

Gutachtliche Stellungnahme

zu der
steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Optimierung

der

Betriebe und Einrichtungen

der

Stadt Friesoythe

Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite</u>
A. Auftrag und Auftragsdurchführung	1
B. Gegenstand, Art und Umfang unseres Berichtes	2
C. Rechtliche und wirtschaftliche Grundlagen der Betriebe und Einrichtungen der Stadt Friesoythe	3
I. FRIESEG Friesoyther Stadtentwicklung GmbH	3
II. F.E.G. Friesoyther Eisenbahngesellschaft mbH	4
III. Frei- und Hallenbad Friesoythe	4
IV. Beteiligung an der EWE Netz GmbH	5
V. Weitere Betriebe und Einrichtungen in Planung	6
VI. Ist-Struktur der Betriebe und Einrichtungen der Stadt Friesoythe	6
D. Steuerliche und betriebswirtschaftliche Optimierung	7
I. Neuorganisation des Frei- und Hallenbades	7
II. Errichtung eines Blockheizkraftwerkes	11
III. Optimierungsmöglichkeiten für die FRIESEG	11
IV. Optimierungsmöglichkeiten für die F.E.G	13
V. Optimierungsmöglichkeiten durch weitere Betriebe und Einrichtungen	14
VI. Soll-Struktur der Beteiligungen der Stadt Friesoythe	15
E. Zusammenfassende Schlussbemerkung	17

Abkürzungsverzeichnis

BgA	Betrieb gewerblicher Art
BHKW	Blockheizkraftwerk
EAV	Ergebnisabführungsvertrag
F.E.G.	F.E.G. Friesoyther Eisenbahngesellschaft mbH
FRIESEG	FRIESEG Friesoyther Stadtentwicklung GmbH
WEA	Windkraftanlage

A. Auftrag und Auftragsdurchführung

1. Die

Stadt Friesoythe

(nachstehend auch "Stadt" genannt)

vertreten durch den 1. Stadtrat Herrn Dirk Vorlauf hat uns mit der Erstellung einer gutachtlichen Stellungnahme zu der steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Optimierung der Betriebe und Einrichtungen der Stadt Friesoythe beauftragt.

2. Unsere Arbeiten haben wir in den Monaten Mai bis September 2013 mit Unterbrechungen sowohl in unserem Büro in Bremen als auch vor Ort bei der Stadt durchgeführt.

Als Ansprechpartner standen uns insbesondere Herr Vorlauf sowie Frau Ludwig zur Verfügung.

3. Für die Durchführung unseres Auftrages und unsere Verantwortlichkeit - auch gegenüber Dritten - gelten die diesem Bericht als Anlage Nr. 1 beigefügten "Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften" in der Fassung vom 1. Januar 2002.

4. Als Grundlage für unsere Arbeiten standen uns im Wesentlichen folgende Unterlagen zur Verfügung:

- Satzung der FRIESEG Friesoyther Stadtentwicklung GmbH in der Fassung der Satzungsänderung vom 16. Dezember 2009;
- Jahresabschluss zum 31. Dezember 2012 der FRIESEG Friesoyther Stadtentwicklung GmbH;
- Steuerbescheide 2011 der FRIESEG Friesoyther Stadtentwicklung GmbH;
- Gesellschaftsvertrag der F.E.G Friesoyther Eisenbahngesellschaft mbH in der Fassung vom 30. April 2007;
- Jahresabschluss zum 31. Dezember 2011 der F.E.G Friesoyther Eisenbahngesellschaft mbH;
- Steuerbescheide 2011 der F.E.G Friesoyther Eisenbahngesellschaft mbH;

- Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 der Stadt Friesoythe Betriebe gewerblicher Art;
- Aufstellung über den Vergleich der Alternativen für die Wärme- und Stromversorgung für das neue Allwetterbad der Stadt Friesoythe.

B. Gegenstand, Art und Umfang unseres Berichtes

5. Gegenstand, Art und Umfang unserer Arbeit sind im Wesentlichen in unserem Schreiben vom 29. April 2013 niedergelegt. Sie sind in fünf Hauptabschnitte unterteilt:

- Analyse der steuerlichen Situation der Betriebe und Einrichtungen der Stadt Friesoythe,
- Vorschläge zur steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Optimierung sowie Darstellung der Auswirkungen einer Zusammenfassung dieser Betriebe unter dem Dach einer Infrastrukturgesellschaft,
- Überlegungen zur optimalen Organisations- und Rechtsform der Betriebe,
- Gestaltungshinweise zum technisch-wirtschaftlichen Verbund von Schwimmbädern und Energieunternehmen,
- Wirtschaftliche Darstellung der finanziellen und steuerlichen Vorteile der Optimierung.

6. Im Folgenden werden zunächst die wesentlichen rechtlichen und steuerlichen Grundlagen der Betriebe und Einrichtungen der Stadt dargelegt und erläutert (Abschnitt C).

In einem zweiten Schritt werden dann Möglichkeiten zur steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Optimierung aufgezeigt (Abschnitt D).

Eine zusammenfassende Darstellung der Ergebnisse wird in Abschnitt E dargelegt.

C. Rechtliche und wirtschaftliche Grundlagen der Betriebe und Einrichtungen der Stadt Friesoythe

I. FRIESEG Friesoyther Stadtentwicklung GmbH

7. Im Jahre 2002 wurde die *FRIESEG Friesoyther Stadtentwicklung GmbH* (kurz "FRIESEG") gegründet. Gegenstand der FRIESEG sind
- der Erwerb, die Bewirtschaftung, die Verwaltung und Errichtung kommunaler Liegenschaften,
 - die Förderung des Fremdenverkehrs,
 - die Beteiligung an Projektentwicklungen, soweit die Stadt Friesoythe berechtigt wäre, diese Projekte selbst zu unterstützen,
 - die Planung und Erschließung von Wohnbau- und Gewerbegebieten im Auftrage der Stadt Friesoythe.

