



01109

## INHALT

KONJUNKTURPAKET II –  
BILANZIERUNGSFRAGEN

INTERKOMMUNALE  
ZUSAMMENARBEIT ÜBER  
BUNDESLÄNDERGRENZEN

BGA TROTZ LANDESGESETZLICH  
HOHEITLICHER AUFGABE

TVÖD AKTUELL

VEREINFACHUNG  
DES VERGABERECHTS

UMSATZBESTEUERUNG  
DER ÖFFENTLICHEN HAND  
IM WANDEL

## EDITORIAL

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit dem Jahressteuergesetz 2009 sollte im Wesentlichen der Status quo in Bezug auf Dauerverlustbetriebe und Querverbund festgeschrieben werden. Auf Grund der in Details von der bisherigen Rechtslage abweichenden Gesetzesfassung sind Risiken bei unveränderter Gestaltung entstanden, aber auch Gestaltungsmöglichkeiten neu eröffnet worden.

Darauf werden wir in diesem Jahr nicht nur in der AI Kommunal regelmäßig eingehen, sondern auch im Rahmen unserer Mandantenveranstaltungen. Dieses wird auch Thema unserer ersten Online-Mandantenveranstaltung sein, die am **2. April 2009** und **14. Mai 2009** stattfinden wird. Über das Internet wird bei dem Online-Seminar an Ihrem Arbeitsplatz am PC die jeweils aktuelle Vortragsfolie angezeigt. Den Vortrag können Sie über die parallel stattfindende Telefonkonferenz verfolgen. Wir bieten Ihnen damit die kostenlose Teilnahme an einem Fachvortrag nebst anschließender Diskussion ohne zeitaufwendigen und kostenintensiven Reiseaufwand. Genauere Informationen zu diesem Online-Seminar erhalten Sie in der Rubrik 8 dieser Ausgabe.

Nachdem durch das Jahressteuergesetz 2009 der Querverbund auf Basis einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung dauerhaft rechtlich gesichert ist, lohnen sich Investitionen in technisch-wirtschaftliche Verflechtungen wieder. Wie die BDO Technik- und Umweltconsulting GmbH Ihnen dabei behilflich sein kann, stellen wir in der Rubrik 7.3 dar.

Die Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Steuerberater der BDO Deutsche Warentreuhand AG geben Ihnen jedoch nicht nur gern weitere Auskünfte zu den Themen dieser Ausgabe, sondern beraten in sämtlichen Themenbereichen des öffentlichen Sektors. Für diesen Zweck haben wir unsere Aktivitäten in der Beratung von Kommunen und kommunalen Unternehmen in unserem Branchencenter „Öffentliche Unternehmen und Verwaltung“ gebündelt.

BDO Deutsche Warentreuhand AG versteht sich als Ihr Partner, der Sie in Ihrer kommunalen und betrieblichen Praxis unterstützt.

Ihr Branchencenter  
Öffentliche Unternehmen und Verwaltung

BDO Deutsche Warentreuhand AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

## UNSER BRANCHENCENTER ÖFFENTLICHE VERWALTUNG UND KOMMUNEN

Die BDO Deutsche Warentreuhand Aktiengesellschaft ist eine der führenden Prüfungs- und Beratungsgesellschaften und hat im öffentlichen Sektor ihre langjährige Erfahrung in der Beratung von Kommunen und kommunalen Unternehmen in dem Branchencenter Öffentliche Verwaltung und Kommunen gebündelt. Mit unserem flächendeckenden Netz von 27 Standorten und klarer Ausrichtung auf die Bedürfnisse der Kommunen und kommunalen Unternehmen bieten wir von der Rundum-Betreuung bis zur kreativen Lösung komplexer Einzelfragen die gesamte Palette steuerlicher, betriebswirtschaftlicher und damit verbundener wirtschaftsrechtlicher Beratungsleistungen.

An den Standorten beraten wir Kommunen und kommunale Unternehmen in Fragen des Steuerrechts und der Rechnungslegung. Bei Informationen zu kommunalen Themen in den Bereichen Steuerrecht und Rechnungslegung/Doppik stehen Ihnen Ihre BDO-Berater vor Ort gerne direkt zur Verfügung, die bei speziellen Fragestellungen von den Experten des Branchencenters beraten und unterstützt werden. Eine Übersicht der Standorte finden Sie am Schluss der Publikation.

Ansprechpartner zu Themen dieser Ausgabe aus den anderen Fachgebieten finden Sie direkt in den Rubriken bzw. unter den entsprechenden Artikeln.

Die zentralen Ansprechpartner für Aufgaben der öffentlichen Hand und kommunaler Unternehmen sind RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld (Tel. 0 40/3 02 93-580 oder [heinz-gerd.hunfeld@bdo.de](mailto:heinz-gerd.hunfeld@bdo.de)) und WP/StB Wolfgang Veldboer (Tel. 02 28/98 49-313 oder [wolfgang.veldboer@bdo.de](mailto:wolfgang.veldboer@bdo.de)).

Sie können unser Branchencenter Öffentliche Verwaltung und Kommunen auch über [kommunal@bdo.de](mailto:kommunal@bdo.de) erreichen.

## HINWEISE AN DIE LESER

Die Autoren haben diese Informationen mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Wir bitten aber um Verständnis dafür, dass BDO Deutsche Warentreuhand für gleichwohl enthaltene, etwaige Informationsfehler keine Haftung übernimmt.

Bitte beachten Sie, dass es sich bei der Aktualen Information nur um allgemeine Hinweise handeln kann, die die Prüfung und erforderliche individuelle Beratung eines konkret zu beurteilenden Sachverhalts nicht ersetzen.

Die Aktuelle Information „Kommunal“ sowie Bestellmöglichkeiten für zahlreiche weitere Publikationen der BDO Deutsche Warentreuhand stehen für Sie auch im Internet unter [www.bdo.de](http://www.bdo.de) bereit.

## HERAUSGEBER:

BDO Deutsche Warentreuhand AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Ferdinandstraße 59  
20095 Hamburg  
[www.bdo.de](http://www.bdo.de)

## INHALTSVERZEICHNIS

<b>I</b>	<b>STEUERRECHT</b>	<b>4</b>
1.1	BgA trotz landesgesetzlich hoheitlicher Aufgabe	4
1.2	Änderung der Berechnung der Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit	4
1.3	Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages bei Windkraftanlagen	5
1.4	Vorsteuerabzug setzt ausreichend konkrete Beschreibung der erbrachten Leistung voraus	5
1.5	Wettbewerbsverständnis bei Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel?	6
<b>2</b>	<b>RECHT</b>	<b>7</b>
2.1	Baugesetzbuch	7
2.1.1	Aufgabenübertragung auf eine andere Gemeinde durch Rechtsverordnung (§ 203 Abs. 1 Baugesetzbuch)	7
2.2	Vergaberecht	8
2.2.1	Beschleunigung von Investitionen durch Vereinfachung des Vergaberechts	8
2.2.2	Vergabe von Dienstleistungskonzessionen und interkommunale Zusammenarbeit	9
2.3	Kommunalabgabenrecht	10
2.3.1	Rechtsprechungsübersicht zum Kostenüberschreitungsverbot	10
<b>3</b>	<b>ARBEITSRECHT/VBL</b>	<b>12</b>
3.1	Aktuelle Rechtsprechung zum TVÖD	12
<b>4</b>	<b>RECHNUNGSLEGUNG/DOPPIK</b>	<b>13</b>
4.1	Gesamtabschluss in Nordrhein-Westfalen	13
4.2	Bilanzierung der Zuwendungen an die Kommunen durch das Konjunkturpaket II	14
<b>5</b>	<b>TRANSAKTIONSBERATUNG</b>	<b>16</b>
5.1	Interkommunale Zusammenarbeit über Bundesländergrenzen	16
5.2	BFH: Umwandlung einer Anstalt des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft	17
<b>6</b>	<b>VERSORGUNG</b>	<b>18</b>
6.1	Versorgung Energie, Gas	18
6.1.1	Bilanzielle Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2008 der BGH-Beschlüsse vom 14.08.2008 zur Mehrerlösabschöpfung	18
<b>7</b>	<b>SONSTIGE</b>	<b>20</b>
7.1	Entsorgung Abfall	20
7.1.1	Die steuerliche Behandlung der Entsorgung von Altpapier und anderen werthaltigen Abfällen	20
7.2	Trinkwasserversorgung	20
7.2.1	Umsatzbesteuerung von Hausanschlüssen in Bauträgerfällen	20
7.3	Gutachten zur technisch-wirtschaftlichen Verflechtung	21
7.3.1	Querverbund: Technisch-wirtschaftliche Verflechtung richtig gestalten	21
7.4	Wohnungsgesellschaften	22
7.4.1	JStG 2009: Einschränkung des Erlasses der Grundsteuer wegen wesentlicher Ertragsminderung	22
7.5	Marktwesen	23
7.5.1	BMF-Schreiben zur Rechtsprechung des BFH: Überlassung von Wochenmarkt-Standplätzen an Markthändler als umsatzsteuerfreie einheitliche Vermietungsleistung	23
<b>8</b>	<b>ONLINE-SEMINAR</b>	<b>24</b>
<b>9</b>	<b>VORTRAGSVERANSTALTUNGEN</b>	<b>25</b>

## I STEUERRECHT

Bei Fragen im Bereich Steuerrecht sprechen Sie bitte Ihren BDO-Steuerberater vor Ort oder den zentralen Ansprechpartner des Bereichs Steuern im Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung, **RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld** (Tel. 040-30293-580), an.

### I.1 BGA TROTZ LANDESGESETZLICH HOHEITLICHER AUFGABE

Als BgA gelten alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Personen d.ö.R. wirtschaftlich herausheben. Ausgenommen sind jedoch die Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen. Dies ist der Fall, wenn die Tätigkeit juristischen Personen des öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten ist.

In der Bundesrepublik Deutschland haben die Bundesländer in einigen Bereichen unterschiedlich entschieden, ob eine Aufgabe nur von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts vorgenommen werden kann oder auch von einer privaten Person. Welche Auswirkungen dieser föderale Flickenteppich für die Qualifizierung einer Tätigkeit als BgA hat, darüber hat der BFH kürzlich entschieden.

Im Streifall ging es um ein Krematorium in Nordrhein-Westfalen. Nach dem Gesetz über das Friedhofs- und Bestattungswesen NRW ist der Betrieb von Krematorien eine hoheitliche Aufgabe, die den Körperschaften des öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten ist. Private Unternehmer können lediglich beliehen werden. Daraus hat das Finanzgericht Düsseldorf den Schluss gezogen, dass es sich bei der Tätigkeit eines kommunalen Krematoriums nicht um einen Betrieb gewerblicher Art handelt. Das FG Düsseldorf hat nicht geprüft, ob kommunale Krematorien in NRW möglicherweise im Wettbewerb mit privat betriebenen Feuerbestattungseinrichtungen in anderen Bundesländern stehen, da es aus seiner Sicht, anders als bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung, bei der ertragsteuerlichen Beurteilung auf die Frage eines tatsächlichen oder potenziellen Wettbewerbs nicht ankomme. Dem ist der BFH nicht gefolgt. Selbst wenn nach dem Landesgesetz eine Tätigkeit öffentlich-rechtlichen Körperschaften eigentümlich und vorbehalten bleibt, ist nicht stets von einem Hoheitsbetrieb auszugehen. Maßgeblich ist vielmehr auch in diesem Fall, ob tatsächlich zwischen privaten und öffentlichen Unternehmen ein Wettbewerb herrscht. Für die Klärung dieser Frage ist der räumlich wettbewerbsrelevante Markt entscheidend.

Bei Leichenverbrennungen ist der räumlich wettbewerbsrelevante Markt nicht auf Nordrhein-Westfalen beschränkt. Nordrhein-westfälische Bürger können private Krematorien in Nordrhein-Westfalen (als Beliehene), in anderen Bundesländern oder sogar im EU-Ausland (z. B. den Niederlanden) wählen. Damit ist eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen in anderen Bundesländern oder EU-Mitgliedsstaaten nicht ausgeschlossen.

Ist eine Betätigung durch landesrechtliche Regelungen nur in einzelnen Bundesländern ausschließlich der öffentlichen Hand vorbehalten, kann aber dann ein Hoheitsbetrieb angenommen werden, wenn der Markt für die angebotenen Leistungen örtlich so eingegrenzt ist, dass eine Wettbewerbsbeeinträchtigung ausgeschlossen werden kann. Dieses ist z. B. der Fall bei Vermessungs- und Katasterämtern. Hier sind die Leistungsempfänger verpflichtet, ihre Grundstücke durch bestimmte Vermessungs- und Katasterämter vermessen zu lassen. Gleiches gilt in der Hausmüllentsorgung. Auch hier kann der Besitzer von Hausmüll diesen nur bei seiner Kommune entsorgen lassen. Auch für die Wasserzweckverbände hat der BFH in der Vergangenheit festgestellt, dass der Anschluss- und Benutzungszwang eine Wettbewerbsbeeinträchtigung ausschließt.

