neue Vergabewelt erleichtert.

Für kommunale Entscheidungsträger gilt jetzt: die neu gewonnene Flexibilität aktiv nutzen, dabei aber die bewährten Grundsätze von Wirtschaftlichkeit, Transparenz und Gleichbehandlung im Blick behalten. Wer diesen Balanceakt meistert, kann von deutlich schlanke ren und effizienteren Beschaffungsprozessen profitieren.



## Der neue RegulierungsRAMEN der Bundesnetzagentur

Im Zuge der Anpassung des Energiewirtschaftsrechts an unionsrechtliche Vorgaben stellt die Bundesnetzagentur (BNetzA) seit 2024 den Regulierungsrahmen für Strom- und Gasnetze grundlegend neu auf. Die BNetzA beschreibt diese Neuausrichtung in ihrem NEST-Prozess („Netze. Effizient. Sicher. Transformiert.“) als notwendigen Schritt, um Investitionssicherheit, Effizienz und Versorgungssicherheit zugleich zu erreichen. Statt Verordnungen (ARegV, StromNEV, GasNEV) werden künftig Festlegungen der Großen Beschlusskammer Energie die zentralen Regeln enthalten – allen voran RAMEN Strom und Gas (Regulierungsrahmen und Methode der Anreizregulierung, Ebene 1) und die Methodenfestlegungen (Ebene 2), insbesondere Strom- und GasNEF, WACC, Effizienzvergleich und Xgen.

Nach Auswertung der Stellungnahmen hat die BNetzA dem Länderausschuss Ende Oktober angepasste Festlegungsentwürfe zugeleitet. Branchendienste und Verbände berichten über mehrere Nachsteuerungen, jedoch auch einige unverändert kritische Punkte. BDEW und VKU würdigen die Korrekturen verhalten positiv, sehen jedoch weiterhin Investitions- und Umsetzungsrisiken.

Parallel läuft AgNes (Allgemeine Netzentgeltssystematik Strom): Nach der Verfahrenseinleitung im Mai legte die BNetzA im September ein vertiefendes Diskussionspapier vor, u. a. zu Kapazitäts-/Zeitkomponenten, Industrie-/Sonderentgelten und zur Koordination mit den RAMEN-/NEF-Logiken. Das gasseitige Verfahren KANU 2.0 (flexible Nutzungsdauern/Abschreibungen zur Absicherung des Transformationspfades) gilt bereits und wird in der Praxis zunehmend genutzt. Für das Gasfernleitungsnetz bleibt zudem VOLKER (volatile Kostenanteile) ein wichtiges Brückenelement.

### Aktueller Stand (Oktober 2025) und wesentliche Inhalte der Festlegungsverfahren

#### Ebene 1: RAMEN Strom/Gas

Nach dem Sachstandspapier aus Januar 2025 beschreibt die BNetzA mit den RAMEN-Entwürfen die künftige Architektur der Anreizregulierung: Regulierungsperiodik, Grundlogik der Erlösbergrenzen und die Verzahnung mit den Methodenfestlegungen. Es ist trotz teilweiser kontroverser Rückmeldungen seitens der Netzbetreiber nach den neuesten Anpassungen vorgesehen, die Dauer der Regulierungsperiode ab der sechsten Regulierungsperiode von bisher fünf auf drei Jahre

zu verkürzen. Die fünfte Regulierungsperiode wird dabei aber wie gewohnt fünf Jahre dauern, für Elektrizitätsverteilnetzbetreiber jedoch durch eine Systematik zur OPEX-Anpassung ergänzt.

#### Ebene 2: NEF – Methodik Ausgangsniveau (StromNEF/GasNEF)

NEF definiert Vorgaben zur Ermittlung des Ausgangsniveaus, das für die Festsetzung der Erlösbergrenzen maßgeblich ist, und beschreibt, wie Übergänge in die neue Systematik erfolgen. Als Anker des Systems verhindert die Definition der betriebsnotwendigen Kosten Doppelerfassungen oder Lücken. Die Differenzierung nach aufwandsgleichen Kosten und Kapitalkosten wird fortgeführt. Die Berechnung der Verzinsungsbasis wird für den Ansatz des Umlaufvermögens pauschaliert, das Vermögen abzüglich der Baukostenzuschüsse bildet aber weiterhin die Verzinsungsbasis, die nun mit einem einheitlichen Kapitalkostensatz multipliziert wird. Damit erfolgt eine enge Synchronisierung von RAMEN und WACC.