Die FRIESEG kann im Auftrag der Stadt Friesoythe im Bereich der Wohnungswirtschaft, des Städtebaus, der Dorf- und Stadterneuerung sowie im Bereich der Infrastruktur und des Fremdenverkehrs anfallende Aufgaben übernehmen und eigene bauliche Maßnahmen im Hoch- und Tiefbaubereich durchführen.

Darüber hinaus besitzt die FRIESEG Photovoltaikanlagen. Es ist geplant, den vorhandenen Bestand zu erweitern.

Alleinige Gesellschafterin der FRIESEG ist die Stadt Friesoythe.

Die Gesellschaft weist zum 31. Dezember 2012 ein nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag in Höhe von T€ 69 (Vorjahr: T€ 83) auf. In 2012 wurde ein Jahresüberschuss in Höhe von T€ 13 (Vorjahr: Jahresfehlbetrag in Höhe von T€ 9) erwirtschaftet.

Die FRIESEG ist körperschaft-, gewerbe- und umsatzsteuerpflichtig. Der körperschaftsteuerliche Verlustvortrag beläuft sich zum 31. Dezember 2011 auf T€ 239, der gewerbebesteuerliche Verlustvortrag auf T€ 10.

II. F.E.G. Friesoyther Eisenbahngesellschaft mbH

8. Zusammen mit zwei anderen Gesellschaftern hat die Stadt Friesoythe in 2007 die *F.E.G. Friesoyther Eisenbahngesellschaft mbH* (kurz "F.E.G.") gegründet. Die Stadt Friesoythe besitzt die Mehrheit der Anteile am Stammkapital (52 %). Gegenstand der Gesellschaft ist

- das Betreiben einer Eisenbahninfrastruktur (Eisenbahninfrastrukturunternehmen) auf der Strecke Friesoythe-Bösel-Garrel-Cloppenburg und
- das Betreiben eines Eisenbahnverkehrsunternehmens.

Die Gesellschaft weist zum 31. Dezember 2011 einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag in Höhe von T€ 12 (Vorjahr: T€ 16) auf. In 2011 hat die Gesellschaft einen Jahresfehlbetrag in Höhe von T€ 8 (Vorjahr: Jahresüberschuss in Höhe von T€ 2) erwirtschaftet. Nach Abzug des Gesellschafterzuschusses beläuft sich der Jahresfehlbetrag in 2011 auf T€ 26. Seit Gründung der Gesellschaft haben die Gesellschafter bislang Zuschüsse (zum Verlustausgleich) in Höhe von T€ 116 gewährt (Bestand steuerliches Einlagekonto zum 31. Dezember 2011).

Die F.E.G. ist körperschaft-, gewerbe- und umsatzsteuerpflichtig. Der körperschaftsteuerliche und der gewerbsteuerliche Verlustvortrag belaufen sich zum 31. Dezember 2011 jeweils auf T€ 151.

III. Frei- und Hallenbad Friesoythe

9. Die Stadt Friesoythe betreibt ein Frei- und Hallenbad, welches zurzeit zu einem Allwetterbad umgebaut wird. Das Frei- und Hallenbad hatte per 31. Dezember 2011 angabegemäß einen Restbuchwert von € 1. Nach Abschluss der Umbaumaßnahmen wird das neue Bad 2014 in Betrieb genommen. Das Investitionsvolumen beläuft sich nach Berücksichtigung von Zuschüssen auf ca. € 4,5 Mio. Die jährlichen Verluste belaufen sich ohne Berücksichtigung von Abschreibungen angabegemäß auf T€ 200.

Das Frei- und Hallenbad wird in der Organisationsform eines Regiebetriebs geführt. Es handelt sich um einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) im Sinne von § 4 KStG.

Für den Dauerverlustbetrieb "Frei- und Hallenbad" sind bislang noch keine Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen abgegeben worden. Für Zwecke der Umsatzbesteuerung werden alle Betriebe gewerblicher Art einer Kommune zusammengefasst und auf Ebene der Kommune veranlagt. Dies ist für die Stadt Friesoythe entsprechend erfolgt.

Im Zuge des Umbaus des Frei- und Hallenbades zu einem Allwetterbad bestehen Überlegungen, die zukünftige Wärmeversorgung über ein wärmegeführtes Blockheizkraftwerk (BHKW) sicherzustellen. Aktuell wird die Wärme über eine benachbarte Biogasanlage bezogen.

IV. Beteiligung an der EWE Netz GmbH

10. Die Stadt Friesoythe plant, sich mit weiteren Kommunen über eine kommunale Beteiligungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG an der EWE Netz GmbH zu beteiligen. Da die kommunale KG lediglich vermögensverwaltend tätig und auch nicht i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt sein wird, erzielen die Gesellschafter der kommunalen KG aus ihrer Beteiligung Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dies ist durch die Finanzverwaltung bereits im Rahmen einer verbindlichen Auskunft bestätigt worden.

Die Beteiligung an der EWE Netz GmbH erfolgt in zwei Phasen: 2013 werden 4,9 % der Anteile am Stammkapital durch die EWE AG an die kommunale Beteiligungsgesellschaft veräußert, weitere 20,2 % bleiben bis 2018 reserviert. Die Stadt Friesoythe wäre in der ersten Phase gemäß dem aktuellen Planungsstand über die kommunale KG mit 0,0653 % und ab 2018 mit 0,3362 % an der EWE Netz GmbH beteiligt. Für den Zeitraum 2013 bis 2017 ist der Stadt Friesoythe eine jährliche Dividende in Höhe von T€ 59, ab 2018 in Höhe von T€ 302 zugesagt.