In diesen Bereichen führen landesgesetzlich unterschiedliche Regelungen tatsächlich dazu, dass ein und dieselbe Tätigkeit in einem Bundesland als Betrieb gewerblicher Art und in einem anderen Bundesland als hoheitliche Tätigkeit gewertet werden muss. Die steuerliche Qualifizierung kann in diesen Fällen nicht bundeseinheitlich beantwortet werden.

### I.2 ÄNDERUNG DER BERECHNUNG DER KAPITALERTRAGSTEUER BEI BETRIEBEN GWERBLICHER ART OHNE EIGENE RECHTSPERSÖNLICHKEIT

Bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen der durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinn, soweit er nicht zulässigerweise den Rücklagen des BgAs zugeführt wird. Bisher hatte die Finanzverwaltung angenommen, dass bei einem kalendergleichen Wirtschaftsjahr der Gewinn des BgAs der Trägerkörperschaft im Folgejahr fiktiv zufließt und mit den Neurücklagen des BgAs zum Ende des Vorjahres zu verrechnen war, die den erzielten Gewinn bereits enthielten.

2007 hat der BFH hingegen entschieden, dass die Gewinne eines BgAs ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf Grund der rechtlichen Identität des BgAs und der Trägerkörperschaft als zum gleichen Wirtschaftsjahr an die Trägerkörperschaft ausgeschüttet gelten. Die Oberfinanzdirektion Rheinland hat nun daraus Konsequenzen zur Berechnung der Kapitalertragsteuer hergeleitet.

Der Kapitalertragsteuerpflicht unterliegen nur Beträge, die nicht aus dem steuerlichen Einlagekonto stammen. Nach § 27 KStG mindern Leistungen das steuerliche Einlagekonto nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelbaren ausschüttbaren Gewinn übersteigen, wobei als ausschüttbarer Gewinn das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital, abzüglich dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos, gilt. Bei einem BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit entspricht auf Grund der geänderten Zuflussgrundsätze demnach der ausschüttbare Gewinn den Neurücklagen des BgAs zum Ende des Vorjahres. Übersteigt die fiktive Gewinnausschüttung die im Vorjahr gebildeten Rücklagen, so gilt das steuerliche Einlagekonto nunmehr als verwendet und die effektive Gewinnausschüttung unterliegt insoweit nicht der Kapitalertragsteuer. Auf Grund der veränderten Berechnungsmethode kann es vorkommen, dass die fiktive Gewinnausschüttung auch den Bestand des steuerlichen Einlagekontos übersteigt. Da dieses nicht negativ werden kann, unterliegt der überschießende Betrag ebenfalls der Kapitalertragsteuer.

Für die Veranlagungszeiträume vor 2007 kann von der bisherigen Verwaltungsauffassung ausgegangen werden. Die Trägerkörperschaft kann jedoch in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen – auch in den Vorjahren – die Anwendung der Neuregelung verlangen.

### 1.3 ZERLEGUNG DES GEWERBESTEUERMESSBETRAGES BEI WINDKRAFTANLAGEN

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurde mit § 29 Abs. 1 GewStG ein neuer Zerlegungsmaßstab für Windenergieanlagenbetreiber eingeführt. Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 sind danach zu 30 % die Arbeitslöhne Zerlegungsmaßstab und zu 70 % das Verhältnis der Buchwerte des Sachanlagevermögens der einzelnen Betriebsstätten (ohne Betriebs- und Geschäftsausstattung, geleisteter Anzahlungen und Anlagen im Bau). Folglich entfallen im Ergebnis ungefähr 30 % der Gewerbesteuer auf die Gemeinde des Verwaltungssitzes und 70 % auf die Gemeinden, in denen sich die Windenergieanlagen befinden.

Damit hat der Gesetzgeber auf das BFH-Urteil vom 04.04.2007 reagiert, über das wir in der AI Kommunal Nr. 1/2007 (S. 6) berichtet haben. Darin hatte der BFH geur-

teilt, dass vom Grundsatz der Aufteilung nach der Summe der Arbeitslöhne nur in Ausnahmefällen abgewichen werden kann. Eine abweichende Zerlegung kam nur dann infrage, wenn die Zerlegung eine eindeutige Unbilligkeit von erheblichem Gewicht darstellen würde. Die Gemeinde, die sich darauf berufen wollte, musste die Lasten konkret hinsichtlich des Umfangs und der Intensität darlegen. Dabei durften solche Lasten nicht berücksichtigt werden, für die der Gemeinde ein Gebührenerhebungsrecht oder ein zivilrechtlicher Schadensersatzanspruch zusteht. In dem vom BFH entschiedenen Fall ist es der Gemeinde nicht gelungen, solche Lasten zu beweisen.

#### Hinweis:

Die Gesetzesänderung betrifft ausschließlich Windenergieanlagen. Die Gesetzesformulierung und die Gesetzesbegründung scheinen eine analoge Anwendung dieser Norm auf vergleichbare Fälle auszuschließen. Für diese vergleichbaren Fälle bleibt weiterhin das BFH-Urteil maßgeblich, sodass eine von den Arbeitslöhnen abweichende Zerlegung selten in Betracht kommen wird.

### 1.4 VORSTEUERABZUG SETZT AUSREICHEND KONKRETE BESCHREIBUNG DER ERBRACHTEN LEISTUNG VORAUSS

Ein Unternehmer kann die in Rechnungen gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Dafür muss aber die maßgebliche Rechnung Angaben tatsächlicher Art enthalten, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen. Der Aufwand zur Identifizierung der Leistung muss dahingehend begrenzt sein, dass die Rechnungsangaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen.

In einem vom Bundesfinanzhof (BFH) entschiedenen Fall hatte eine Muttergesellschaft gegenüber ihrem Tochterunternehmen über „technische Beratung und technische Kontrolle im Jahr 1996“ abgerechnet. Die Abrechnung enthielt weder Angaben zur Niederlassung, zum Geschäftsgegenstand, zum Leistungsort oder der Leistungszeit noch einen Verweis auf weitere Unterlagen.

Die Leistungsempfängerin konnte im Gerichtsverfahren aber ergänzende Angaben vorbringen, im Wesentlichen durch die Bestätigung eines Ingenieurs, wonach dieser einen Großteil seiner Arbeitszeit bei dem Unternehmen im Bereich „Produktionstechnik“ (Projektarbeiten) verbracht habe, sowie durch Auszüge aus Protokollen und anderen Schriftstücken, die die Arbeit der eingesetzten Ingenieure auszugsweise dokumentierten.

Der BFH versagte jedoch den Vorsteuerabzug, weil die Leistungsbeschreibung „für technische Beratung und Kontrolle im Jahr 1996“ nichtssagend ist und in einer Rechnung nicht ausreicht, die damit abgerechnete Leistung zu identifizieren. Dies insbesondere auch dann nicht, wenn diese sich weder aus weiteren Angaben in der Rechnung noch aus anderen in Bezug genommenen Geschäftsunterlagen weiter konkretisieren lässt. Das Attribut „technisch“ bezeichnet eine unbestimmte Vielzahl unterschiedlicher Leistungen und erlaubt keine Abgrenzung zu Beratungs- oder Kontrollleistungen in betriebswirtschaftlicher, finanzwirtschaftlicher oder juristischer Hinsicht. Ferner war eine hinreichende Konkretisierung in zeitlicher Hinsicht nicht möglich, weil in der Rechnung für das gesamte Kalenderjahr 1996 abgerechnet wurde. Die im gerichtlichen Verfahren eingereichten Unterlagen konnten zur Ergänzung der Leistungsbeschreibung nicht herangezogen werden, weil auf sie in der Rechnung nicht Bezug genommen worden war. Zum anderen hatte die Gesellschaft die mit der Rechnung abgerechneten Leistungen zunächst selbst verwechselt, was ebenfalls gegen eine ausreichend konkrete und eindeutige Zuordnung sprach. Zudem sah es der BFH auf Grund der späteren zusätzlichen Angaben als objektiv möglich an, die näheren Umstände der abgerechneten Leistung bereits in der Rechnung ausreichend zu beschreiben.

#### **Hinweis:**

Der BFH erkennt zwar an, dass wegen der für Rechnungsangaben gebotenen Kürze und der gelegentlich auftretenden Schwierigkeit, zutreffende Kurzformeln zu finden, keine überzogenen Anforderungen an die Leistungsbeschreibungen zu stellen sind. Andererseits können keine generellen Vorgaben gemacht werden, da jeweils die im Einzelfall gegebenen Umstände entscheidend sind. Ist eine aussagekräftige Bezeichnung in der Rechnung selbst nicht möglich, muss zumindest auf weitere Unterlagen Bezug genommen werden, aus denen sich dann die erforderlichen konkreteren Angaben ergeben.

### **1.5 WETTBEWERBSVERSTÄNDNIS BEI UMSATZBESTEUERUNG DER ÖFFENTLICHEN HAND IM WANDEL?**

Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand wird maßgeblich von der Wettbewerbsrelevanz ihres Tätigwerdens bestimmt: Nach nationalem Verständnis ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts umsatzsteuerliche Unternehmerin, wenn sie einen steuerlichen Betrieb gewerblicher Art, einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen in § 2 Abs. 3 S. 2 UStG genannten Katalogbetrieb unterhält. Kein Betrieb gewerblicher Art liegt vor, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt tätig

wird. Dies ist (aus steuerlicher Sicht) nicht der Fall, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts eine Aufgabe wahrnimmt, die auch von einer Person des privaten Rechts erfüllt werden kann und sie daher in realen oder potenziellen Wettbewerb zur Privatwirtschaft tritt.

Nach gemeinschaftsrechtlichem Verständnis gilt eine Einrichtung des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige, d. h. als umsatzsteuerliche Unternehmerin, wenn sie einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ist hiervon nur dann ausgenommen, wenn keine größeren Wettbewerbsverzerrungen daraus drohen, dass die Einrichtung des öffentlichen Rechts mit dieser hoheitlichen Tätigkeit nicht in die Besteuerung einbezogen wird. Diese Ausnahme gilt nicht für Tätigkeiten, die in Anhang I der MwStSystRL aufgezählt (z. B. Wasserversorgung) und ihrem Umfang nach nicht unbedeutend sind. In Bezug auf diese Tätigkeiten ist eine Einrichtung des öffentlichen Rechts stets Steuerpflichtige.

Über die Gefahr von größeren Wettbewerbsverzerrungen durch die Nichtbesteuerung hat der EuGH zuletzt am 16.09.2008 in der Rs. C-288/07 (Isle of Wight Council u. a.) entschieden.

In diesem Verfahren, in dem es um die Besteuerung der Bewirtschaftung von Parkeinrichtungen durch britische Gebietskörperschaften ging, gelangt der EuGH zu dem Ergebnis, dass für den Begriff der „Wettbewerbsverzerrungen“ nicht auf das Gebiet abzustellen ist, in dem die betreffende Einrichtung des öffentlichen Rechts Stellplätze in Parkeinrichtungen zur Anmietung anbietet. Die Prüfung der Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen ist nach den Feststellungen des EuGH vielmehr in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche vorzunehmen.

Diese Entscheidung begründet der EuGH im Wesentlichen damit, dass sich auch die Besteuerung einer Einrichtung des öffentlichen Rechts, die eine in Anhang I der MwStSystRL aufgeführte Tätigkeit ausübt, aus der Art der Tätigkeit ergibt, und zwar unabhängig davon, ob diese Einrichtung auf der Ebene des lokalen Marktes, auf dem sie die betreffende Tätigkeit ausübt, einem Wettbewerb ausgesetzt ist oder nicht.

Wie der EuGH hierzu weiter ausführt, würde eine Beurteilung anhand der Wettbewerbsbedingungen, die auf einem bestimmten lokalen Markt herrschen, nicht nur dazu führen (können), dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts und private Wirtschaftsteilnehmer unterschiedlich behandelt werden, obwohl sie mit der Bewirtschaftung von Parkeinrichtungen im Wesentlichen gleiche Dienstleistungen anbieten. Diese Beurteilung würde auch darauf hinauslaufen, dass es zu einer Ungleichbehand-

lung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts untereinander kommt.