#### WACC zur Ermittlung des Kapitalverzinsungssatzes

Der Entwurf stellt auf eine pauschale Kapitalstruktur und eine transparente Ermittlung von Eigen- und Fremdkapitalkosten ab und enthält zentrale methodische Vorgaben zur Ermittlung des pauschalierten, gewichteten Kapitalkostensatzes. Zur Bestimmung des Eigenkapitalzinssatzes wird weiterhin das CAPM verwendet. Berücksichtigt werden u. a. Marktisikoprämie, Betafaktor, Laufzeiten und Kreditspreads sowie Mechanismen zur Aktualisierung der Fremdkapitalkosten. Dabei sollen die Fremdkapitalkosten für Neuinvestitionen jährlich aktualisiert werden und sich an markt- und indexbasierten Referenzreihen orientieren. Mit Blick auf die jüngsten Anpassungen sollen Jahre mit hoher Investitionstätigkeit stärker gewichtet werden, um Finanzierungslasten realistischer abzubilden. Die Branche wertet das als guten Schritt, fordert aber eine marktdynamischere Ableitung, um Unterdeckungen zu vermeiden.

#### Effizienzvergleich

Die Entwürfe für Strom und Gas konkretisieren die Methoden zur Durchführung des Effizienzvergleichs, die Vorgaben zur Bestimmung der Parameter, die Festlegung des Abbaupfades sowie die Abrechnungsmethode zwischen den ermittelten Effizienzwerten. Der Umgang mit strukturell nicht vergleichbaren Netzbetreibern im Datensatz signalisiert dabei eine gewisse Flexibilität.

Die geplanten Veränderungen im Effizienzvergleichsverfahren stellen angesichts der weitreichenden Auswirkungen auch im Hinblick auf die Umsetzung der energiewendegetriebenen Transformationsprozesse einen der größten Veränderungsfaktoren im NEST-Prozess dar und sind besonders zu beobachten.

Im überarbeiteten Entwurf erhöht die BNetzA die Mindesteffizienz von 60 % auf 70 %, um die maximal abzubauen Ineffizienz zu begrenzen und Härtefallverfahren zu vermeiden. Das verringert Sprungrisiken, macht aber solide Übergangsmechanismen in Transformationsjahren weiterhin erforderlich. Mit Blick auf die bevorstehende Transformation des Gasnetzes wird sich jedoch zumindest zukünftig die Frage nach der Sinnhaftigkeit eines Effizienzvergleichs in diesem Bereich stellen.

#### Xgen – der generelle sektorale Produktivitätsfaktor

Der Xgen ist eine allgemeine Kostensenkungsvorgabe und spiegelt die langfristigen Produktivitätstrends wider. Die Festlegung sieht künftig nur noch eine Inflationierung der Betriebskosten vor, denn die Ermittlung soll ausschließlich nach der Malmquist-Methode unter Nutzung der Effizienzvergleichsdaten erfolgen und nur auf die OPEX wirken.

Damit entfällt zukünftig die Törnqvist-Methode, was aus Sicht der BNetzA einen signifikanten Bürokratieabbau für alle Beteiligten mit sich bringt. Konzeptionell wird das vielfach kritisiert, da verschiedene Methoden über jeweilige Stärken und Schwächen verfügen, die helfen, die Prognosegüte zu überprüfen und die jeweiligen Stärken und Schwächen der Methoden wiederum auszugleichen. Die begleitenden Gutachten und der offene Expertenaustausch sind hilfreich, ersetzen aber nicht die Herausforderung einer finalen, vorsichtig ausbalancierten Parametrisierung.

#### OPEX-Anpassung

Vorgesehen ist ein Instrument, das die Entwicklung der Betriebskosten im Zeitraum zwischen Basisjahr und Betrachtungsjahr berücksichtigt. Dabei geht es darum, die Auswirkungen von Veränderungen in den Rahmenbedingungen auf die Betriebskosten der Netzbetreiber zu erfassen und nicht antizipierte Betriebskostenschübe abzufedern.

Für die Praxis kommt es auf eine trennscharfe Kostenabgrenzung, eine praxistaugliche Indexlogik und eine angemessene Anwendungsbreite an, damit auch kleinere VNB, für die bisher kein OPEX-Anpassungsfaktor vorgesehen war, im vereinfachten Verfahren nicht strukturell benachteiligt werden. Diesem Umstand trägt die neueste Überarbeitung der Festlegung von Ende Oktober durch die Öffnung für Netzbetreiber im vereinfachten Verfahren Rechnung.

#### Konkretisierung beim Zugang zum vereinfachten Verfahren

Als Kriterium für den Zugang zum vereinfachten Verfahren wird zukünftig die angepasste Erlösbergrenze und nicht das Ausgangsniveau als Kriterium herangezogen. Durch diese Konkretisierung werden voraussichtlich deutlich weniger kleine Netzbetreiber in das Regelverfahren wechseln müssen als bisher angenommen.

Die Trennung der Prinzipien (Rahmenfestlegungen, Ebene 1) und der variablen Parameter (Methodenfestlegungen, Ebene 2) verlangt eine Abstimmung mit NEF, WACC, Effizienzvergleich und Xgen, damit es nicht zu methodisch bedingten Erlössprüngen kommt. Während RAMEN und NEF die Kostenseite bilden, adressiert AgNes die Entgeltssystematik. Das vertiefende diesbezügliche Diskussionspapier

beschäftigt sich mit Kapazitäts- und Zeitkomponenten, der Transparenz der Preissignale sowie dem Umgang mit Industrie- und Sonderentgelten und stellt die Verbindung zu RAMEN und NEF her.