Beteiligen sich nicht alle 288 Angebots-Kommunen in der 1. Beteiligungsphase in 2013 in der ihnen angebotenen Höhe an der Beteiligungsgesellschaft, so besteht für die übrigen Kommunen die Möglichkeit, ihre Anteile im Rahmen einer sog. Mehrzuteilung bis zur Höhe der im Jahr 2018 erreichbaren Gesamtbeteiligung zu erhöhen. Die Stadt Friesoythe kann sich im Jahr 2013 somit bis zur maximalen Einlage von € 6,4 Mio. an der kommunalen Beteiligungsgesellschaft beteiligen. Die Stadt Friesoythe plant, von

dieser Option Gebrauch zu machen, wenn sie ihr angeboten wird, um bereits in den Jahren 2013 bis 2017 die höchstmögliche Dividende zu erzielen.

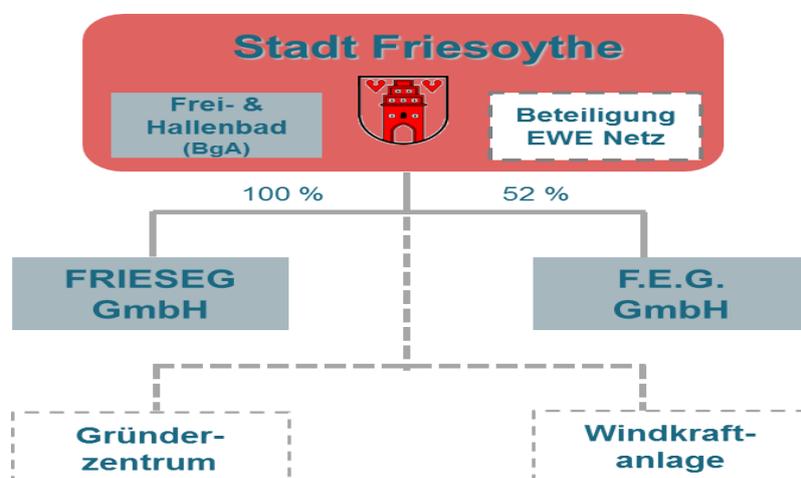
Um die Steuerbelastung für die kommunalen Gesellschafter so gering wie möglich zu halten, wird überlegt, die EWE Netz GmbH in 2018 in eine GmbH & Co. KG umzuwandeln.

V. Weitere Betriebe und Einrichtungen in Planung

11. Die Stadt Friesoythe plant die Errichtung eines Gründerzentrums. Ziel ist der Bau einer Liegenschaft, die sowohl Hallenflächen für die Produktion und Lagerung als auch Büroräume enthält. Diese Flächen sollen Existenzgründern gegen ein angemessenes Entgelt zur Verfügung gestellt werden, um diese in den ersten Jahren ihrer Existenz zu fördern. Darüber hinaus erhofft man sich Synergieeffekte für und durch die Existenzgründer durch die räumliche Nähe.
12. Die Stadt Friesoythe möchte darüber hinaus aktiv den Ausbau regenerativer Energien vorantreiben. Es bestehen Überlegungen, dieses eventuell durch den Bau einer eigenen Windkraftanlage sicherzustellen. Konkrete Pläne oder Vorhaben liegen allerdings noch nicht vor.

VI. Ist-Struktur der Betriebe und Einrichtungen der Stadt Friesoythe

13. Die derzeitige Struktur der Betriebe und Einrichtungen der Stadt Friesoythe stellt sich wie folgt dar:



D. Steuerliche und betriebswirtschaftliche Optimierung

I. Neuorganisation des Frei- und Hallenbades

14. Durch den geplanten Umbau des Frei- und Hallenbades in ein Allwetterbad wird das jährliche Defizit insbesondere bedingt durch zusätzliche Abschreibungen deutlich steigen. Unterstellt man eine durchschnittliche Nutzungsdauer von 25 Jahren bei einem Investitionsvolumen von € 4,5 Mio., steigt der Abschreibungsaufwand um jährlich T€ 180 an. Zusammen mit dem Defizit aus dem laufenden Betrieb von zzt. T€ 200 wird zukünftig ein Jahresfehlbetrag von ca. T€ 400 erwirtschaftet.
15. Würde die Stadt Friesoythe das Allwetterbad weiter in der Rechtsform des Regiebetriebs führen, wäre das Allwetterbad rechtlich, organisatorisch und personell unselbstständig und damit weiter in das kommunale Haushalts-, Rechnungs- und Prüfungsweisen eingebunden.
16. Vor dem Hintergrund der geplanten Beteiligung an der EWE Netz GmbH ist daher zu überlegen, ob der Regiebetrieb in eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH umgewandelt werden sollte. Aufgrund des vermögensverwaltenden Charakters der kommunalen KG wird diese in der steuerlichen Betrachtung ausgeblendet und damit eine direkte Beteiligung der Stadt Friesoythe an der EWE Netz GmbH fingiert. Dies hat zur Folge, dass aus steuerlicher Sicht eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vorliegt, die als gewillkürtes Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen eingelegt werden kann.