Nach den weiteren Grundsätzen dieser Entscheidung sind die Begriffe „führen würde“ und „größere“ im Satzteil „sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“ in Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL so zu verstehen, dass bei der Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen auch der potenzielle Wettbewerb zu berücksichtigen ist und die Wettbewerbsverzerrungen mehr als unbedeutend sein müssen.

Dieses Urteil des EuGH ist insbesondere vor dem Hintergrund bemerkenswert, dass der EuGH zuletzt in der deutschen Rs. C-408/06 (Franz Götz) mit Vorabentscheidung vom 13.12.2007 geantwortet hatte, dass der Übertragungsbereich, in dem eine Milchquoten-Verkaufsstelle tätig wird, den räumlich relevanten Markt für die Feststellung von größeren Wettbewerbsverzerrungen darstellt.

Die Entscheidung „Isle of Wight Council“ des EuGH wird Einfluss auf das deutsche Rechtsverständnis bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand haben. Auf Grund der tätigkeitsbezogenen Auslegung des Begriffs der „Wettbewerbsverzerrungen“ durch den EuGH ist mit einer stärkeren Einbeziehung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts in die Umsatzsteuerpflicht zu rechnen. Hierbei können insbesondere hoheitliche Tätigkeiten nach landesrechtlichen Regelungen sowie die (langfristige) Vermietung und Verpachtung von Gebäuden auf dem Prüfstand stehen.

Als Ansprechpartnerinnen zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in unserem Zentralen Fachbereich Umsatzsteuer (Berlin) **StB Annette Pogodda** und **Katharina Wenzel** (Tel. 030/885722-594) zur Verfügung.

## 2 RECHT

### 2.1 BAUGESETZBUCH

#### 2.1.1 AUFGABENÜBERTRAGUNG AUF EINE ANDERE GEMEINDE DURCH RECHTSVERORDNUNG (§ 203 ABS. 1 BAUGESETZBUCH)

Gemäß § 203 Abs. 1 BauGB kann die Landesregierung oder die von ihr bestimmte Behörde im Einvernehmen mit der Gemeinde durch Rechtsverordnung bestimmen, die nach dem BauGB der Gemeinde obliegenden Aufgaben auf eine andere Gebietskörperschaft zu übertragen. Dieses geschieht beispielsweise, wenn eine Gemeinde wegen mangelnder Verwaltungskraft zur ordnungsgemäßen Aufgabenerfüllung nicht in der Lage ist.

Nach einer aktuellen Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts können Erschließungsaufgaben i. S. d. § 123 Abs. 1 BauGB und damit verbunden die Befugnis zur Erhebung von Erschließungsbeiträgen i. S. d. §§ 127 ff. BauGB aber auch aus anderen legitimen Gründen auf eine andere Gemeinde übertragen werden. Ein legitimer Grund für diese Übertragung kann z. B. dann gegeben sein, wenn die Gemeinde die betroffenen Eigentümer von Grund-

stücken auf dem Gebiet der Nachbargemeinde nicht zu Erschließungsbeiträgen heranziehen kann.

In der genannten Entscheidung baute die Stadt eine Straße aus. Diese Straße verlief entlang der Grenze zum Gebiet der Nachbargemeinde. Die Stadt schloss mit der Nachbargemeinde eine Zweckvereinbarung, wonach sie die gesamte Straße ausbauen sollte, also auch Strecken, die auf dem Gebiet der Nachbargemeinde liegen. Im Gegenzug durfte die Stadt einen Erschließungsbeitrag in Bezug auf die Strecken, die auf dem Gebiet der Nachbargemeinde liegen, erheben.

Diese Zweckvereinbarung wurde von der zuständigen Aufsichtsbehörde nicht genehmigt. Dies begründete die Aufsichtsbehörde – anscheinend zu Unrecht – damit, dass für Außenbereichsgrundstücke keine Erschließungsbeiträge erhoben werden dürfen. Der Rechtsweg gegen die Versagung wurde nicht ausgeschöpft. Stattdessen beantragte die Stadt den Erlass einer Rechtsverordnung nach § 203 Abs. 1 BauGB und die damit verbundene Befugnis, Erschließungsbeiträge zu erheben. Die Bezirksregierung lehnte den Antrag ab und begründete dies damit, dass kein Fall des § 203 BauGB

vorliegt, da die Stadt zur Aufgabenerfüllung in der Lage war.

Das Bundesverwaltungsgericht erteilte dieser Ansicht nunmehr eine Absage. Eine Aufgabenübertragung nach § 203 BauGB schon dann in Betracht, wenn ein sachlich anzuerkennendes Bedürfnis vorliegt. Unter anderem begründete das Bundesverwaltungsgericht diese Entscheidung damit, dass für diese Problematik, also die Heranziehung der Eigentümergemeinschaft gebietsfremder Grundstücke zu den Erschließungsbeiträgen, keine gesetzlichen Lösungen vorhanden sind. Im Ergebnis würde dies dazu führen, dass die ausbauende Gemeinde auf den Kosten der Erschließung sitzen bleibt. Vor diesem Hintergrund ist der Wunsch der Gemeinde, die Erschließungsbeiträge auch den Eigentümern gebietsfremder Grundstücke aufzuerlegen, sachlich gerechtfertigt.

Jedoch hat das Bundesverwaltungsgericht ausdrücklich festgestellt, dass die Rechtsverordnung nach § 203 Abs. 1 BauGB dann nicht durch Normerlassklage erreicht werden kann, wenn der jeweiligen Gemeinde ein einfacheres Mittel zur Verfügung steht und sie nicht sämtliche Rechtsmittel ausgeübt hat. Im konkreten Fall sah das Landesrecht mit der Zweckvereinbarung eine Möglichkeit vor, durch öffentlich-rechtliche Vereinbarung das Recht, Erschließungsbeiträge zu erheben, im konkreten Einzelfall zu übertragen. Die Stadt hätte gegen die Genehmigungsverweigerung sämtliche Rechtsmittel ausschöpfen müssen.

.....  
 Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Elmshorn **RA/StB Stefan Bethge** (Tel. 04121-48 64 34) zur Verfügung.

## 2.2 VERGABERECHT

### 2.2.1 BESCHLEUNIGUNG VON INVESTITIONEN DURCH VEREINFACHUNG DES VERGABERECHTS

In einer Empfehlung der EU-Kommission vom 19.12.2008 hat die Kommission – vor dem Hintergrund des Ausnahmecharakters der aktuellen Wirtschaftslage – die Notwendigkeit einer Beschleunigung der Vergabeverfahren anerkannt. Insoweit solle der Rückgriff auf beschleunigte Verfahren i. S. d. Richtlinie 2004/18/EG über die Vergabe öffentlicher Aufträge aus Dringlichkeitsgründen erleichtert werden.

Im Zusammenhang mit der Ausarbeitung des sogenannten Konjunkturpaketes II hat die Bundesregierung diese Empfehlung aufgenommen und im Koalitionsausschuss

vom 13.01.2009 unter anderem einen Beschluss zur Beschleunigung von Investitionen durch die Vereinfachung des Vergaberechts getroffen (vgl. [http://www.bundesregierung.de/nn\\_774/Content/DE/Artikel/2009/01/2009-01-13-konjunkturpaket-2-materialien.html](http://www.bundesregierung.de/nn_774/Content/DE/Artikel/2009/01/2009-01-13-konjunkturpaket-2-materialien.html)).

Dieser Beschluss hat folgende Eckpunkte:

Befristet auf zwei Jahre werden die Schwellenwerte für beschränkte Ausschreibungen und freihändige Verfahren (jeweils ohne öffentlichen Teilnahmewettbewerb) wie folgt angehoben:

- Für Bauleistungen auf EUR 1 Mio. bei der beschränkten Ausschreibung und auf EUR 100.000 bei der freihändigen Vergabe
- Für Dienst- und Lieferleistungen auf EUR 100.000 bei der beschränkten Ausschreibung und der freihändigen Vergabe

Unterhalb dieser Schwellenwerte können die Vergabestellen – ohne Nachweis eines Ausnahmetatbestandes – beschränkte Ausschreibungen und freihändige Vergaben ausführen.

Als Folge einer entsprechenden Aufforderung in dem o. a. Beschluss hat das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (BMWi) per Rundschreiben vom 29.01.2009 klargestellt, dass es angesichts der drohenden konjunkturellen Lage in den Jahren 2009 und 2010 grundsätzlich zulässig ist, den Ausschreibungsprozess bei den gebräuchlichsten Verfahren für Großprojekte der öffentlichen Hand zu verkürzen. Es kann pauschal von einer Dringlichkeit bei Vergaben gem. § 3 Nr. 4 lit. f) VOL/A ausgegangen werden. Von einer kurzfristigen Umsetzung der Aufforderung durch das Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung (BMVBS) hinsichtlich der VOB ist auszugehen. Da auch die Länder und Kommunen seitens der Bundesregierung aufgefordert wurden, die Schwellenwerte anzuheben und damit die Vergabeverfahren zu erleichtern, ergeben sich künftig vielfältige Erleichterungs- und Beschleunigungsmöglichkeiten bei der Ausschreibung der öffentlichen Hand. Die Sonderregelungen, die bis zum 31.12.2010 befristet sind, sollten in vielen Fällen in Anspruch genommen werden, um den Investitionsstau schneller abzubauen sowie kurzfristiger auf die lokalen Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise reagieren zu können.

.....  
 Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Bonn **RA Christoph Eckert** (Tel. 0228-9849-316) zur Verfügung.



## 2.2.2 VERGABE VON DIENSTLEISTUNGS- KONZESSIONEN UND INTERKOMMUNALE ZUSAMMENARBEIT

Eine Gemeinde kann eine Dienstleistungskonzession ohne Ausschreibung an eine Genossenschaft vergeben, deren Mitglieder sämtlich öffentliche Stellen sind. Voraussetzung ist lediglich, dass die sog. In-house Kriterien erfüllt sind. Ein Verstoß gegen die Transparenzpflicht ist in diesem Fall ausgeschlossen.

Mit dem Urteil in der Rechtssache C- 324/07 („Coditel“) bestätigt der Europäische Gerichtshof (EuGH) seine eingeschlagene Linie zur Behandlung von Dienstleistungskonzessionen. Die interkommunale Zusammenarbeit in Form einer privaten genossenschaftlichen Vereinigung bleibt auch bei Übertragung von Betrieb und Unterhaltung eines Kabelnetzes in einem genossenschaftlichen Vertrag privilegiert.

Ausgangspunkt des vor kurzem entschiedenen Falles war ein Rechtsstreit zwischen der Brüsseler Umlandgemeinde Uccle und der Coditel Brabant SA (Coditel). Letztere hatte mit Zustimmung der Gemeinde 30 Jahre lang ein Kabelnetz errichtet und betrieben, bevor es von der Gemeinde Uccle selbst übernommen worden war. Diese entschied sich zum Beitritt zu einem nur aus Kommunen bestehenden Netzunternehmen (Brutélé), wobei sie zuvor sowohl bereits eingeleitete Konzessionsvergabe- als auch Verkaufsverfahren aufhob und nicht weiter verfolgte. Uccle wurde Mitglied der Genossenschaft Brutélé und traf damit Vereinbarungen über Kabelfernsehtznetzdienste. Dagegen erhob Coditel Klage mit der Behauptung, dass der Beitritt gegen das europarechtlich verankerte Diskriminierungsverbot und die Transparenzpflicht verstoße. Das zuständige belgische Gericht, der Conseil d'État, legte dem EuGH die Frage zur Entscheidung vor.

Im Leistungsumfang von Brutélé war nicht nur Netzbetrieb und -unterhaltung, sondern auch eine Erweiterung des Fernsehangebotes, Pay-per-view-Programme, Internetzugang, Sprachtelefonien sowie Videoüberwachung und Datenübermittlung enthalten. Uccle behielt in Bezug auf ihr Gemeindegebiet das „autonome“ Recht der Auswahl der ausgestrahlten Programme, der Abonnement- und Anschlussstarife, der Investitions- und Ausbaupolitik sowie die Entscheidung über Preisnachlässe. Damit verbunden war ein Sitz im Verwaltungsrat sowie drei Sitze im Verwaltungsrat des Brüsseler Betriebszweiges und ein Recht zur Besetzung weiterer Funktionen.

Verträge über Dienstleistungskonzessionen wurden im entscheidungserheblichen Zeitraum nicht vom Anwendungsbereich der Richtlinie 92/50/EWG des Rates zur Vergabe öffentlicher Dienstleistungsaufträge erfasst.

Auch die aktuelle Vergaberichtlinie 2004/18/EG zur Vergabe öffentlicher Bau-, Liefer- und Dienstleistungsaufträge stellt Dienstleistungskonzessionen vergaberechtsfrei.