Für Fairness und Akzeptanz ist entscheidend, die Verteilungswirkungen für Haushalte, Prosumer und Industrie frühzeitig zu simulieren, damit Preissignale wirksam, aber zumutbar bleiben.

#### Branchenbewertung (BDEW, VKU)

Die Reaktionen der Verbände fallen auch nach den jüngsten Anpassungen gemischt aus: Der BDEW sieht Bewegung, aber „noch nicht genug“ – positiv werden die OPEX-Ermittlung im vereinfachten Verfahren und die 70-%-Mindesteffizienz bewertet, kritisch bleibt die Fremdkapitalmethodik. Der VKU sieht mehr Gerechtigkeit für kleinere VNB, verweist jedoch auf verbleibende Investitionshemmnisse und fordert Nachschärfungen bei Übergängen und Redispatch-Folgen. Im Ergebnis drängen beide Verbände auf eine Parametrik mit Augenmaß, die Investitionsfähigkeit, Effizienz und Kundenschutz in ein wirtschaftlich belastbares Gleichgewicht bringt.

#### Ausblick

Ein konsistenter Datenhaushalt nach den NEF-Definitionen bildet die Grundlage für nachvollziehbare Erlösanträge. Parallel sollten Finanzierungs- und Liquiditätsplanung mit Blick auf die künftige WACC-Logik sowie mögliche Übergangssprünge im Effizienzvergleich aufgestellt werden. Sinnvoll ist zudem, die erwarteten Wirkungen der Entgeltsystematik (AgNes) vorab in Szenarien zu prüfen und die Kommunikation gegenüber Gremien, Trägerkommunen und Kunden auf potenzielle Verteilungswirkungen vorzubereiten.

Bis Jahresende 2025/Anfang 2026 ist mit einer weiteren Verdichtung der Konsultationsauswertungen und sukzessive mit endgültigen Festlegungen zu rechnen. Kritische Stellhebel bleiben: WACC-Parametrisierung zur Beurteilung der Refinanzierungsfähigkeit, Xgen-Methodik in Bezug auf die Transformationsverträglichkeit, Effizienzvergleich sowie die Operationalisierung des OPEX-Instruments.

Auf Entgeltseite wird AgNes die Diskussion um Kapazitäts- und Zeitkomponenten, Volatilität und Komplexität prägen. Insbesondere die finanziellen Auswirkungen sind im weiteren Verlauf zu beurteilen, entscheiden sich jedoch an mehreren Parametern und teils heterogenen oder sprunghaften Übergängen. Während der BDEW vor allem Methoden- und Bürokraterisiken adressiert, warnt der VKU deutlich vor Investitionsbremsen und fordert eine dauerhafte OPEX-Stütze sowie maßvolle Entgeltynamik.

Für die kommunale Praxis heißt das: Datenqualität sichern und die Schnittstellen zwischen RAMEN, NEF, WACC und Xgen im Blick behalten sowie die verbleibenden Konsultations- sowie Umsetzungsphasen strategisch nutzen.



## E-Rechnungen: Validierungs- und Aufbewahrungspflichten

Anfang 2025 haben sich die gesetzlichen Vorgaben zur Aufbewahrung von Rechnungen grundlegend geändert. Hintergrund ist die Einführung der elektronischen Rechnung (E-Rechnung) im Geschäftsverkehr zwischen inländischen Unternehmern. Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat sich dieses Jahr in zwei Schreiben konkretisierend geäußert, u. a. zu Fragen der Ordnungsmäßigkeit und der Art und Weise der Aufbewahrung von E-Rechnungen.

E-Rechnungen können in einem rein strukturierten (X-Rechnung) oder in einem hybriden Format (ZUGFeRD-Rechnung) erstellt werden. Bei hybriden Formaten ist zwischen strukturiertem Teil (Datensatz) und unstrukturiertem Teil (z. B. Bildformat der PDF-Datei) zu unterscheiden. Die umsatzsteuerlichen Pflichtangaben müssen alle im strukturierten Teil der E-Rechnung enthalten sein, ansonsten ist die E-Rechnung nicht ordnungsgemäß. Ein Verweis in den strukturierten Daten auf Angaben im unstrukturierten (bildlichen) Teil der E-Rechnung reicht nicht aus. So muss sich z. B. aus der Leistungsbeschreibung die abgerechnete Leistung eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben. Lediglich hierzu ergänzende Angaben (z. B. Aufschlüsselung der Stundennachweise) können in einen Anhang zur E-Rechnung aufgenommen werden.