Würde die Beteiligung an der EWE Netz GmbH (bzw. der kommunalen KG) dem Bereich der Vermögensverwaltung auf Ebene der Stadt Friesoythe zugeordnet werden, wäre eine Verrechnung der Erträge aus der EWE Netz-Beteiligung mit den Schwimmbadverlusten aus dem Bereich "öffentliches Schwimmen" nicht möglich (Verluste aus Schulschwimmen stellen ein hoheitliches Dauerverlustgeschäft dar und können daher nicht verrechnet werden, § 8 Abs. 9 S. 1 Nr. 1 KStG). Es würde zu einer definitiven Belastung der Erträge aus der Beteiligung in Höhe von 15,825 % (Abgeltungssteuer zzgl. Solidaritätszuschlag) kommen. Bei einer Bruttodividende in Höhe von T€ 302 würden der Stadt somit nur T€ 254 zufließen.

17. Würde das Allwetterbad dagegen in der Rechtsform einer GmbH betrieben werden, kann die Beteiligung an der kommunalen KG als gewillkürtes Betriebsvermögen in die GmbH eingelegt werden. Dies führt dazu, dass die Erträge aus der Beteiligung mit den Schwimmbadverlusten aus dem Bereich "öffentliches Schwimmen" verrechnet werden können. Da die Schwimmbadverluste die Erträge aus der Beteiligung übersteigen, fallen auf Ebene der GmbH keine Körperschaft- und Gewerbesteuer an. Vorteil dieser Konstellation bei einer voraussichtlichen Dividende in Höhe von 302 T€: 48 T€ p.a.
18. Durch die Einlage der Beteiligung in ein Betriebsvermögen ist diese steuerlich verstrickt. Dies hat zur Folge, dass Gewinne aus der Veräußerung (zu 5 %) steuerpflichtig wären (§ 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 KStG).
19. Es ist jedoch zu beachten, dass Überlegungen bestehen, die EWE Netz GmbH 2018 in eine GmbH & Co. KG umzuwandeln. Dies hätte zur Folge, dass die Gesellschafter der kommunalen KG ab diesem Zeitpunkt keine Einkünfte aus Kapitalvermögen mehr beziehen, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Damit würde sich der Rechtscharakter der Beteiligung auf Ebene der beteiligten Kommunen ändern, da nunmehr aus steuerlicher Sicht die kommunale KG nicht mehr ausgeblendet wird. Dies hat zur Folge, dass die Beteiligung an der kommunalen KG nicht mehr als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden kann, sondern selbst einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) darstellt. Ein BgA kann nur unter den Zusammenfassungsgrundsätzen des § 4 Abs. 6 KStG mit einem oder mehreren anderen BgAs zusammengefasst werden. Voraussetzung für eine Ergebniszusammenfassung ist danach, dass die BgAs
 - gleichartig sind,
 - zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder
 - es sich um sog. Querverbundunternehmen (Versorgungs-, Verkehrs- und Hafenbetriebe) handelt.
20. Ohne eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht wäre ab 2018 eine Verrechnung des Schwimmbadverlustes mit den Erträgen aus der Beteiligung (Versorgungsbetrieb) nicht möglich, da es sich beim Schwimmbad und der Beteiligung an der kommunalen KG weder um gleichartige Betriebe noch um sog. Querverbundunternehmen handelt.

21. Der klassische Fall einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung ist die Installation eines BHKW in einem Schwimmbad, wenn ein Versorgungsbetrieb und ein Bäderbetrieb die durch das BHKW erzeugte Energie wechselseitig (z.B. Heizenergie und Elektrizität) unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten sinnvoll nutzen. Zurzeit findet auf Ebene der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder eine Erörterung und Abstimmung der Kriterien für die Anerkennung der Zusammenfassung von BgAs wegen einer objektiv engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht statt.

Die Einbringung der Beteiligung an der kommunalen KG in eine GmbH hat jedoch auch ohne das Vorliegen einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung im Fall der Umwandlung der EWE Netz GmbH in eine GmbH & Co. KG nennenswerte finanzielle Vorteile für die Stadt Friesoythe.

22. Hält die Stadt Friesoythe die Beteiligung an der kommunalen KG im Bereich der Vermögensverwaltung, würde sich mit der Umwandlung der EWE der bisherige Status der Beteiligung automatisch verändern. Die Beteiligung stellt nunmehr einen Betrieb gewerblicher Art dar, der zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt (R 6 Abs. 2 S. 2 bis 4 KStR).

Um die Einnahmen aus dieser Beteiligung zur Verlustabdeckung in anderen Bereichen zu nutzen, sind die Entnahmen kapitalertragsteuerpflichtig, d.h. die Bruttoeinkünfte würden mit zzt. 15,825 % Abgeltungssteuer zzgl. Solidaritätszuschlag belastet werden. Wird die Beteiligung dagegen zusammen mit der Verlustsparte in einer Gesellschaft gehalten, können die Erträge sofort zur Verlustabdeckung genutzt werden, es kommt zu einer Ersparnis in Höhe der Abgeltungssteuer zzgl. Solidaritätszuschlag (15,825 %).