Nach dem Urteil des EuGH unterliegen Dienstleistungskonzessionen nach wie vor dem Diskriminierungsverbot und der Transparenzpflicht. Dienstleistungskonzessionen sind daher vor Vergabe öffentlich bekannt zu machen und in einem Verfahren zu vergeben, das Wettbewerb eröffnet und eine Nachprüfung des unparteiischen Verfahrens ermöglicht. Diese Grundsätze finden keine Anwendung, wenn der Konzessionsgeber über den Konzessionsnehmer eine Kontrolle wie über eine eigene Dienststelle ausübt und diese Stelle ihre Tätigkeit im Wesentlichen für die Stelle oder Stellen verrichtet, die ihre Anteile innehaben (In-house-kriterien).

Bereits mit dem Beitritt zur Genossenschaft sieht der EuGH das Kennzeichen einer Dienstleistungskonzession als erfüllt an. Denn das Entgelt für Brutélé wird nach dem Genossenschaftsvertrag und den ausführenden Regelungen nicht durch die Gemeinde Uccle gezahlt, sondern von den Kabelnutzern.

Die Beteiligung von Uccle am Kapital der Genossenschaft Brutélé, die Zusammensetzung ihrer Beschlussorgane und der Umfang der Befugnisse ihres Verwaltungsrates entsprachen vollständig einer Kontrolle wie über eine eigene Dienststelle und damit dem sog. zweiten In-house-Kriterium. Nicht nur die vollständige gemeinsame Kontrolle der interkommunalen Genossenschaft ist nach Auffassung des EuGH schon dafür ausreichend, eine Privilegierung von der Einhaltung der Grundpflichten des EU-Vertrages anzunehmen. Die Delegation von Entscheidungsbefugnissen in regionale Zweigräte spricht für eine noch straffere Kontrolle als diese mit Mitgliedern der Genossenschaft gemeinschaftlich ausgeübt werden könnte.

Die Kontrolle über die Genossenschaft muss auch nicht individuell ausgeübt werden. Es ist nach Auffassung des Gerichtes bereits ein Mehrheitsbeschluss der angeschlossenen interkommunalen Stellen ausreichend.

### **Praxishinweis:**

Das Urteil stärkt sowohl die Praxis der Dienstleistungskonzessionen wie auch die vergaberechtsfreie interkommunale Zusammenarbeit in dem von der In-house-Rechtsprechung des EuGH gesteckten Rahmen. Konzessionen für Netze – insbesondere für Kabelnetze – stellen ein effizientes Mittel zur Erbringung von Leistungen der Daseinsvorsorge und damit zur Entlastung öffentlicher Verwaltungen dar.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Bonn **RA Dr. Matthias Heider** (Tel. 0228-9849-305; matthias.heider@bdo.de) zur Verfügung.

## 2.3 KOMMUNALABGABENRECHT

### 2.3.1 RECHTSPRECHUNGSÜBERSICHT ZUM KOSTENÜBERSCHREITUNGSVERBOT

Nach der im Kommunalabgabenrecht geltenden Veranschlagungsmaxime soll das veranschlagte Gebührenaufkommen die voraussichtlichen Kosten der Einrichtung nicht überschreiten. Hierbei räumt das Oberverwaltungsgericht Nordrhein-Westfalen dem Satzungsgeber in ständiger Rechtsprechung einen Toleranzspielraum von bis zu 3 % ein, sofern Kostenüberschreitungen nicht bewusst fehlerhaft oder willkürlich vorgenommen worden sind. Einzelheiten, welche Kosten und Erlöse einzubeziehen sind, und was bei der Berechnung zu beachten ist, hat das Oberverwaltungsgericht in Nordrhein-Westfalen in jüngeren Urteilen geklärt.

Eine Stadt hatte ihre Abwasserbeseitigung auf die Stadtwerke AG überführt, an der sie zu 51 % mittelbar beteiligt war. Diese Stadtwerke AG gründete eine Objektgesellschaft, der die Stadt das Sachanlagevermögen verkaufte. Als Kaufpreis wurde der Sachzeitwert des Anlagevermögens, reduziert um Anschlussbeiträge und Zuschüsse, angesetzt. Die Objektgesellschaft verpachtete ihrerseits die Anlagen an die Stadtwerke AG. Dafür war ein kostendeckendes Pachtentgelt – im Wesentlichen basierend auf Abschreibungen und kalkulatorischen Zinsen – angesetzt. Im Entsorgungsvertrag zwischen der Stadtwerke AG und der Stadt war vereinbart worden, dass die Stadt sämtliche zur Erfüllung der übernommenen Verpflichtung anfallenden Selbstkosten erstattet. Dabei war ein kalkulatorischer Zuschlag für das allgemeine Unternehmerwagnis in Höhe von 3 % der Nettoselbstkosten vereinbart worden.

Die Stadt stellte das an die Stadtwerke zu zahlende Betriebsführungsentgelt als Kosten in ihre Gebührenkalkulation ein, der Veräußerungserlös wurde jedoch nicht in Abzug gebracht.

Nach Auffassung des OVG NRW war der Veräußerungserlös tatsächlich nicht anzusetzen. Eine Veräußerung des Anlagevermögens zum Wiederbeschaffungszeitwert – ohne gleichzeitige (teilweise) Einstellung des Erlöses in die Gebührenbedarfsberechnung – ist grundsätzlich gebührenrechtlich nicht zu beanstanden. Der Gebührenzahler hat mit seinen zuvor gezahlten Gebühren nur die Nutzung der

Gegenstände zeitanteilig abgegolten, nicht jedoch einen entsprechenden Anteil am Anlagevermögen erworben. Der Restwert des Anlagevermögens stammte daher allein aus den Mitteln der Stadt. Ein in die Gebührenkalkulation als Einnahme einzubeziehender Erlös ist allerdings dann anzunehmen, wenn Anlagevermögen, das bereits vollständig abgeschrieben ist, aber noch einen Nutzungswert besitzt, der veräußernden Kommune Gewinne einbringt. Denn diese Gewinne stellen den Gegenwert für die entgangene (kostenlose) Nutzungsmöglichkeit der Anlagegüter für den Gebührenzahler dar.

Auch das an die Stadtwerke zu zahlende Betriebsführungsentgelt war grundsätzlich ansatzfähig. Fremdleistungsentgelte stellen für die Stadt tatsächliche Kosten dar, sodass es bei deren Einstellung in die Gebührenkalkulation in der Regel weder zu Kostenüberdeckungen noch gar zur Erschließung illegaler Finanzquellen kommen kann. Dies gilt grundsätzlich auch, wenn die Stadt an der jeweiligen Gesellschaft beteiligt ist. Eine Einschränkung gilt nur im Hinblick darauf, dass es sich um vertragsgemäße betriebsnotwendige Kosten handeln muss, deren Bemessung letztlich nicht zu einem Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip führt. Die Stadtwerke haben mit der Abwasserbeseitigung eine nicht marktgängige Leistung erbracht, sodass die Kalkulation auf Selbstkostenbasis korrekt war. Dabei durfte auch das an die Objektgesellschaft zu zahlende Pachtentgelt angesetzt werden, da dieses unter Berücksichtigung kommunalabgabenrechtlicher Prinzipien ermittelt wurde.

Nicht betriebsnotwendig war jedoch der so genannte kalkulatorische Gewinn für das allgemeine Unternehmerwagnis in Höhe von 3 % der Nettoselbstkosten. Das allgemeine Unternehmerwagnis deckt die Wagnisse ab, die das Unternehmen als Ganzes gefährden, die in seiner Eigenart, in den besonderen Bedingungen des Wirtschaftszweiges oder in der wirtschaftlichen Tätigkeit schlechthin begründet sind. Diese Position soll Aufwendungen decken, die nach den Grundsätzen der Preiskalkulation nicht zu den Kosten gehören. Mit der Leistungserstellung in einem einzelnen Tätigkeitsgebiet verbundene Einzelwagnisse sind daher nicht im Unternehmerwagnis abzugelten.

Das OVG NRW ändert ausdrücklich seine Rechtsprechung, sodass es bei der Beurteilung zukünftig irrelevant ist, in welchem Umfang die Kommune an dem tätig werdenden Unternehmen beteiligt ist und welche Anteile seiner wirtschaftlichen Tätigkeit vom Gebührenbereich abgedeckt sind. Es kommt allein darauf an, welches gesamtwirtschaftliche Risiko das Unternehmen betrifft. Hierbei spielt es eine Rolle, wie langfristig die Vertragsverhältnisse sind, ob der Vertragspartner wahrscheinlich seiner Verpflichtung nachkommen wird und welches Kalkulationsrisiko bei der Entgeltberechnung besteht. In dem konkre-

ten Fall existierte kein Kalkulationsrisiko, da ein Selbstkostenerstattungspreis vereinbart war. Da die Stadt sich auch ihrer gesetzlichen Pflichtaufgabe, der öffentlichen Abwasserbeseitigung, nicht entledigen konnte, bestand auch kein Risiko, dass die Stadt der Vertragsverpflichtung nicht nachkäme. Vor diesem Hintergrund hat das OVG NRW nur einen Wagniszuschlag von 1 % der Selbstkosten für gerechtfertigt erachtet. In einem anderen Urteil hat das Verwaltungsgericht Düsseldorf einen Wagniszuschlag von 5 % für angemessen erachtet, da es sich in dem zu Grunde liegenden Fall zwar um einen an den Selbstkosten orientierten Preis handelte, aber um einen im Voraus kalkulierten Festpreis. Damit lag ein erhöhtes Kalkulationsrisiko vor.

Ausdrücklich offen gelassen hat dagegen das OVG NRW, ob der Wagniszuschlag in Höhe der mittelbaren gemeindlichen Beteiligung als zu erwartende (Dividenden-)Einnahme in den Gebührenhaushalt eingestellt werden muss, was gebührensenkend wirken würde. Nach der bisherigen Rechtsprechung ist dieses nicht der Fall.

In dem konkreten Fall führte der erhöhte Wagniszuschlag jedoch nicht zur Unwirksamkeit des Gebührensatzes, da die Erhöhung nicht auf willkürlichen oder bewusst fehlerhaften Kostenansätzen beruhte und sich im Rahmen des vom OVG NRW in ständiger Rechtsprechung für unschädlich angesehenen Toleranzbereichs von 3 % der ansatzfähigen Kosten belief. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Gebührensatz nur im Ergebnis das Kostenüberschreitungsverbot einhalten muss und nicht auf einer durch und durch stimmigen Gebührenkalkulation beruhen muss. In der Einzelkalkulation erhöhte Kostensätze können durch in der Einzelkalkulation zu niedrig angesetzte Kostensätze kompensiert werden. Für die Anwendung der 3%-Grenze kommt es allein auf die Gesamtauswirkung an.

In einem anderen Fall hat das OVG NRW festgestellt, dass – unabhängig von der Gebührenauswirkung – eine willkürliche Rundung zur Nichtigkeit der festgesetzten Gebührensätze führen kann. Im zu Grunde liegenden Fall hatte die Stadt im Rahmen der Straßenreinigung unterschiedliche Reinigungsklassen eingerichtet und in den Jahresgebühren die Jahresgebühr so auf- und abgerundet, dass diese durch zwölf dividiert werden konnte. Zum Beispiel wurde die Gebühr von EUR 6,8734 pro laufenden Meter auf EUR 6,96 pro laufenden Meter gerundet.

In einem solchen Fall kommt es darauf an, dass in jedem Teilleistungsbereich, also in jeder Reinigungsklasse, nur diejenigen Kosten zugeordnet werden, die mit der Erbringung der betreffenden gebührenpflichtigen Leistung auch verbunden sind. Damit ist für jede Reinigungsklasse separat zu überprüfen, ob das Kostenüberschreitungsgebot eingehalten worden ist. Kostenüberschreitungen in der

einen Klasse können nicht durch Kostenunterschreitungen in einer anderen Klasse kompensiert werden.

Die von der mathematischen Rundung abweichenden Rundungen führten zu nicht gerechtfertigten Unterschieden zwischen den Reinigungsklassen. Sachliche Gründe waren aus Sicht des OVG NRW nicht zu erkennen. Sowohl bei der Jahresgebühr als auch bei den Quartalsabschlagszahlungen wäre eine kaufmännische Rundung möglich gewesen. Dass bei einem unterjährigen Nutzerwechsel unter Umständen auch eine monatsgenaue Abrechnung erfolgt, ist kein ausreichender Grund, generell die Centgenaue Teilbarkeit durch zwölf herzustellen. Vielmehr könnte auch im Einzelfall bei einer monatsgenauen Abrechnung kaufmännisch gerundet werden. Da die Stadt diese Rundungen willkürlich vorgenommen hat, war die Gebührenfestsetzung nichtig, unabhängig von der Frage, ob Gebührenzahler übermäßig belastet worden sind.