Rechnungen, die gegen die umsatzsteuerlichen Pflichtangaben verstoßen, sind nicht ordnungsgemäß und berechtigen daher nicht zum Vorsteuerabzug. Das BMF unterscheidet zwischen Format- und Geschäftsregelfehlern. Formatfehler liegen vor, wenn die E-Rechnung nicht die Anforderungen an das strukturierte elektronische Format erfüllt. Das ist der Fall, wenn eine unzulässige Syntax verwendet wird oder die erforderliche Extraktion der notwendigen Daten nicht möglich ist. Überprüft werden kann das mit einer geeigneten Validierungssoftware. Bestehen Formatfehler, handelt es sich nicht um eine E-Rechnung, sondern um eine sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format. Diese ist derzeit nur noch ordnungsgemäß, sofern der Rechnungsempfänger dieser zustimmt oder sie ohne Widerspruch annimmt. Spätestens mit Auslaufen der Übergangsregelungen ab Beginn des Jahres 2027 handelt es sich regelmäßig um ein nicht zulässiges Format.

Geschäftsregelfehler ergeben sich, wenn die Rechnungsdatei gegen die technischen Vorschriften zur Überprüfung der logischen Abhängigkeiten der in der E-Rechnung enthaltenen Informationen verstößt. Ursache hierfür können unvollständige Informationen (z. B. Nichtausfüllung von Pflichtfeldern) oder widersprüchliche Angaben (Steuerbetrag passt nicht zum Steuersatz) sein. Diese werden in der Validierung als „critical error“ festgestellt. Derartige Fehler können dazu führen, dass die betroffenen Rechnungen nicht ordnungsgemäß sind. Geschäftsregelfehler zu anderen Inhalten (z. B. die fehlende Angabe des Feldes „BT-10 buyer reference“) sind dagegen umsatzsteuerlich unbeachtlich.

Umgekehrt kann eine E-Rechnung auch umsatzsteuerlich inhaltlich fehlerhaft sein, obwohl im Rahmen der Validierung formal kein Fehler und kein Verstoß gegen die Geschäftsregeln festgestellt wurde. Das betrifft materielle Fehler, z. B. die Angabe eines falschen Steuersatzes oder eine falsche Leistungsbeschreibung.

Es bietet sich daher an, einen technischen Validierungsprozess zur Prüfung eingehender E-Rechnungen zu etablieren. Das kann z. B. durch die Finanzbuchhaltungssoftware oder eine andere Validierungssoftware erfolgen. Unter Beachtung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns können sich Unternehmer auf das Ergebnis der Validierung der E-Rechnung bei Einsatz einer geeigneten Validierungssoftware verlassen. Als Nachweis bietet sich die Aufbewahrung des Validierungsberichts an. Zu beachten ist, dass die Validierung nur Aussagen zum Format und zur Einhaltung der Geschäftsregeln trifft. Die Prüfung möglicher materieller Mängel (Inhaltsfehler) ist anderweitig sicherzustellen.

Beim Rechnungsempfang sollte daher durch adäquate Kontrollen, z. B. Einrichtung eines Tax-Compliance-Management-Systems, sichergestellt werden, dass die E-Rechnungen ordnungsgemäß sind und zum Vorsteuerabzug berechtigen. Hierbei ist zu beachten, dass das nicht nur die klassische Prüfung der umsatzsteuerlichen Pflichtinhalte umfasst, sondern auch die Zulässigkeit des verwendeten Formats und die Einhaltung der Geschäftsregeln. So ist es z. B. erforderlich zu prüfen, ob das Format zulässig und fehlerfrei ist und ob die erforderlichen Angaben bei ZUGFeRD-Rechnungen im strukturierten Teil enthalten sind.

## Zukunft des steuerlichen Querverbands mit Energie- und Wärmeversorgern – BMF positioniert sich

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat im Oktober 2025 mit einem Schreiben die bereits seit längerem diskutierten Alternativen zum Blockheizkraftwerk für den steuerlichen Querverbund zwischen i. d. R. einem Bäderbetrieb und einem Energieversorger anerkannt. Nun kann die enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung zwischen den Betrieben auch über eine Wärmepumpe, eine hybride Photovoltaikanlage oder ein Fernwärmenetz nachgewiesen werden.

Für diese Anerkennung hat das BMF folgende Grundsätze festgelegt: Bei der **Wärmepumpe** muss die elektrische Leistung mindestens 50 Kilowatt (kW) betragen und die Abdeckung des rechnerischen Gesamtwärmebedarfs des Bades muss bei mindestens einem Drittel liegen. Zudem muss der Netzbetrieb mindestens 10 % des Gesamtumsatzes des zusammengefassten Betriebs gewerblicher Art (BgA) betra-

gen. Die **hybride Photovoltaikanlage** muss mindestens 50 kW Leistung haben und den rechnerischen Gesamtwärmebedarf des Bades zu mindestens 10 % abdecken. Zudem muss der Energieversorgungsbetrieb mindestens 10 % des Gesamtumsatzes des zusammengefassten BgA betragen.