Im Folgenden werden beispielhaft für ein zuzurechnendes Einkommen aus der EWE Netz GmbH & Co. KG in Höhe von T€ 400 und anfallenden Darlehenszinsen aus der Finanzierung in Höhe von T€ 180 die Auswirkungen dargestellt:

<u>Rechtsform: EWE Netz GmbH & Co. KG</u>	Halten der Beteiligung in		
	mit Verlustverrechnung	GmbH ohne	BgA (separat)
<u>Ebene EWE Netz GmbH & Co. KG</u>			
anteiliges Ergebnis vor Sonderbetriebsausgaben	400	400	400
- Finanzierungskosten (= Sonderbetriebsausgaben)	180	180	180
= zuzurechnendes Einkommen kommunale KG	220	220	220
<u>Ebene kommunale Beteiligungs-GmbH & Co. KG</u>			
= zuzurechnendes Ergebnis	220	220	220
<u>Ebene Gemeinde (GmbH bzw. BgA)</u>			
zu versteuerndes Einkommen aus Beteiligung	220	220	220
Ergebnis Verlustsparte	- 220	-	-
- Körperschaftsteuer 15 %	-	- 33	- 33
- Solidaritätszuschlag 5,5 %	-	- 2	- 2
= Steuerbelastung	-	- 35	- 35
"Bruttodividende"	220	220	220
- Steuerbelastung	-	- 35	- 35
= verbleibende Liquidität (vor Tilgung)	220	185	185
<u>Ebene Gemeinde (hoheitlicher Bereich)</u>			
Bruttodividende			185
Abgeltungssteuer 15 %			- 28
Solidaritätszuschlag 5,5 %			- 2
- Steuerbelastung			- 30
= Ergebnis nach Steuern			155
<u>Betrachtung über alle Ebenen</u>			
Steuerbelastung gesamt	-	35	65

Somit kann festgehalten werden, dass die Umwandlung des bisherigen Regiebetriebs in eine GmbH aus steuerlicher Sicht für die Stadt Friesoythe am vorteilhaftesten ist.

23. Die Umwandlung eines Regiebetriebs in eine GmbH ist im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 168 UmwG möglich. Unserer Erkenntnis steht dem kein Landes- oder Bundesrecht entgegen.
24. Es ist jedoch zu bedenken, dass die GmbH in den ersten Jahren auf finanzielle Unterstützung der Stadt Friesoythe angewiesen ist, um die finanziellen Verpflichtungen aus dem Darlehen zur Finanzierung der Beteiligung sowie der verbleibenden Verluste aus dem Schwimmbadbetrieb abzudecken, da die Nettodividende aus der EWE Netz GmbH hierfür nicht ausreichen wird.

II. Errichtung eines Blockheizkraftwerkes

25. Es bestehen Überlegungen, den zukünftigen Strom- und Wärmebedarf über ein wärmegeführtes BHKW zu beziehen. Die Stadt Friesoythe hat bereits eigene Berechnungen erstellt, in der sie die verschiedenen Alternativen für die zukünftige Strom- und Wärmeversorgung einander gegenübergestellt hat. Die Berechnungen der Stadt Friesoythe kommen zum Ergebnis, dass der Bau eines erdgasbetriebenen BHKWs finanzielle Vorteile gegenüber dem konventionellen Gas- und Strombezug von einem örtlichen Versorgungsunternehmen bietet. Der Bau eines eigenen BHKW ist daher empfehlenswert.
26. Es stellt sich für die Stadt Friesoythe dann die Frage, ob der Bau und der Betrieb des BHKWs durch die FRIESEG oder durch die Stadt Friesoythe/Allwetter-GmbH erfolgen soll. Aus unserer Sicht empfiehlt sich aus folgenden Gründen der Bau und Betrieb durch die Stadt Friesoythe bzw. durch den in eine Eigengesellschaft umgewandelten Regiebetrieb:
- Strom- und Wärmelieferungen durch die FRIESEG an das Schwimmbad sind mit bürokratischem Aufwand verbunden (Rechnungsstellung, Zahlungsausgleich, Umsatzsteuerproblematik, etc.). Auch ist ein Gewinnzuschlag auf die Strom- und Wärmelieferung zu erheben;
 - EEG-Umlagen können eingespart werden, wenn das BHKW durch die Stadt Friesoythe/Allwetterbad-GmbH gebaut und betrieben wird, andernfalls müsste das Schwimmbad die EEG-Umlage an die FRIESEG als Händler zahlen; es fällt somit nur die EEG-Umlage auf den bezogenen Strom zur Deckung der Spitzen an (zzt. € 5,277 /MWh). Die Ersparnis beträgt auf Basis der Daten der Stadt Friesoythe zzt. ca. T€ 23 p.a.

III. Optimierungsmöglichkeiten für die FRIESEG

27. Die FRIESEG ist im Wesentlichen in den Bereichen Errichtung, Betrieb und Verwaltung öffentlicher Gebäude sowie dem Betrieb von Photovoltaikanlagen tätig. Nachdem in den ersten Jahren Anlaufverluste erwirtschaftet wurden, wird die FRIESEG in den nächsten Jahren voraussichtlich nachhaltig die Gewinnzone erreichen.

28. Mit der Einführung des Jahressteuergesetzes 2009 wurden die bisherigen Verwaltungsgrundsätze für die Zusammenfassung von BgA gesetzlich festgeschrieben. Sofern eine Kommune ihre Tätigkeiten über eine Kapitalgesellschaft ausübt, schreibt § 8 Abs. 9 KStG vor, dass die verschiedenen Tätigkeiten einer Kapitalgesellschaft Sparten zuzuordnen sind, wenn die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG (Ausübung eines Dauerverlustgeschäftes) erfüllt sind. Da die FRIESEG auskunftsgemäß zzt. keine Dauerverlustgeschäfte ausübt, entfaltet diese Regelung keine Wirkung für sie. Unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Ergebnisverrechnung mit dem Allwetterbad wären die verschiedenen Tätigkeitsbereiche der FRIESEG wie folgt aufzuteilen: Gemäß Tz. 14 des BMF-Schreibens vom 12. November 2009 (IV C 7 - S 2706/08/10004) stellt der Betrieb einer Photovoltaikanlage einen Versorgungsbetrieb i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG dar. Die übrigen Tätigkeiten der FRIESEG sind gemäß § 8 Abs. 9 S. 1 Nr. 3 KStG in einer Sparte "übrige Tätigkeiten" zusammenzufassen. Eine Verrechnung der Ergebnisse aus den beiden Sparten untereinander wäre nicht möglich.
29. Da es sich bei dem Betrieb eines Schwimmbades um ein nach § 8 Abs. 7 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft handelt, scheidet eine Zusammenfassung der Sparte "übrige Tätigkeiten" der FRIESEG mit dem Schwimmbad aus.
30. Eine Zusammenfassung der Sparte "Versorgung" der FRIESEG (Betrieb Photovoltaikanlagen) mit dem öffentlichen Schwimmbadbereich kommt nur in Betracht, wenn ein steuerlicher Querverbund zwischen einem BHKW und dem Schwimmbad errichtet werden kann und der Versorgungsbereich dieser Sparte das Gepräge gibt. Darüber hinaus müsste zwischen der FRIESEG und der Allwetterbad-GmbH ein Ergebnisabführungsvertrag geschlossen werden, damit die Ergebnisse der beiden Versorgungssparten entweder auf Ebene der FRIESEG oder auf Ebene des Allwetterbades zusammengefasst werden können.