In einem aktuellen Urteil zeigt jedoch das Verwaltungsgericht Düsseldorf einen Weg auf, trotz dieser OVG-Entscheidung durch zwölf teilbare Jahresgebühren für einzelne Reinigungsklassen anzusetzen. Im zu Grunde liegenden Fall hat die Stadt nur Abrundungen vorgenommen und die Kostenunterdeckung mit Mitteln des Steuerhaushaltes ausgeglichen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts Düsseldorf wirken sich die Abweichungen letztlich nur als geringfügige Modifizierung des öffentlichen Anteils in den jeweiligen Reinigungsklassen aus. Da diese Auswirkung keinen erheblichen Umfang hatte, war aus Sicht des Verwaltungsgerichts diese Abrundung nicht zu beanstanden.

Diese Urteile zeigen, dass der Bereich der Gebührenfestsetzung äußert fehleranfällig ist. Hierbei ist die Gebührenkalkulation regelmäßig daraufhin zu überprüfen, ob zwischenzeitlich Urteile ergangen sind, die der bisherigen Kalkulation entgegenstehen. Wenn ein im Zeitpunkt der Kalkulation veröffentlichtes Urteil des zuständigen Oberverwaltungsgerichts nicht berücksichtigt wird, kann unter Umständen unterstellt werden, dass die Kalkulation bewusst fehlerhaft ist. Damit droht die Nichtigkeit unabhängig von der Höhe der Auswirkung.

.....  
Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Elmshorn **RA/StB Stefan Bethge** (Tel. 04121-48 64 34) und in der Niederlassung Bonn **WP/StB Wolfgang Veldboer** (Tel. 0228-9849-313) zur Verfügung.

## 3 ARBEITSRECHT / VBL

### 3.1 AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ZUM TVÖD

Die Regelungen des TVÖD sind mittlerweile vermehrt Streitgegenstand arbeitsrechtlicher Gerichtsverfahren. Mit dem nachfolgenden Überblick über die jüngsten Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts (BAG) zum TVÖD möchten wir auf in der Praxis zu beachtende Anwendungs- bzw. Auslegungsproblematiken hinweisen.

#### 1. Überleitung in den TVÖD: Tarifliche Besitzstandszulage für kinderbezogene Entgeltbestandteile bei Elternzeit im September 2005

Nach § 11 des Tarifvertrages zur Überleitung der Beschäftigten der kommunalen Arbeitgeber in den TVÖD und zur Regelung des Übergangsrechts (TVÜ-VKA) in der Fassung vom 13.09.2005 wurden Arbeitnehmern für im September 2005 zu berücksichtigende Kinder – im Rahmen der Überleitung in den TVÖD – die kinderbezogenen Entgeltbestandteile des BAT als Besitzstandszulage fortgezahlt. Inzwischen ist der Wortlaut des § 11 TVÜ-VKA dahingehend geändert worden, dass auch ausdrücklich Arbeitnehmern, die sich im September 2005 in Elternzeit befanden, ab dem 01.06.2008 die Besitzstandszulage gezahlt wird.

In seiner Entscheidung hat sich das BAG vom 18.12.2008 (6 AZR 287/07) mit der Frage beschäftigt, ob denjenigen Arbeitnehmern, die sich im September 2005 in Elternzeit befanden, auch für den Zeitraum nach der Rückkehr aus der Elternzeit bis zum 01.06.2008 nach der alten Fassung des § 11 TVÜ-VKA ein Anspruch auf die tarifliche Besitzstandszulage für kinderbezogene Entgeltbestandteile zusteht.

Die Beklagte hat in dem der BAG-Entscheidung zu Grunde liegenden Verfahren den Standpunkt vertreten, § 11 TVÖD in der Fassung vom 13.09.2005 gelte nur für diejenigen Arbeitnehmer, die im September 2005 tatsächlich Arbeitsentgelte bezogen haben. Arbeitnehmer, deren Arbeitsverhältnis zu diesem Zeitpunkt, z. B. wegen Elternzeit, ruhte, seien dem Wortlaut nach von dieser Regelung nicht erfasst. Dieser Auslegung von § 11 TVÖD in der Fassung vom 13.09.2005 hat das BAG in seiner Entscheidung – wie schon die Vorinstanzen – eine klare Absage erteilt.

#### **Fazit:**

Ein Ausschluss derjenigen Arbeitnehmer, die sich im September 2005 in Elternzeit befanden, ließ – so die Entscheidung des BAG – die durch Art. 6 Grundgesetz

(GG) geschützten Belange von Ehe und Familie der betroffenen Arbeitnehmer außer Betracht. Es handele sich somit um eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung, die wegen Verstoßes gegen Art. 3 GG unwirksam sei.

#### 2. Stundenweise Rufbereitschaft im Sinne von § 8 Abs. 3 TVÖD – Wann besteht ein Anspruch auf die Tagespauschale?

§ 8 Abs. 3 TVÖD sieht als Ausgleich für Rufbereitschaften grundsätzlich eine tägliche Pauschale vor. Die Höhe dieser Tagespauschale richtet sich nach dem Wochentag, an welchem die Rufbereitschaft geleistet wird, sowie nach der Entgeltgruppe des Arbeitnehmers. Nach § 8 Abs. 3 S. 6 TVÖD gilt die Tagespauschale jedoch nicht für eine stundenweise Rufbereitschaft, d. h. bei einer ununterbrochenen Rufbereitschaft von weniger als zwölf Stunden. In diesem Fall wird gem. § 8 Abs. 3 S. 8 TVÖD jede Stunde der Rufbereitschaft mit 12,5 % des tariflichen Stundenlohns vergütet.

In dem der Entscheidung des BAG vom 05.02.2009 (6 AZR 114/08) zu Grunde liegenden Sachverhalt leistete der Arbeitnehmer an einem Kalendertag oder innerhalb von 24 Stunden zwei Rufbereitschaften, zwischen denen jeweils mehrere Stunden lagen. Keine dieser Rufbereitschaften dauerte für sich allein genommen oder zusammengerechnet mit den davor oder danach angeordneten Rufbereitschaften 12 Stunden oder länger.

Mit seinem Urteil hat das BAG im Einklang mit allen Vorinstanzen klargestellt, dass bei Anordnung von zwei oder mehr jeweils weniger als zwölf Stunden umfassenden Rufbereitschaften an einem Kalendertag oder innerhalb von 24 Stunden, zwischen denen der Arbeitgeber frei hat oder eine normale Arbeitsleistung erbringt, lediglich mehrere stundenweise Rufbereitschaften vorliegen, die auch nur stundenweise zu vergüten sind. Die Voraussetzungen für den Anspruch auf die Tagespauschale sind in diesen Fällen nicht erfüllt.

#### **Fazit:**

Auch bei mehreren in einem kurzen Zeitraum hintereinander angeordneten Rufbereitschaften besteht lediglich ein Anspruch auf eine stundenweise Vergütung gem. § 8 Abs. 3 S. 6, 8 TVÖD, wenn die Rufbereitschaften weniger als 12 Stunden umfassen und voneinander durch Freizeit oder normale Arbeitsleistung getrennt sind.

### 3. Eingruppierung von Reinigungskräften in die niedrigste Entgeltgruppe des TVöD – Definition für Beschäftigte mit einfachsten Tätigkeiten

In seiner Entscheidung hat sich das BAG mit der Frage befasst, unter welchen Voraussetzungen eine Eingruppierung in die Entgeltgruppe I des TVöD erfolgt bzw. nicht erfolgt. Die Entgeltgruppe I wurde durch den TVöD für „einfachste Tätigkeiten“ neu gebildet.

Zwar nennt der TVöD für die Entgeltgruppe I Beispieltätigkeiten, wie z. B. die Tätigkeit einer Hausgehilfin, einer Hausarbeiterin oder auch die der Außenbereich-Reinigung. Das BAG hat jedoch nunmehr in seiner Entscheidung vom 28.01.2009 – 4 ABR 92/07 festgelegt, dass die Eingruppierung in die Entgeltgruppe I nicht allein anhand des aufgeführten Beispielskataloges, sondern anhand einer Gesamtbetrachtung vorzunehmen sei. Ausschlaggebende Kriterien für das Vorliegen „einfachster Tätigkeiten“ seien demnach:

- Die Tätigkeit selbst bedürfe nur einer sehr kurzen Einweisung.
- Sie erfordere keine Vor- oder Ausbildung.
- Es bestehe eine klare Aufgabenzuweisung.
- Es handle sich um im Wesentlichen gleichförmige und gleichartige („mechanische“) Arbeiten, die nur geringster Überlegungen bedürfen.
- Die Tätigkeit sei nicht mit einem im Rahmen der Aufgaben eigenständigen Verantwortungsbereich verbunden.
- Im Einzelfall könne von Bedeutung sein, ob es zur Durchführung der übertragenen Tätigkeit einer Abstimmung mit anderen Personen bedarf.

Bezogen auf den der BAG-Entscheidung zu Grunde liegenden Sachverhalt handele es sich dann nicht um eine „einfachste Tätigkeit“, wenn die betroffene Reinigungskraft eine mehrstündige Schulung über Hygienevorschriften absolviert sowie im Rahmen ihrer Tätigkeit einen umfangreichen Desinfektionsplan zu beachten habe, der die selbstständige Kontrolle der von ihr zu reinigenden Räumlichkeiten erfordere.

#### Fazit:

Reinigungskräfte sind nicht ohne Weiteres anhand des Beispielskataloges in die niedrigste Entgeltgruppe des TVöD einzugruppieren. Vielmehr bedarf es nach der jüngsten BAG-Entscheidung dazu immer einer Gesamtbetrachtung der einzelnen Tätigkeitsmerkmale.

Sollten Sie feststellen, dass Ihre bisherige Abrechnungs- bzw. Eingruppierungspraxis nicht mit den von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen übereinstimmt, sind wir bei einer Korrektur gerne behilflich.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Köln **RA Astrid Schulte** (Tel. 0221-97357-156) und **RA Dr. Friederike Meurer** (Tel. 0221-97357-219) zur Verfügung.

## 4 RECHNUNGSLEGUNG / DOPPIK

### 4.1 GESAMTABSCHLUSS IN NORDRHEIN-WESTFALEN

Spätestens zum 31.12.2010 haben Kommunen in Nordrhein-Westfalen gemäß § 2 NKFEg NRW erstmals einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ord-

nungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Der Gesamtabschluss besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang und ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen (§ 116 Abs. 1 GO NRW). Zur Entwicklung und Erprobung allgemein gültiger, verständlicher Praxishinweise hat das Land NRW bereits im

Jahre 2007 ein „Modellprojekt zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses im Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF)“ gestartet. Ziel ist die Entwicklung eines Praxisleitfadens zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses. BDO unterstützt diesen Prozess und bietet interessierten Kommunen in NRW einen praxisorientierten Workshop an. Die im Modellprojekt erarbeiteten Grundsätze und Empfehlungen werden in einer konkreten Fallstudie anschaulich dargestellt. Hierbei ist auch genügend Raum, um auf die individuellen Fragen der Teilnehmer einzugehen. Die Teilnehmer profitieren hier von den Erfahrungen von Herrn WP Thomas Semelka (BDO Essen), der bis zum 31.12.2008 als Projektleiter „Gesamtabschluss“ bei der Stadt Essen am Modellprojekt mitgewirkt hat.

BDO bietet diesen praxisorientierten Workshop für Kommunen in Bonn am 13. Mai, 20. Mai und 26. Mai 2009 an. Ein weiterer Workshop für die kommunalen Beteiligungsgesellschaften befindet sich in Vorbereitung.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Essen **Herr WP Thomas Semelka** (0201-87215-405 bzw. thomas.semelka@bdo.de) und in der Niederlassung Bonn **Herr WP/StB Ralf Offergeld** (0228-9849-404 bzw. ralf.offergeld@bdo.de) gerne zur Verfügung.

#### 4.2 BILANZIERUNG DER ZUWENDUNGEN AN DIE KOMMUNEN DURCH DAS KONJUNKTURPAKET II

Das Bundesgesetz zur Umsetzung von Zukunftsinvestitionen der Kommunen und der Länder (Zukunftsinvestitionsgesetz – ZuInvG) sieht im Rahmen des Konjunkturpaketes II Bundesmittel in Höhe von EUR 10,0 Mrd. und Landesmittel in Höhe von EUR 3,3 Mrd. vor. Die Abwicklung in den einzelnen Ländern ist noch zu bestimmen. Begünstigt werden Maßnahmen, die in den Jahren 2009 und 2010 **begonnen** werden und spätestens bis zum 31.12.2011 **abgerechnet** sein müssen. Die Kommunen haben einen Eigenanteil zu tragen.