Bei der **Fernwärmeversorgung** müssen mindestens 80 % der Wärmeversorgung des rechnerischen Gesamtwärmebedarfs des unmittelbar verflochtenen Bades abgedeckt werden und das unmittelbar verflochtene Bad muss ein Beckenwasservolumen von mindestens 750 Kubikmetern haben. Zudem muss der Fernwärmeversorgungsbetrieb mindestens 10 % des Gesamtumsatzes des zusammengefassten BgA betragen. Mit diesem Schreiben hat das BMF die Voraussetzungen für die Anerkennung des steuerlichen Querverbands in Zeiten der Wärmewende geschaffen und die Hoffnungen größtenteils erfüllt.

## Steuerliches Verfahrensrecht bei Beteiligung an Personengesellschaften: Fallstricke beachten!



Der Bundesgerichtshof hatte in einem Beschluss klargestellt, dass unrichtige Angaben in einer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die bei Personengesellschaften maßgeblich für die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses der beteiligten Gesellschafter sind, und solche in einer denselben Veranlagungszeitraum betreffenden Einkommensteuererklärung auch dann eigenständige Taten im materiellen wie im prozessualen Sinn sind, wenn die unrichtigen Angaben in beiden Erklärungen dieselben Besteuerungsgrundlagen betreffen und der Grundlagenbescheid der Personengesellschaft Bindungswirkung für die Einkommensteueranlagung entfaltet. Dasselbe gilt für das Verhältnis der Taten zueinander, wenn Erklärungen pflichtwidrig nicht abgegeben worden sind. Was für die Einkommensteuererklärung gilt, ist auch für die Körperschaftsteuererklärung bei entsprechender Beteiligung maßgeblich. Die Pflichten zur Abgabe vollständiger und wahrheitsgemäßer Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie zur Einkommen-/Körperschaftsteuer bestehen trotz der Bindungswirkung unabhängig voneinander. So befreit weder die Abgabe einer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen noch die Pflicht hierzu den Steuerpflichtigen davon, in seiner Einkommen-/Körperschaftsteuererklärung vollständige und wahrheitsgemäße Angaben zu steuerlich erheblichen Tatsachen zu machen.

Ist er dazu nicht in der Lage, etwa, weil Gewinne oder Verluste ihm noch nicht mitgeteilt worden sind, muss er die zuständige Finanzbehörde jedenfalls auf das bestehende Gesellschaftsverhältnis hinweisen. Denn nur dann kann diese – für den Fall, dass noch keine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abgegeben worden ist – durch Aufforderung an die erklärungspflichtige Gesellschaft oder durch Schätzung die erforderliche gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung als Grundlage für die Festsetzung der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer herbeiführen. Sofern der Gesellschafter seine eigene Erklärung zu einem Zeitpunkt abgibt, zu dem zu den gesondert und einheitlich festzustellenden Besteuerungsgrundlagen noch kein Grundlagenbescheid ergangen ist, kann das Finanzamt den Folgebescheid im Rahmen eines von ihm auszuübenden Ermessens als vorläufige Maßnahme erteilen, ohne vorher den Erlass eines Grundlagenbescheides herbeizuführen. In diesem Fall muss es dem Untersuchungsgrundsatz folgend alle betroffenen Besteuerungsgrundlagen selbst überprüfen und in dem von ihm zu erlassenden Bescheid berücksichtigen. Lassen sich diese nicht ohne Weiteres ermitteln, können die feststellungsbedürftigen Besteue-

rungsgrundlagen geschätzt werden. Der Grundlagenbescheid ergeht dann zeitlich nach dem Folgebescheid und kann zu einer Änderung desselben führen. Auch für den Fall, dass bereits eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abgegeben wurde, ist der Gesellschafter nicht davon entbunden, entsprechende Angaben auch in seiner Steuererklärung zu machen. Das gilt auch dann, wenn er zunächst bewusst eine unrichtige, unvollständige oder pflichtwidrig gar keine Erklärung abgegeben und sich dadurch strafbar gemacht hat. Der nemo-tenetur-Grundsatz (Selbstbelastungsfreiheit) steht insoweit nicht entgegen.

Allein der Umstand, dass erst die Berichtigung der unrichtig festgestellten Besteuerungsgrundlagen bei der Steuerfestsetzung in den Folgebescheiden zur Beendigung der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 i. V. m. § 181 Abs. 2 Nr. 1, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO führt, lässt die Verletzung der Erklärungs Pflichten nicht zu einer Tat verschmelzen. Denn jede unrichtige Feststellungs- oder Steuererklärung sowie jedes pflichtwidrige Unterlassen stellen ein eigenständiges Handlungsunrecht dar. Das folgt schon daraus, dass der Schuldumfang der unrichtigen oder pflichtwidrig unterlassenen Erklärung zur ESt/KSt im Regelfall nicht identisch mit dem der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist. Er kann mit Blick darauf, dass dem Erklärenden die festgestellten Gewinne meist nicht vollständig zuzurechnen sind, hinter dem der fehlerhaften Erklärung zur Feststellung zurückbleiben, aber auch, sofern der Steuerpflichtige in seiner ESt-/KSt-Erklärung weitere Einkünfte nicht oder unzutreffend erklärt, darüber hinausgehen. Hinzu kommt, dass die ESt-/KSt-Erklärung zeitlich nicht zwingend der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nachfolgen muss.