Voraussetzung für den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages ist die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger, d.h. die Stadt Friesoythe muss eine ihrer beiden Beteiligungen in die andere Gesellschaft einlegen. Die steuerliche Entlastung beträgt ca. 30 % des möglichen Verrechnungsbetrags aus der Differenz zwischen den positiven Erträgen der FRIESEG-Versorgungssparte mit dem verbleibenden Defizit (Verlust Schwimmbad abzgl. Erträge Beteiligung) aus dem öffentlichen Schwimmbadbereich.

31. Solange das Allwetterbad inklusive Beteiligung ein Defizit erwirtschaftet, bietet der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages zwischen den beiden Gesellschaften der Stadt Friesoythe die Möglichkeit die Kapitalertragsteuerbelastung zu reduzieren. Die FRIESEG wird in den nächsten Jahren voraussichtlich nachhaltig Jahresüberschüsse erwirtschaften, die, wenn sie an die Stadt Friesoythe ausgeschüttet werden, definitiv mit Abgeltungssteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von zzt. 15,825 % belastet werden. Bei Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages werden die Überschüsse aus der FRIESEG mit dem Defizit aus dem Schwimmbad saldiert. Eine Kapitalertragsteuerbelastung würde dann nur auf den eventuell verbleibenden Jahresüberschuss anfallen, der an die Stadt Friesoythe ausgeschüttet wird.
32. Im Fall der Übertragung einer der beiden Beteiligungen von der Stadt Friesoythe auf die andere Gesellschaft liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG vor, so dass auch keine Verlustvorträge verloren gehen (§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG).
33. Andere Möglichkeiten für eine steuerliche Optimierung der FRIESEG sind zzt. nicht erkennbar. Auch eine Zusammenfassung von Schwimmbad, Beteiligung an der EWE Netz GmbH über die kommunale KG, Betrieb der Photovoltaikanlagen sowie der übrigen Tätigkeiten der FRIESEG in einer Kapitalgesellschaft würde keine steuerliche Verbesserung ergeben. Die oben aufgeführten Zusammenfassungsgrundsätze bleiben auch bestehen, wenn alle Tätigkeiten in einer Kapitalgesellschaft zusammengefasst werden.

IV. Optimierungsmöglichkeiten für die F.E.G

34. Nachdem in den ersten Jahren hohe Anlaufverluste zu verzeichnen waren, wird für die nächsten Jahre angabegemäß mit einem ausgeglichenen Ergebnis gerechnet. Neben der Stadt Friesoythe sind zwei weitere Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt.

Die F.E.G. ist ein Verkehrs- und damit ein Querverbundunternehmen i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG. Damit die Stadt Friesoythe die Verluste aus der F.E.G. steuerlich nutzen kann, müsste ein Ergebnisabführungsvertrag zwischen der F.E.G. und der FRIESEG geschlossen werden. Dann könnten die Verluste aus dem Verkehrsbetrieb mit den Überschüssen aus der Versorgungssparte (Photovoltaik) verrechnet werden. Diesem Vorteil stehen jedoch einige Nachteile gegenüber:

- Voraussetzung für den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages ist die finanzielle Eingliederung der F.E.G. in die FRIESEG. Hierfür müsste die Stadt Friesoythe ihre Beteiligung in die FRIESEG einlegen. Dies hätte den Verlust des körperschaft- und gewerbesteuerlichen Verlustvortrags der F.E.G. gemäß §§ 8c KStG, 10a S. 10 GewStG zur Folge. In der Organschaft könnten diese Verlustvorträge steuerlich zwar auch nicht genutzt werden, allerdings stünden die Verlustvorträge nach Beendigung des EAV der F.E.G. wieder zur Verrechnung zur Verfügung. Dies würde dann entfallen.
- Darüber hinaus wäre die FRIESEG zum Ausgleich des vollen Verlustes verpflichtet, d.h. auch des Verlustanteils, der auf die beiden anderen Gesellschafter entfällt. Im Gewinnfall wären Ausgleichszahlungen an die Minderheitengesellschafter zu leisten. Es müssten geeignete vertragliche Maßnahmen getroffen werden, um allen Gesellschaftern gerecht zu werden, die ggf. mit der Finanzbehörde abzustimmen wären.
- Ziel der F.E.G. ist eine Kostendeckung sowie ein gemeinsames Betreiben der Gesellschaft durch die drei beteiligten Gesellschafter. Jeder Gesellschafter bringt sich über seine Einlage hinaus in das Unternehmen ein. Der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages würde dem eventuell entgegenstehen.