Das Land Nordrhein-Westfalen beispielsweise hat die Aufteilung der Zuwendungen durch das Konjunkturpaket II bekannt gegeben. Von den rund EUR 2,84 Mrd., die dem Land zur Verfügung stehen, werden EUR 2,38 Mrd. an die Kommunen für Investitionen in Bildung und Infrastruktur weitergegeben<sup>1</sup>. Investitionsschwerpunkte liegen zu 65 % im Bereich der Bildungsinfrastruktur und zu 35 % im Bereich sonstiger Infrastruktur. Die Verteilung soll möglichst unbürokratisch erfolgen. Den Kommunen verbleibt die Entscheidung, welche Maßnahmen sie konkret umsetzen

werden. Haushaltssicherungs- und Nothaushaltskommunen können ebenfalls Mittel aus dem Konjunkturpaket II in Anspruch nehmen, da kein Eigenanteil zu Beginn der Auszahlung fällig ist. Dieser wird über ein Sondervermögen finanziert, dessen Tilgung ab 2012 beginnt. Es erfolgt im Rahmen des Finanzausgleichs eine Verrechnung mit der allgemeinen Investitionspauschale.

Für die Jahresabschlüsse zum 31.12.2009 der Kommunen ergeben sich verschiedene Konsequenzen der Bilanzierung, die im Folgenden erläutert werden:

##### 1. Grundsätzliches zur Bilanzierung

Bei den Mitteln, die den Kommunen im Rahmen des Konjunkturpaketes II zur Verfügung gestellt werden, handelt es sich um Zuwendungen für investive Zwecke. Dabei ist es egal, ob die Kommunen die Zuwendungen im Rahmen der Förderung eines einzelnen Projektes oder einer globalen Förderung erhalten<sup>2</sup>. Somit sind die erhaltenen Mittel grundsätzlich als Sonderposten aus Zuwendungen<sup>3</sup> zu erfassen. Die Kommune hat die erhaltenen Zuwendungen auf die damit geförderten Vermögensgegenstände aufzuteilen, sofern mehrere Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt werden.

In Nordrhein-Westfalen ist geplant, die Mittel quartalsweise nach einer entsprechenden Dokumentation auszu zahlen. Von daher werden die Mittel den entsprechenden Investitionen gegenübergestellt und im Sonderposten für Zuwendungen passiviert. Sollte in einzelnen Bundesländern eine Auszahlung der Mittel vor entsprechender Investitionstätigkeit erfolgen, sind die zugeflossenen Mittel bis zur Entscheidung über die Verwendung als erhaltene Anzahlungen unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisen<sup>4</sup>. Eine Forderung ist dann auszuweisen, wenn die Kommune die Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt hat und einen durchsetzbaren Anspruch auf die Auszahlung hat.

##### 2. Bilanzierung bei der Verwendung

###### a) Neue Vermögensgegenstände werden angeschafft

Werden neue Vermögensgegenstände angeschafft (Gebäude, PKW, Maschinen, Einrichtungsgegenstände) sind die dafür verwendeten Zuwendungen grundsätzlich als Sonderposten aus Zuwendungen zu bilanzieren. Analog zu dem angeschafften Vermögensgegenstand werden die Sonderposten über die Nutzungsdauer ertragswirksam aufgelöst. Eine Besonderheit stellt die Anschaffung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG) dar. Diese selbstständig nutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können bei Anschaffungskosten bis EUR 410 netto, wobei hier auf die landesspezifischen Grenzen abzustellen ist, im Jahr der Anschaffung vollständig abgeschrieben werden. Somit muss die darauf entfal-

lende Zuwendung analog vollständig ertragswirksam aufgelöst werden.

#### **b) Neue Vermögensgegenstände werden hergestellt**

Sofern die Zuwendungen für Vermögensgegenstände verwendet werden, die noch hergestellt werden, z. B. neue Gebäude, Betriebsvorrichtungen<sup>5</sup> etc., sind diese bis zur Fertigstellung als Anlagen im Bau auszuweisen. Erst wenn diese Vermögensgegenstände in Betrieb genommen werden (bilanzielle Folge ist auf der Aktivseite die Umbuchung von einer Anlage im Bau in die konkrete Bilanzposition des Anlagevermögens), sind die Zuwendungen von den erhaltenen Anzahlungen (sonstige Verbindlichkeit) in die Sonderposten aus Zuwendungen umzubuchen. Analog zu den Abschreibungen wird der Sonderposten über die Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes ertragswirksam aufgelöst.

#### **c) Bereits vorhandene Vermögensgegenstände werden saniert**

Werden die Zuwendungen für die Instandhaltungen von Gebäuden (z. B. Schulen) verwendet, so folgt die Behandlung der Zuwendung der Auswirkung der Sanierungsmaßnahme auf den sanierten Vermögensgegenstand. Hierbei muss entschieden werden, ob die Sanierung als Instandhaltung (Erhaltungsaufwand) oder als nachträgliche Herstellungskosten einzustufen ist<sup>6</sup>. Sofern es sich um Erhaltungsaufwand handelt, sind die zugeordneten Zuwendungen im Jahr des Erhaltungsaufwands in voller Höhe als Ertrag zu behandeln. Ist die Maßnahme als (nachträgliche) Herstellungskosten zu behandeln, muss der Restbuchwert entsprechend erhöht sowie die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes angepasst werden. Ein bereits zugeordneter Sonderposten erhöht sich um den der Sanierung zugeordneten Betrag und muss über die (neue) Restnutzungsdauer ertragswirksam aufgelöst werden.

#### **d) Verwendung für sofort aufwandswirksame Maßnahmen**

Werden mit den Zuwendungen Ausgaben finanziert, die direkt Aufwand darstellen, so sind die entsprechenden Sonderposten direkt ertragswirksam aufzulösen.

### **3. Bilanzpolitik – Folgen für künftige Haushaltsjahre**

Die Kommune stellt mit der Zuordnung der Mittel auf die Investitionen bzw. Maßnahmen die Weichen für die Belastung künftiger Haushalte. Eine kurzfristige Entlastung der Haushalte ist zu erzielen, wenn die Zuwendungen für Maßnahmen verwendet werden, die zu Aufwand führen, oder aber die zu Aktivierungen bzw. Nachaktivierungen bei Vermögensgegenständen mit einer geringen Restnutzungsdauer führen.

Da in NRW der Eigenanteil der Kommune zukünftig im Wege der Verrechnung mit der allgemeinen Investitionszuschusspauschale erfolgt, stellt sich hier derzeit nicht die Frage nach einer eventuellen Rückstellungsbildung. Es sind jedoch noch die konkreten Ausgestaltungen der Abwicklung in den einzelnen Bundesländern abzuwarten.

.....

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen in der Niederlassung Bonn Herr **WP/StB Wolfgang Veldboer** (0228-9849-313 bzw. [wolfgang.veldboer@bdo.de](mailto:wolfgang.veldboer@bdo.de)) oder Herr **WP/StB Ralf Offergeld** (0228-9849-410 bzw. [ralf.offergeld@bdo.de](mailto:ralf.offergeld@bdo.de)) zur Verfügung.

1 Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Presseinformation vom 03.02.2009, S. 1.

2 Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen, Handreichung für Kommunen, 3. Auflage, S. 667.

3 Vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW.

4 Vgl. Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (GPA), Gemeindehaushaltsrecht Nordrhein-Westfalen Kommentar mit Anhang, Sonstige Verbindlichkeiten 4.7 zu § 41 GemHVO NRW, S. 27.

5 Für eine Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen zu Gebäuden, Gebäudebestandteilen und Außenanlagen wird auf den Erlass vom 15.03.2006 (BStBl. I, S. 314) verwiesen.

6 Da es im Rahmen des NKF hierzu keine eigenen Kriterien gibt, wird auf die Regelung im Steuerrecht verwiesen, Schreiben betr. Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden vom 18.07.2003 (BStBl. I S. 386).

## 5 TRANSAKTIONSBERATUNG

### 5.1 INTERKOMMUNALE ZUSAMMENARBEIT ÜBER BUNDESLÄNDERGRENZEN

Die Versorgungsbetriebe Elbe GmbH, Lauenburg/Elbe, liefert seit 01.01.2008 Strom, Gas, Fernwärme und Wasser bundesländerübergreifend in den Städten Lauenburg und Boizenburg sowie weiteren umliegenden Gemeinden in Schleswig-Holstein und Mecklenburg-Vorpommern. Der Fachbereich Umwandlungs- und Transaktionsberatung der BDO Deutsche Warentreuhand AG hat die Strukturierung dieser bundesländerübergreifenden Kooperation steuer- und wirtschaftsrechtlich beraten. Die arbeitsrechtliche Begleitung erfolgte durch die BDO Köln. Dass dadurch trotz vieler Hindernisse eine erfolgreiche Kooperation geschaffen wurde, darüber berichtete auch die ZfK in ihrer Ausgabe vom September 2008.

Die Stadtbetriebe Lauenburg/Elbe AöR war als Anstalt des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (Strom, Wasser, Gas, Wärme und Freibad) steuerpflichtig. Die Abwasserbeseitigung und der Bauhof waren als hoheitliche Tätigkeiten nicht steuerlich erfasst. Hingegen war die Stadtwerke Boizenburg/Elbe GmbH als Kapitalgesellschaft mit all ihren Geschäftsfeldern (Strom-, Wasser-, Gas- und Wärmeversorgung) grundsätzlich körperschaft- und gewerbsteuerpflichtig.

Die zunehmende Liberalisierung und die Regulierung der Märkte hat im Bereich der Energie- und Wärmeversorgung ein Wettbewerbsfeld geschaffen, das beide Versorgungsunternehmen zwang, durch eine engere Kooperation wettbewerbsfähiger zu werden. Es wurde dabei von Anfang an eine gleichberechtigte Kooperation beabsichtigt, bei der das Vermögen beider Partner – soweit wie möglich und sinnvoll – getrennt bleiben sollte. Auch bei der Ergebnisverteilung sollten die bisherigen Erfolgsbeiträge der Beteiligten entsprechend berücksichtigt werden. Soweit sinnvoll, sollte bei der Stadtbetriebe Lauenburg/Elbe AöR und der Stadtwerke Boizenburg/Elbe GmbH kein Personal verbleiben, sondern die Arbeitsverhältnisse sollten besitzstandswahrend auf die neue Einheit übergeleitet werden.

In Betracht kam hierzu u. a. das Pachtmodell, bei dem eine gemeinsame Gesellschaft die jeweiligen Geschäftsbetriebe von der Stadtbetriebe Lauenburg/Elbe AöR und der Stadtwerke Boizenburg/Elbe GmbH pachtet.

Da hoheitliche Aufgaben nicht im Wege der Verpachtung an eine Kooperationsgesellschaft überlassen werden können, wäre eine Durchführung der Abwasserentsorgung und

der Bauhofstätigkeit durch die Kooperationsgesellschaft nur im Wege einer Betriebsführung möglich gewesen. Zum einen sind jedoch Betriebsführungsverträge als Dienstleistungsverträge grundsätzlich auszuschreiben, zum anderen wäre das Betriebsführungsentgelt mit Umsatzsteuer in Höhe von 19 % belegt, was mangels Vorsteuerabzugsberechtigung zu einer definitiven Mehrbelastung geführt hätte. Aus diesem Grunde wurden diese Tätigkeiten in die Kooperation nicht einbezogen.

Ein weiteres Problem stellte sich im Bereich „Steuern“. Hier war zu befürchten, dass der steuerlich anerkannte Querverbund zwischen dem Badbetrieb und dem Versorgungsbereich auf Grund enger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung durch die Verpachtung aufgehoben werden würde. Die Möglichkeit einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung – auch in Verpachtungsfällen – wird von den Finanzämtern unterschiedlich beurteilt, sodass eine Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt ratsam ist.

Ein sehr großes Problem stellte sich auch im Bereich der Versorgungskassen. Die Stadtbetriebe Lauenburg/Elbe AöR und die Stadtwerke Boizenburg/Elbe GmbH waren in unterschiedlichen Versorgungskassen. Die pachtweise Überlassung der Geschäftsfelder auf die Kooperationsgesellschaft führt zu einem Übergang der Arbeitsverhältnisse kraft Gesetzes, auf Grund dessen den jeweiligen Versorgungskassen ein Kündigungsrecht zustand. Da die Versorgungskassen in der Vergangenheit umlagefinanziert waren, erheben Versorgungskassen bei Beendigung der Mitgliedschaft beträchtliche Gegenwertzahlungen. Aus diesem Grunde musste durch Verhandlungen mit den Versorgungskassen eine Kündigung vermieden werden. Ergebnis der Verhandlungen war, dass sowohl die Versorgungskasse des Bundes und der Länder (VBL) als auch die Kommunale Zusatzversorgungskasse Mecklenburg-Vorpommern (ZMV) zugestimmt haben, dass bei der Versorgungsbetriebe Elbe GmbH die jeweiligen Mitarbeiter weiterhin in der jeweiligen Kasse versichert bleiben können. Die Versorgungsbetriebe Elbe GmbH ist somit sowohl Mitglied in der VBL als auch in der ZMV. Neue Arbeitnehmer werden nach ihrem Einsatzgebiet in der jeweiligen zuständigen Kasse versichert. Gegenwertzahlungen konnten dadurch vermieden werden.