Erkennt der Steuerpflichtige nachträglich, dass er in der Steuererklärung unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat, ist er verpflichtet, das unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen (§ 153 Abs. 1 AO). Es ist deshalb stets zu prüfen, ob nach einer geschätzten Einkünfte deklARATION bei der ESt/KSt hinsichtlich gesondert oder gesondert und einheitlich festzustellender Einkünfte eine Berichtigung erforderlich wird, wenn die zutreffenden (höheren) Einkünfte nach erteilter Feststellungserklärung bekannt werden.

Durch die Abgabe einer falschen Feststellungserklärung und die inhaltsgleiche Falschdeklaration bei der ESt/KSt kann man zwei Steuerhinterziehungen begehen.

## Der Betriebsaufspaltungs-BgA – großes Risiko, aber auch Chance

Die Betriebsaufspaltung gehört zu den spannendsten Besonderheiten im deutschen Steuerrecht. Kaum ein anderes Konstrukt hat sich über Jahrzehnte so etabliert, ohne jemals wirklich Einzug in ein Gesetz gefunden zu haben – erst jüngst erfolgte erstmals an einer eher exotischen Stelle ein gesetzlicher Verweis darauf, dass es etwas wie Betriebsaufspaltungen gibt.

Bereits in den 1930er-Jahren erkannte der Reichsfinanzhof, dass Unternehmer Vermögenswerte wie Grundstücke oder Maschinen auf Angehörige oder separate Gesellschaften übertragen und anschließend an das eigentliche Unternehmen zurückvermieten konnten – mit teils erheblichen Steuervorteilen. Um solchen Konstruktionen zu begegnen, entwickelte die Rechtsprechung das Prinzip der Betriebsaufspaltung: Steuerlich sollte das Gebilde so behandelt werden, als wären Besitz- und Betriebsbereich weiterhin eine Einheit („echte Betriebsaufspaltung“).

Der Bundesfinanzhof griff diese Linie nach dem Krieg auf und prägte die bis heute geltenden Grundsätze. Entscheidend sind seither zwei Voraussetzungen: eine sachliche Verflechtung, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen überlassen werden, und eine personelle Verflechtung, wenn hinter beiden Einheiten die gleichen Personen oder Körperschaften stehen. Sind diese beiden Merkmale erfüllt, wird auch der Besitzbereich steuerlich zum Gewerbebetrieb. Die tatsächliche Aufspaltung eines früher mal einheitlichen Betriebs braucht es erstaunlicherweise seither nicht mehr (unechte Betriebsaufspaltung).

Das Fehlen einer klaren gesetzlichen Kodifikation hat Vor- und Nachteile: Einerseits erlaubt es flexible, dem Rechtsempfinden genügende Lösungen für ganz unterschiedliche Fallkonstellationen. Andererseits ergeben sich immer wieder Unsicherheiten, etwa bei der Abgrenzung im Einzelfall oder bei neuen Erscheinungsformen wie bei öffentlich-rechtlichen Betrieben gewerblicher Art (BgA).

Bei der öffentlichen Hand hat die Annahme einer Betriebsaufspaltung mit einer Eigengesellschaft noch größere Auswirkungen als bei natürlichen Personen. Während beim privatrechtlichen Unternehmer ohne Betriebsaufspaltung die laufenden (i. d. R. Vermietungs-) Einkünfte auch steuerpflichtig wären, es nur am Anfall von Gewerbesteuer fehlte, bedeutet die Annahme eines Betriebsaufspaltungs-BgA für eine Körperschaft des öffentlichen Rechts (KöR) den Übergang von der nicht steuerbaren Vermögensverwaltung in die Steuerpflicht. Das gilt für laufende Erträge aus der Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage wie für die spätere Veräußerung oder auch nur den Rückfall derselben in die Vermögensverwaltung oder ins Hoheitsvermögen gleichermaßen. In Fällen, in denen § 2b UStG noch nicht angewandt wird, hängt daran zugleich der Übergang ins umsatzsteuerliche Unternehmen, was Umsatzsteuer bedingt, dann aber immerhin auch den Vorsteuerabzug eröffnen kann.

Häufig werden Betriebsaufspaltungs-BgA erst in steuerlichen Betriebsprüfungen aufgedeckt und es ist festzustellen, dass Wesentlichkeitskriterien dabei nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Rolle spielen. So kann ein einziges von der KöR überlassenes Grundstück, auf dem beispielsweise ein Windrad steht, dazu führen, dass insgesamt eine Betriebsaufspaltung mit einem unter Umständen Hunderte Millionen schweren kommunal beherrschten Unternehmen entsteht. Das hat zur Folge, dass nicht nur die überschaubare Grundstücksfläche,

sondern vor allem auch die Anteile am Betriebsunternehmen bei der Kommune dauerhaft steuerlich verhaftet sind. Das mag für laufende Erträge noch nicht sonderlich dramatisch sein, für Veräußerungsvorgänge oder auch nur den Fortfall des Betriebsaufspaltungs-BgA (etwa weil das Windrad entfernt und nicht ersetzt wird) kann daran aber Kapitalertragsteuer in vielfacher Millionenhöhe hängen.