Sollte die F.E.G. ihr Ziel der Kostendeckung erreichen bzw. sogar Überschüsse erwirtschaften, ergäbe sich eine Optimierung des steuerlichen Ergebnisses nur über die Zusammenfassung des Verkehrs-/Versorgungsbereichs von FRIESEG und F.E.G. mit einer eventuellen Versorgungssparte aus dem Allwetterbad (siehe hierzu die Ausführungen unter D.III.).

V. Optimierungsmöglichkeiten durch weitere Betriebe und Einrichtungen

1. Windkraftanlage

35. Sofern die Stadt Friesoythe ihre ersten Überlegungen in die Tat umsetzt und eine eigene Windkraftanlage (WEA) bauen sollte, empfiehlt sich dies über den umgewandelten Regiebetrieb Allwetterbad. Erfahrungsgemäß ist es so, dass Windkraftanlagen bereits nach kurzer Zeit Gewinne erwirtschaften. Selbst wenn es nicht gelingt zwischen dem Bad und dem BHKW bzw. Bad und BHKW/WEA einen steuerlichen Querverbund zu errichten, hat der Betrieb der WEA über die Allwetterbad-GmbH mehrere Vorteile:
- Einsparung der Abgeltungssteuer zzgl. Solidaritätszuschlag in Höhe von zzt. 15,825 % durch die Verrechnung des Defizits aus dem Schwimmbad mit den Überschüssen aus der WAE, so dass nur noch auf einen danach verbleibenden Überschuss Abgeltungssteuer bei Ausschüttung anfällt.
 - Finanzielle Stärkung der Allwetterbad-GmbH, so dass diese aus eigener Kraft nachhaltig Bestand hat und nicht dauerhaft auf Zuschüsse bzw. Verlustausgleiche der Stadt Friesoythe angewiesen ist.

2. Gründerzentrum

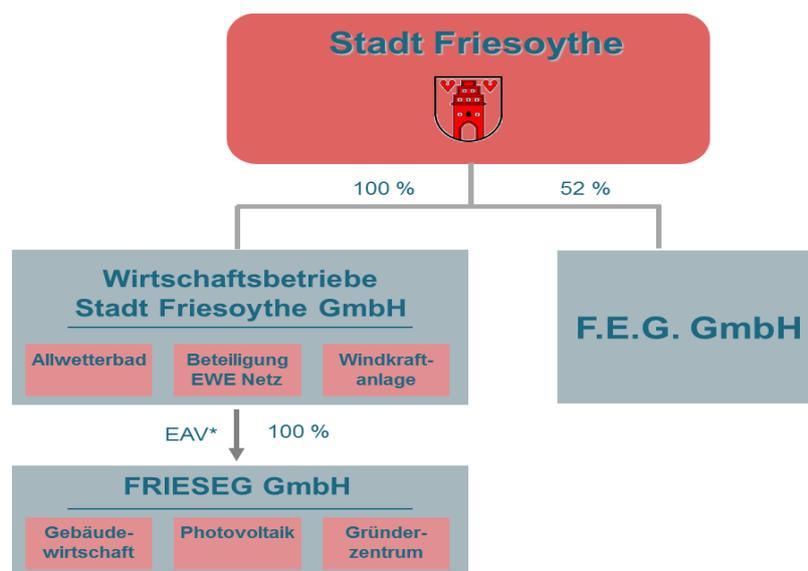
36. Die Errichtung des geplanten Gründerzentrums beinhaltet den Bau und die anschließende Vermietung bzw. Verpachtung der gewerblichen Flächen an Existenzgründer. Es empfiehlt sich, den Bau und die Verwaltung über die FRIESEG abzuwickeln, da diese bereits in dem Geschäftsfeld tätig ist. Das Betreiben des Gründerzentrums stellt eine übrige Tätigkeit i.S.v. § 8 Abs. 9 S. Nr. 3 KStG dar, so dass eine Verrechnung mit dem Schwimmbad- oder Versorgungsergebnis nicht möglich ist. Lediglich eine Zusammenfassung mit den übrigen Tätigkeiten der FRIESEG ist steuerlich möglich.

VI. Soll-Struktur der Beteiligungen der Stadt Friesoythe

37. Für die Stadt Friesoythe ergeben sich zwei Möglichkeiten der zukünftigen Gestaltung:

Alternative 1: Gründung der Wirtschaftsbetriebe und Beibehaltung der FRIESEG

38. Gemäß den obigen Ausführungen sieht die für die Stadt Friesoythe aus steuerlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht optimale Struktur wie folgt aus:



* EAV = Ergebnisabführungsvertrag

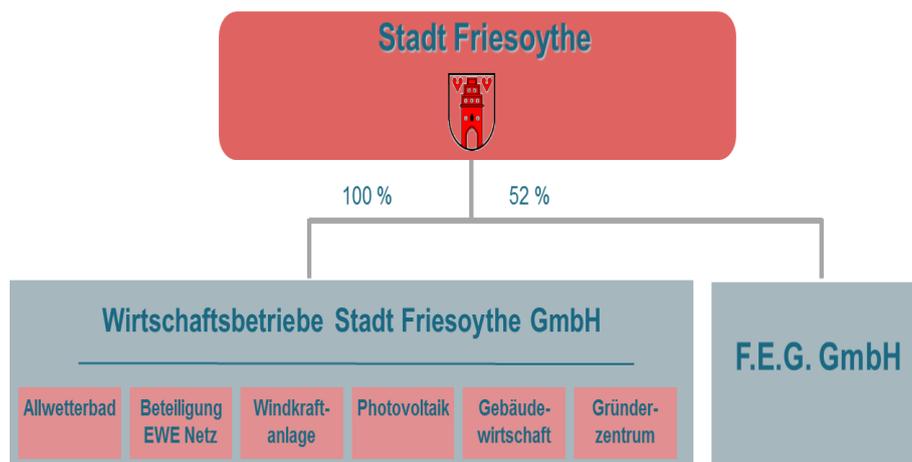
Alternative 2: Zusammenfassung sämtlicher Aktivitäten der Stadt Friesoythe in der FRIESEG mit anschließender Umfirmierung in die Wirtschaftsbetriebe Stadt Friesoythe GmbH