Die Tätigkeit der BDO umfasste nicht nur die Ausarbeitung der neuen Struktur sowie die Führung der jeweiligen Verhandlung mit dem Finanzamt und den Zusatzversorgungskassen, sondern auch die Erstellung eines umfangreichen Vertrags- und Regelungsverwerkes bestehend aus Kooperationsvertrag, Gesellschaftsvertrag sowie Pacht-



verträgen. Die verantwortlichen Berater im Fachbereich Umwandlungs- und Transaktionsberatung der BDO Deutsche Warentreuhand AG sind als Steuerberater und Rechtsanwälte doppelt qualifiziert. Dadurch können die steuerliche Strukturierung und die vertragliche Umsetzung aus einer Hand und damit ohne Abstimmungsverluste erfolgen.

Die Städte Boizenburg und Lauenburg haben durch diese interkommunale Kooperation erfolgreich Synergieeffekte – auch über Ländergrenzen – realisiert. Die Beratung durch den Fachbereich Umwandlungs- und Transaktionsberatung der BDO hat dazu beigetragen.

.....

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen u. a. in unserem Zentralen Fachbereich Umwandlungs- und Transaktionsberatung (Hamburg) **RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld** (Tel. 040-30293-580) zur Verfügung.

## 5.2 BFH: UMWANGLUNG EINER ANSTALT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS IN EINE KAPITALGESELLSCHAFT

Die öffentliche Hand hat einen weiten Handlungsspielraum, ob sie sich für ihre Tätigkeiten öffentlich-rechtlicher Organisationsformen oder privatrechtlicher Rechtsformen bedient. Dabei kommt es auf die konkrete Interessenlage an, ob z. B. eine AöR einer GmbH vorzuziehen ist. Da diese Interessenlage sich im Laufe der Zeit ändern kann, kommt den Rechtsfolgen eines Wechsels zwischen den Rechtsformen eine erhebliche Bedeutung zu. Zu einem Formwechsel einer AöR in eine GmbH hat der BFH kürzlich Stellung genommen.

Das Land Niedersachsen hatte hoheitliche und gewerbliche Tätigkeiten zusammen in einer AöR betrieben. In einer solchen Konstellation ist die AöR gegenüber einer Kapitalgesellschaft vorzuziehen, da bei der Kapitalgesellschaft auch die eigentlich hoheitlichen Tätigkeiten von der Steuerpflicht umfasst sind. Nachdem das Land einen Privatisierungsbeschluss gefasst hat, stellte sich die AöR jedoch als nachteilig heraus, da in der Regel an dieser Private nicht beteiligt sein können. Aus diesem Grunde beschloss das Land Niedersachsen, die AöR in eine GmbH formzuwechseln.

Der BFH hat bestätigt, dass durch den Formwechsel der Rechtsträger seine Identität nicht ändert, sondern nur sein Rechtskleid, und diese zivilrechtliche Sichtweise auch im Steuerrecht Gültigkeit hat. Deshalb ist im Zusammenhang mit dem Formwechsel keine Zwischenbilanz zu erstellen. Damit ist trotz des unterjährigen Formwechsels eine Gewinnermittlung für das Gesamtjahr aufzustellen und dem

Betriebsvermögen der GmbH zum Schluss des Veranlagungsjahres das Betriebsvermögen der AöR zum Schluss des vorherigen Jahres gegenüberzustellen. Hierbei ergaben sich zwei Problemkreise. Zum einen die Bilanzierung der Versorgungsverpflichtungen und zum anderen die bisher dem hoheitlichen Bereich zugerechneten Wirtschaftsgüter.

### 1. Versorgungsverpflichtungen

Vor dem Formwechsel hatte die AöR mehreren Arbeitnehmern Versorgungszusagen nach beamtenrechtlichen Vorschriften erteilt. Darüber hinaus gehörte die AöR einer Versorgungskasse an. Die AöR hatte in ihren Bilanzen Pensionsrückstellungen nur insoweit gebildet, als die zugesagten Bezüge nicht durch die Versorgungskasse abgedeckt waren. Mit Wirkung zum Ablauf des Jahres, in dem der Formwechsel stattfand, schied die AöR aus der Versorgungskasse aus. In der dem Formwechsel folgenden Bilanz erhöhte die GmbH aus diesem Grund die Pensionsrückstellung.

Das Finanzamt ging demgegenüber davon aus, dass die AöR auch insoweit, als die Versorgungsleistungen durch die Versorgungskasse abgedeckt waren, Pensionsrückstellungen hätte bilden müssen. Vor diesem Hintergrund war fraglich, ob der von der GmbH vorgenommenen Aufstockung das für Pensionsrückstellungen geltende Nachholverbot entgegensteht. Das Nachholungsverbot bedeutet, dass Rückstellungsbeträge, die in einem Wirtschaftsjahr zulässig gewesen wären, in einem späteren Wirtschaftsjahr grundsätzlich nicht nachgeholt werden können. Dadurch soll eine willkürliche Rückstellungsbildung vermieden werden.

In dem entschiedenen Fall kam der BFH zu dem Ergebnis, dass die AöR zu Recht in ihrer Bilanz für ihre Pensionsverpflichtungen nur denjenigen Betrag zurückstellen durfte, der auf die von ihr unmittelbar erteilten Zusagen zurückzuführen war und nicht durch Leistungsverpflichtungen der Versorgungskasse abgedeckt war. Für weitergehende Versorgungsleistungen durfte die AöR in ihrer Bilanz hingegen keine Rückstellung bilden, denn nach den am Bilanzstichtag bestehenden Erkenntnissen sollte diese voraussichtlich von einer Versorgungskasse erbracht werden. Damit fehlte es aber an der für die Bildung einer Rückstellung notwendigen Voraussetzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der AöR aus diesen Versorgungsverpflichtungen. Da die AöR somit aus Rechtsgründen an der Bildung einer weitergehenden Rückstellung gehindert war, entschied der BFH, dass das Nachholverbot nicht eingreift, wenn am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres eine Pensionsverpflichtung bestand, für die in der Vorjahresbilanz überhaupt keine Rückstellung gebildet werden durfte. Dies gilt entspre-

chend, wenn in der Bilanz die Pensionsverpflichtung zwar dem Grunde nach ausgewiesen, der Höhe nach aber nicht in vollem Umfang berücksichtigt werden durfte.

## 2. Dem hoheitlichen Bereich zuzuordnende Wirtschaftsgüter

In der Handels- sowie auch in der Steuerbilanz der GmbH sind auch die Wirtschaftsgüter erfasst, die eigentlich dem hoheitlichen Bereich zuvor zuzurechnen waren. Da sich bei der AöR diese Wirtschaftsgüter außerhalb der steuerlichen Sphäre befanden, waren sie in der Steuerbilanz des bei der AöR bestehenden Betriebes gewerblicher Art nicht erfasst. Beim Formwechsel ist dem dadurch Rechnung zu tragen, dass alle Wirtschaftsgüter, die bisher dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen waren, als in das Vermögen der Kapitalgesellschaft eingelegt anzusehen sind. Die Wirtschaftsgüter sind mit dem Teilwert anzusetzen, sodass sich die Einlage für die Kapitalgesellschaften im Ergebnis erfolgsneutral gestaltet. In Bezug auf die Pensionsrückstellungen

für bisher hoheitlich tätige Arbeitnehmer der AöR bedeutet dies, dass der nach § 6a Abs. 3 EStG – ohne Bestehen einer Zusatzversorgungskasse – zulässige Wert im Rahmen der Einlage anzusetzen ist.

Trotz der Identität des Rechtsträgers ist die formwechselnde Umwandlung einer Anstalt des öffentlichen Rechts in eine GmbH für Zwecke der Gewerbesteuer als Neugründung eines Gewerbebetriebes zu behandeln, wenn der Betrieb gewerblicher Art der Anstalt des öffentlichen Rechts nicht mit einer Gewinnerzielungsabsicht geführt wurde.

.....

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen u. a. in unserem Zentralen Fachbereich Umwandlungs- und Transaktionsberatung (Hamburg) **RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld** (Tel. 040-30293-580) zur Verfügung.

## 6 VERSORGUNG

### 6.1 VERSORGUNG ENERGIE, GAS

#### 6.1.1 BILANZIELLE AUSWIRKUNGEN AUF DEN JAHRESABSCHLUSS ZUM 31.12.2008 DER BGH-BESCHLÜSSE VOM 14.08.2008 ZUR MEHRERLÖSABSCHÖPFUNG

Der Bundesgerichtshof (BGH) hat in seinen Beschlüssen vom 14.08.2008 (u. a. „Vattenfall“, Az.: KVR 39/07) festgestellt, dass der Netzbetreiber die Netzentgelte, die über die genehmigten Netzentgelte im Sinne von Höchstpreisen hinausgehen, nicht endgültig behalten darf. Gegenstand der Beschlüsse war die Betrachtung des Verhältnisses des Netzbetreibers zum Netzkunden. Die rechtlichen Verhältnisse zum Endkunden wurden nicht betrachtet. Es stellt sich daher die Frage, wie die Mehrerlöse abzuwickeln sind (insbesondere Rückabwicklung oder im Rahmen der Anreizregulierung entgeltmindernd), und wie dieses in den Jahresabschlüssen der Netzbetreiber und ggf. der Vertriebsgesellschaften zu berücksichtigen ist (insbesondere Rückstellungen und ggf. Forderungen).

Da sich zu diesen beiden Punkten noch keine abschließenden rechtlichen Meinungen gebildet haben, hat sich

ein Arbeitskreis des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) mit der Thematik befasst und folgende Empfehlungen gegeben, die nachfolgend zusammenfassend dargestellt sind.

#### 1. Bilanzielle Auswirkungen auf den Netzbetreiber

Nach den BGH-Beschlüssen hat der Netzbetreiber, der zwischen dem 01.11.2005 (Strom) bzw. dem 01.02.2006 (Gas) und der erstmaligen Genehmigung Mehrerlöse vereinbart hat, diese rechtsgrundlos erhalten und darf sie nicht behalten. Für die Pflicht zur Herausgabe hat er eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die Dotierung der Rückstellung ist davon abhängig, ob der Netzbetreiber den vom BGH (und den Regulierungsbehörden) vorgezeichneten Weg der Absenkung der künftigen Netzentgelte oder den Weg der Rückerstattung an die damaligen Netzkunden wählt bzw. gewählt hat. Der letztere Weg ist mit Unsicherheiten behaftet, da Rückerstattungen von der Bundesnetzagentur nur anerkannt werden, wenn diese vor dem 14.08.2008 vereinbart wurden. Sollte der Weg der Rückabwicklung gewählt werden, sind die Vorschriften zur diskriminierungsfreien Behandlung von Sachverhalten gemäß §§ 6 ff. EnWG aus dem Netzbetrieb zu beachten.

Soweit der damalige und heutige Netzbetreiber nicht identisch sind, ist auf den Schuldübergang zu achten. Ist der damalige Netzbetreiber zur Erstattung der Mehrerlöse verpflichtet, hat der heutige Netzbetreiber erst dann eine Rückstellung zu bilden, wenn die zuständige Regulierungsbehörde ihn durch Bescheid verpflichten sollte (öffentlich-rechtliche Verpflichtung). In diesem Zusammenhang hätte der heutige Netzbetreiber zu prüfen, ob er einen korrespondierenden Rückerstattungsanspruch geltend machen und als Forderung aktivieren kann.

## **2. Bilanzielle Auswirkungen auf die Vertriebsgesellschaften**

Entscheidet sich der Netzbetreiber, die Mehrerlöse bei den Netzentgelten künftig mindernd zu berücksichtigen, scheidet bei der Vertriebsgesellschaft auf Grund des Realisationsprinzips eine Aktivierung als Forderung aus der Mehrerlösabschöpfung aus. Die Vertriebsgesellschaft hat jedoch zu prüfen, ob evtl. eine passivierungspflichtige Verpflichtung zur Weitergabe der Mehrerlösabschöpfung an ihre Endkunden auf Grund gesetzlicher (z. B. Verpflichtungen nach § 315 BGB), vertraglicher (z. B. Preisanpassungsklauseln in Sonderverträgen) oder faktischer (z. B. Veröffentlichung zur freiwilligen Weitergabe an die Endkunden) Gegebenheiten besteht.