Entscheidend sind in solchen Zusammenhängen die (möglichst großzügige) Bewertung der Anteile am Betriebsunternehmen und die zutreffende Abbildung der entsprechenden Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto. Allein das bietet Schutz vor dem späteren Anfall (definitiver) Kapitalertragsteuer von effektiv knapp 16 % (einschließlich Solidaritätszuschlag) auf alles. In Einzelfällen kann sich daraus sogar eine mitunter erhebliche Erstattung von Steuern infolge einer Betriebsprüfung ergeben. Dann nämlich, wenn das Betriebsunternehmen laufend ausschüttet und bisher Kapitalertragsteuer angefallen ist. Diese wird nunmehr im Betriebsaufspaltungs-BgA angerechnet und zu einem Großteil erstattet, während der Weiterfluss der Ausschüttung ans Hoheitsvermögen nun für Kapitalertragsteuerzwecke im neu entstandenen Verhältnis BgA zum Hoheitsvermögen zu beurteilen ist. Hierbei kann mitunter bereits steuerliches Einlagekonto zur Verwendung gelangen, was den erneuten Anfall von Kapitalertragsteuer vermeidet. Es ist allerdings zu beachten, dass die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (rechtzeitig!) bescheinigt werden muss.

Jeder Verzehr des steuerlichen Einlagekontos mindert allerdings künftiges Steuerminderungspotenzial, sodass im Fall einer Unternehmensveräußerung oder auch nur beim oben angerissenen Fortfall des BgA bei insgesamt steigendem (oder wenigstens gleichbleibendem) Unternehmenswert diese ersparte Kapitalertragsteuer dann zu diesem späteren Zeitpunkt wieder anfällt. Geradezu katastrophal aber wäre es, bei erstmaliger Feststellung des Vorliegens eines Betriebsaufspaltungs-BgA keine oder zu geringe Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto zu akzeptieren und bestandskräftig werden zu lassen. Dann kostet nämlich bei Auflösung der Betriebsaufspaltung bereits der Rückfall des unveränderten Werts der Unternehmensanteile ins Hoheitsvermögen volle Kapitalertragsteuer, ohne dass irgendwas, was die Bezeichnung „Kapitalertrag“ verdienen würde, erkennbar wäre. Zur Verdeutlichung: Bei einem Unternehmenswert von nur 10 Millionen Euro wäre das, wenn das steuerliche Einlagekonto mit 0 Euro festgesetzt wurde, eine latente Steuerbelastung von knapp 1,6 Millionen Euro aus dem Nichts und vor allem ohne jeden Zufluss liquider Mittel, aus dem die Steuerzahlungen bedient werden könnten.



## Compliance in kommunalen Aufsichtsräten – Verantwortung erkennen, Kompetenz stärken

Kommunale Aufsichtsräte stehen heute vor wachsenden Anforderungen. Während die operative Geschäftsführung oft im Fokus steht, gewinnt ein Thema zunehmend an Bedeutung, das lange unterschätzt wurde. Compliance ist längst keine Randaufgabe mehr, sondern eine zentrale Verantwortung jedes Aufsichtsratsmitglieds.

Kommunale Unternehmen bewegen sich dabei in einem besonderen Spannungsfeld. Sie unterliegen einerseits den Regeln des Gesellschaftsrechts, andererseits den Vorgaben des Kommunal- und Haushaltsrechts. Diese Zwitterstellung macht sie anfälliger für Regelverstöße als rein privatwirtschaftliche Unternehmen.

Die Anforderungen sind vielfältig. Vergaberecht, Beihilferecht, Datenschutz, Korruptionsprävention, steuerrechtliche Vorgaben und branchenspezifische Regulierungen fallen in den Verantwortungsbereich der Unternehmensleitung. Genau hier kommt der Aufsichtsrat ins Spiel. Seine gesetzliche Aufgabe ist nicht nur die Überwachung der wirtschaftlichen Entwicklung, sondern auch die Kontrolle der Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung. Die Konsequenzen bei Verstößen sind erheblich. Korruptionsdelikte werden bei Amtsträgern deutlich schärfer bestraft als im rein privatwirtschaftlichen Bereich. Auch Aufsichtsratsmitglieder können persönlich in die Haftung genommen werden, wenn sie ihre Überwachungspflichten verletzen.