39. Um die Organisationsstruktur der Eigengesellschaften möglichst flach zu halten bzw. die Anzahl der Eigengesellschaften zu beschränken, bietet es sich an, alle Tätigkeiten in der bereits vorhandenen FRIESEG bündeln. Um die unter D.I beschriebenen steuerlichen Vorteile aus dem steuerlichen Querverbund zwischen Schwimmbad und EWE Netz GmbH-Beteiligung zu realisieren, sind die folgenden Schritte in der angegebenen Reihenfolge erforderlich:

1. Beschluss des Rates der Stadt Friesoythe über den Erwerb der Beteiligung an der kommunalen Beteiligungsgesellschaft und der Einbringung dieser Beteiligung in den BgA Schwimmbad.
2. Beschluss des Rates über die Erweiterung des Gesellschaftszwecks der FRIESEG um die Aufgaben des Betriebs eines Allwetterbades sowie die Betätigung im Bereich der Stromerzeugung sowie der damit verbundenen entsprechenden Aufgaben.
3. Beschluss des Rates über die Umfirmierung der FRIESEG.
4. Beschluss des Rates der Stadt Friesoythe über die Ausgliederung des Regiebetriebs Allwetterbad auf die umfirmierte FRIESEG gemäß § 168 UmwG, damit der Regiebetrieb inklusive zugeordneter EWE-Beteiligung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die umfirmierte FRIESEG übergehen kann.

Um den steuerlichen Querverbund zu realisieren, ist es erforderlich, dass zunächst beschlossen wird, die Beteiligung durch die Stadt Friesoythe zu erwerben und dass diese zur Stärkung des BgA Schwimmbad in diesen eingelegt wird. Die Beschlüsse zu 1. und 4. sollten deshalb zeitlich verzögert in unterschiedlichen Sitzungen getroffen werden. Da die Kaufpreiszahlung für die Beteiligung an der kommunalen Beteiligungsgesellschaft erst nach Einlage des BgA Schwimmbades in die umfirmierte FRIESEG erfolgt, kann die Finanzierung über die FRIESEG abgewickelt werden.

40. Die Soll-Struktur der Stadt Friesoythe sähe dann wie folgt aus:



E. Zusammenfassende Schlussbemerkung

42. Unter steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten empfiehlt sich die Umwandlung des Regiebetriebs Hallen- und Freibad in eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH.
43. Die geplante Beteiligung an der EWE Netz GmbH über eine kommunale Beteiligungsgesellschaft sollte über den umgewandelten Regiebetrieb erfolgen bzw. die Beteiligung in den umgewandelten Regiebetrieb eingelegt werden.
44. Aus betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Gründen ist es vorteilhafter, den zukünftigen Strom- und Wärmebedarf über ein wärmegeführtes BHKW zu decken. Der Bau und der Betrieb des BHKW sollte durch die Stadt Friesoythe bzw. die umgewandelte Allwetterbad-GmbH erfolgen. Es sollte ein offizielles VDI-Gutachten zum Nachweis der Vorteilhaftigkeit des BHKW in Auftrag gegeben werden, damit im Fall des Vorliegens der Voraussetzungen für einen steuerlichen Querverbund die enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung dem Finanzamt gegenüber belegt werden kann.
45. Das geplante Gründerzentrum sollte über die FRIESEG abgewickelt werden.
46. Es ist zu überlegen, ob zur Optimierung der Kapitalertragsteuerbelastung zwischen der FRIESEG und dem umgewandelten Regiebetrieb ein Ergebnisabführungsvertrag geschlossen wird. In diesem Fall empfiehlt sich, die Allwetterbad-GmbH als Obergesellschaft auszurichten, in der die Beteiligung an der FRIESEG durch die Stadt Friesoythe

eingelegt wird. Sofern die Voraussetzungen für einen steuerlichen Querverbund bei der Allwetter-GmbH erfüllt sind, kann durch den EAV auch eine Minimierung der Körperschaft- und Gewerbesteuerbelastung erreicht werden.

47. Sofern die F.E.G. zukünftig keine Verluste mehr erwirtschaftet, sollte die Beteiligung weiter im Bereich der Vermögensverwaltung der Stadt Friesoythe gehalten werden, da mit dieser Gesellschaft andere Ziele und Zwecke verfolgt werden und auch die Interessen der beiden anderen Gesellschafter mit zu berücksichtigen sind.
48. Sollten die Überlegungen zum Bau einer Windkraftanlage realisiert werden, empfiehlt sich der Bau und Betrieb über die umgewandelte Allwetter-GmbH.
49. Soll die Organisationsstruktur der Eigenbetriebe der Stadt Friesoythe möglichst flach gehalten werden, können auch sämtliche Tätigkeiten der Stadt in der FRIESEG gebündelt werden.

Bremen, 18. November 2013

Göken, Pollak und Partner
Treuhandgesellschaft mbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/
Steuerberatungsgesellschaft

(Dr. Göken)
Wirtschaftsprüfer

(i.V. Wahden)
Steuerberaterin