Ein Compliance-Management-System ist in diesem Zusammenhang daher weit mehr als ein Regelwerk in der Schublade. Es geht um gelebte Strukturen, präventive Maßnahmen und die Fähigkeit, Regelverstöße frühzeitig zu erkennen. Zu den Kernelementen gehören klare Richtlinien und Verhaltenskodizes, wirksame Kontrollmechanismen und ein Risikomanagement, das potenzielle Schwachstellen identifiziert. Schulungen und die Sensibilisierung der Mitarbeitenden sind ebenso unverzichtbar wie definierte Meldewege. Seit 2023 sind Unternehmen mit mehr als 50 Beschäftigten durch das Hinweisgeberschutzgesetz verpflichtet, interne Meldestellen einzurichten. Ein weiterer zentraler Baustein ist die regelmäßige Compliance-Berichterstattung an den Aufsichtsrat mit einem strukturierten Überblick über Aktivitäten, Risiken, Vorfälle und geplante Maßnahmen.

Der Aufsichtsrat ist dabei kein passiver Empfänger von Berichten. Er trägt die Verantwortung dafür, dass die Geschäftsführung ein angemessenes und wirksames Compliance-Management-System einrichtet und betreibt. Der Aufsichtsrat muss sich mit den wesentlichen Compliance-Risiken des Unternehmens befassen und nachfragen, wie das Risikomanagement funktioniert, welche Kontrollmechanismen greifen und wie mit Hinweisen umgegangen wird. Die zentrale Aufgabe ist die kritische Prüfung der Compliance-Berichte. Der Aufsichtsrat muss bewerten, ob das System angemessen ist und tatsächlich funktioniert. Werden Schulungen regelmäßig durchgeführt? Wie wurde auf dokumentierte Vorfälle reagiert? Sind die Kontrollmechanismen wirksam?

Besonders wichtig ist die eigene Vorbildfunktion. Aufsichtsratsmitglieder unterliegen selbst strengen Compliance-Pflichten wie der Verschwiegenheitspflicht, dem Verbot von Interessenkonflikten und der Pflicht zur sorgfältigen Amtsführung. Wer Compliance von anderen einfordert, muss selbst integer handeln. Die persönliche Haftung von Aufsichtsratsmitgliedern ist kein theoretisches Konstrukt. Bei schuldhafter Pflichtverletzung haften sie dem Unternehmen für entstandene



Schäden persönlich und als Gesamtschuldner. Zu einer Pflichtverletzung kann es bereits kommen, wenn der Aufsichtsrat Warnsignale ignoriert, keine kritischen Fragen stellt oder auf notwendige Kontrollmaßnahmen verzichtet.

Eine D&O-Versicherung kann zwar Schutz bieten, deckt aber nicht jeden Fall ab. Die beste Absicherung bleibt die gewissenhafte Wahrnehmung der Aufsichtsratsaufgaben. Das setzt voraus, dass Aufsichtsratsmitglieder über die notwendige Sachkunde verfügen und sich regelmäßig weiterbilden. Die Anforderungen an Aufsichtsratsmitglieder sind hoch und komplex. Regelmäßige Schulungen sind daher nicht nur empfehlenswert, sondern notwendig. Sie vermitteln Grundkenntnisse über Rechte und Pflichten im Aufsichtsrat sowie spezifisches Wissen zu Compliance-Themen. Wie erkenne ich Risiken?

Welche Fragen sollte ich der Geschäftsführung stellen? Wie beurteile ich die Angemessenheit eines Compliance-Management-Systems? Die Investition in Qualifizierungsmaßnahmen zahlt sich mehrfach aus. Sie stärkt die Handlungsfähigkeit des Einzelnen, verbessert die Qualität der Aufsichtsratsarbeit und minimiert persönliche Haftungsrisiken. Gerade für neue Aufsichtsratsmitglieder ist ein strukturiertes Onboarding mit einer Einführung in die spezifischen Risiken wichtig. Ein gut funktionierendes Compliance-Management-System ist aber nicht nur Risikominimierung, sondern kann auch ein Wettbewerbsvorteil sein. Es schafft Vertrauen bei Geschäftspartnern und in der Öffentlichkeit, schützt die Reputation und verhindert kostspielige Rechtsstreitigkeiten.

Für kommunale Unternehmen kommt ein weiterer Aspekt hinzu. Sie haben eine besondere Verantwortung gegenüber der Öffentlichkeit. Bürgerinnen und Bürger haben ein Recht darauf, dass mit öffentlichen Mitteln verantwortungsvoll umgegangen wird.

Ein starkes Compliance-System ist damit auch ein wertvoller Beitrag zum öffentlichen Vertrauen in die kommunale Selbstverwaltung. Aufsichtsräte, die Compliance ernst nehmen, ihre Überwachungsaufgabe aktiv wahrnehmen und sich die notwendige Kompetenz aneignen, leisten einen besonders wertvollen Beitrag zum Erfolg eines Unternehmens.

## IMPRESSUM

### Herausgeber

FALK GmbH & Co KG · Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Im Breitspiel 21 · 69126 Heidelberg

### V.i.S.d.P.

WP/StB Markus Schmidtke  
FALK GmbH & Co KG · Im Breitspiel 21 · 69126 Heidelberg

### Konzeption und Realisation

MEINDERS & ELSTERMANN GmbH & Co.KG

Alle Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Rechtsstand: 15.12.2025