## **3. Bilanzielle Auswirkungen bei rechtlich nicht entflochtenen Energieversorgungsunternehmen**

In der Regel sind nach Auffassung des Arbeitskreises des IDW die ursprünglich vereinnahmten Mehrerlöse in voller Höhe als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gemäß § 249 Abs. 1 S. 1 HGB zu passivieren. Die Rückstellung ist in dem Tätigkeitsabschluss nach § 10 Abs. 1 EnWG dem Netzbetrieb zuzuordnen. Auf Grund des Realisationsprinzips scheidet der Ansatz einer Forderung bei der Tätigkeit „Vertrieb“ aus.

Es erfolgt also grundsätzlich keine Differenzierung nach Mehrerlösen gegenüber Dritten und dem eigenen Vertrieb. Eine Differenzierung kann für Unternehmen in einzelnen

Bundesländern angezeigt sein, wenn die Regulierungsbehörden in ihren aktuellen Bescheiden zur Festlegung der Erlösobergrenzen keine Auflagen hinsichtlich der Behandlung der Mehrerlöse gemacht haben, sondern sich nur den Erlass einer Auflage vorbehalten haben.

## **4. Zusammenfassung**

Tendenziell ist nach Auffassung des Arbeitskreises des IDW in dem handelsrechtlichen Jahresabschluss für den gesamten Mehrerlös eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die Rückstellung ist dem Tätigkeitsbereich „Netz“ zuzuordnen. Eine Bilanzierung von Forderungen bei Vertriebsgesellschaften bzw. dem Tätigkeitsbereich „Vertrieb“ wird auf Grund des Realisationsprinzips nur dann möglich sein, wenn entsprechende schuldrechtliche Vereinbarungen vorliegen.

Der Weg der Rückerstattung statt der Berücksichtigung in zukünftigen Perioden ist mit Unsicherheiten behaftet, da dieser Weg zumindest von der Bundesnetzagentur nicht anerkannt ist, wenn Entsprechendes nach dem 14.08.2008 festgelegt wurde.

Eine hiervon abweichende Handhabung kann nur im Einzelfall unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse und der Auffassungen der zuständigen Regulierungsbehörden erfolgen.

Nach Auffassung der Interessenverbände und des IDW sind die BGH-Beschlüsse auch auf den Gasbereich übertragbar, sodass auch in diesem Bereich ggf. entsprechende Rückstellungen zu bilden sind.

.....  
Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Bonn Herr **WP/StB Wolfgang Veldboer** (0228-9849-313 bzw. wolfgang.veldboer@bdo.de) oder Herr **WP/StB Ulrich Feck** (0228-9849-404 bzw. ulrich.feck@bdo.de) zur Verfügung.

## 7 SONSTIGE

### 7.1 ENTSORGUNG ABFALL

#### 7.1.1 DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG DER ENTSORGUNG VON ALTPAPIER UND ANDEREN WERTHALTIGEN ABFÄLLEN

Viele Kommunen haben in der Vergangenheit mit privaten Entsorgungsfirmen Verträge abgeschlossen, wonach Erlöse aus der Veräußerung von zum Beispiel Altpapier auf ein für das Einsammeln und Verwerten vereinbartes Entgelt angerechnet werden. Die der Kommune in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wurde bisher nur auf das tatsächlich gezahlte Restentgelt berechnet. Dies hatte den Vorteil, die Kommune – welche nach der Rechtsprechung des BFH und der Finanzverwaltung diesbezüglich eine hoheitliche Tätigkeit erbringt – von einer übermäßigen Endbelastung mit Umsatzsteuer zu entlasten.

Diese Vorgehensweise wurde im Rahmen von Betriebsprüfungen in den letzten Monaten häufig bemängelt. Die Betriebsprüfer bevorzugten eine Berechnung auf das Bruttoentgelt. Im Ergebnis liegen danach zwei eigenständige Leistungen vor. Hintergrund dieser Ansicht ist eine bereits seit 11.04.2006 verfolgte Auffassung der OFD Karlsruhe, welche die Umsatzsteuer entsprechend der Regelungen der Tauschgrundsätze – auch für vergangene Jahre – berechnen will.

Nunmehr hat das BMF in einem Schreiben vom 01.12.2008 die im Rahmen von A 153 Abs. 2 Satz 5 ff. UStR 2008 festgelegte Ausweitung der Tauschgrundsätze auf die Entsorgung werthaltiger Abfälle konkretisiert. Da der Entwurf des Schreibens auf erhebliche Kritik, insbesondere der Verbände aus der Abfallwirtschaft, gestoßen ist, kommt das BMF im Rahmen der endgültigen Fassung der Entsorgungswirtschaft mit großzügigeren Übergangsfristen entgegen. Die nunmehr für sortierte und unsortierte Abfallstoffe geltende Wahlmöglichkeit zur Anwendung der herkömmlichen Vorgehensweise auf vor dem 01.07.2009 geschlossene Versorgungsverträge wurde bis 31.12.2010 ausgeweitet.

Ein tauschähnlicher Umsatz muss aber spätestens nach diesem Zeitpunkt in vielen Fällen angenommen werden, und zwar immer dann, wenn dem Altpapier ein wirtschaftlicher Wert beizumessen ist, und wenn nach der übereinstimmenden Vorstellung der Vertragspartner das überlassene Altpapier die Höhe der Barvergütung der Entsorgungsleistung oder die übernommene Entsorgung, die Barvergütung für die Lieferung des Altpapiers beeinflusst. Dies ist ausweislich des BMF-Schreibens immer

dann der Fall, wenn die Parteien in ihren Versorgungsverträgen Klauseln vereinbart haben, welche eine gegenseitige Beeinflussung von Vergütung der Entsorgungsleistung und Vergütung der Lieferung des Papiers enthalten, wie z. B. Preisanpassungsklauseln oder Mehrerlösverteilungsabreden.

Ausdrücklich nimmt das BMF die Tauschgrundsätze auch dann an, wenn einer der Beteiligten kein Unternehmer ist oder die Abgabe des Abfalls im nichtunternehmerischen Bereich erfolgt. Nach bisher nicht korrigierter Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung ist auch bei der Umsatzsteuer die Verwertung von Material aus dem hoheitlichen Bereich dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen und damit nicht umsatzsteuerbar.

Die nunmehr aus dem Schreiben des BMF vom 01.12.2008 abgeleiteten Grundsätze geben den Kommunen und Abfallentsorgern ausreichende Rechtssicherheit für die Vergangenheit sowie Planungsmöglichkeiten für die Jahre nach 2010.

Als Ansprechpartnerin zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Essen **WP/StB Heidrun Goldner** (Tel. 0201-87215-730) zur Verfügung.

### 7.2 TRINKWASSERVERSORGUNG

#### 7.2.1 UMSATZBESTEUERUNG VON HAUSANSCHLÜSSEN IN BAUTRÄGERFÄLLEN

Die Lieferung von Trinkwasser ist gemäß § 12 Abs. 2 UStG nur mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % zu besteuern. Bisher vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass einige mit der Trinkwasserlieferung im Zusammenhang stehende Leistungen (z. B. das Legen von Hausanschlüssen zur Trinkwasserversorgung) als separate Leistungen zu qualifizieren sind und damit dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen.

Nach neuerer EuGH-Rechtsprechung (vgl. AI Kommunal 2/2008) umfasst der in der Richtlinie verwendete Begriff „Lieferung von Wasser“ jedoch auch notwendige Teilaspekte, wie z. B. das Legen eines Hausanschlusses. Die Mitgliedsstaaten können allerdings Teilaspekte der Lieferung von Wasser mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz und andere Aspekte mit dem Regelsteuersatz belegen. Eine derartige Differenzierung ist dann aber durch Gesetz vorzugeben. Da der Bundesgesetzgeber nur den Begriff

„Lieferung von Wasser“ verwendet hat, ohne bestimmte Teilaspekte besonders hervorzuheben, ist nach Auffassung des BFH (vgl. AI Kommunal 4/2008) eine Einschränkung in Verwaltungsanweisungen unbeachtlich und damit das Legen von Hausanschlüssen vom ermäßigten Steuersatz dann erfasst, wenn die Anschlussleistung an den späteren Wasserbezieher erfolgt.

Gleiches gilt nach einem kürzlich veröffentlichten BFH-Urteil sogar dann, wenn die Anschlussleistung nicht an den späteren Wasserbezieher, sondern an einen Bauunternehmer oder Bauträger, erbracht wird.

Gemäß den vorstehenden BFH-Entscheidungen unterfällt das Legen von Hausanschlüssen bei gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung des Merkmals „Lieferungen von Wasser“ unmittelbar dem § 12 Abs. 2 UStG. Deshalb ist für die Anwendung der Steuerermäßigung irrelevant, ob das Liefern von Wasser als die Hauptleistung sowie das Legen des Hausanschlusses als unselbstständige Nebenleistung zu qualifizieren ist, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt.

Welche Folgen diese Urteile für andere Leistungen, Baukostenzuschüsse, den Wechsel der Steuerschuldnerschaft und Fälle, in denen der Erbringer der Hausanschlussleistung von dem Lieferanten des Wassers abweicht, haben, soll in einem BMF-Schreiben geklärt werden. Anscheinend ist auch das BMF der Auffassung, dass der reduzierte Steuersatz auf alle Leistungen anzuwenden ist, die objektiv notwendig sind, um Trinkwasser beziehen zu können, und zwar unabhängig davon, wer diese Leistung erbringt oder bezieht. Vor diesem Hintergrund könnte z. B. die Installation und Abnahme eines Gartenwasserzählers weiterhin dem Regelsteuersatz unterfallen, da er lediglich für die Abrechnung des Abwassers Bedeutung hat.

In Bezug auf Altfälle würde eine Rückabwicklung erheblichen organisatorischen Aufwand bedeuten. Wir empfehlen weiterhin (vgl. AI Kommunal 4/2008) für Altfälle, die Regelung eines BMF-Schreibens abzuwarten. Anscheinend wird das BMF den Ausweis des Regelsteuersatzes auf Rechnungen, die bis zu einem nach der Veröffentlichung liegenden Termin erstellt werden, nicht beanstanden, sodass Unternehmer den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können.

Als Ansprechpartnerinnen zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in unserem Zentralen Fachbereich Umsatzsteuer (Berlin) **StB Annette Pogodda** und **Katharina Wenzel** (Tel. 030/885722-594) zur Verfügung.

## 7.3 GUTACHTEN ZUR TECHNISCH-WIRTSCHAFTLICHEN VERFLECHTUNG

### 7.3.1 QUERVERBUND: TECHNISCH-WIRTSCHAFTLICHE VERFLECHTUNG RICHTIG GESTALTEN

In den vergangenen Jahren gab es auf Grund mehrerer beim BFH anhängiger Verfahren erhebliche Unsicherheit, ob die bisherigen Grundsätze der Querverbundverrechnung auch langfristig Bestand haben. Gerade die Querverbundverrechnung auf Grund einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung erfordert oftmals eine hohe Investition, die nur unter dem Gesichtspunkt einer Rechtssicherheit eingegangen werden kann. Da mit dem Jahressteuergesetz 2009 nun abschließend geklärt ist, dass auch dauerhaft eine Querverbundverrechnung mittels technisch-wirtschaftlicher Verflechtung möglich ist, ist nun wieder eine Investition in eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung sinnvoll.

Dieses Merkmal wurde vom Bundesfinanzhof in mehreren grundlegenden Entscheidungen entwickelt und konkretisiert. Die Verbindung zwischen den zu verrechnenden Bereichen darf nicht eine bloße Lieferbeziehung darstellen. Es muss jedoch auch nicht so sein, dass die Betriebe aufeinander angewiesen sind. Eine Verflechtung ist nur anzuerkennen, wenn eine über ein reines Lieferverhältnis hinausgehende gemeinsame Nutzung von Einrichtungen durch die verschiedenartigen Betriebe erreicht wird und sich aus der Lieferung eines Hauptstoffes für den einen Betrieb gleichzeitig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben, die sich nicht allein auf einer Verknüpfung auf Grund einer subjektiven Willensentscheidung begründen, sondern zwangsläufig auf Grund chemischer bzw. physikalischer Vorgänge entstehen. Der Hauptanwendungsfall einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung ist die Verbindung eines Versorgungsbereiches mit einem Badbetrieb durch ein Blockheizkraftwerk. Die darüber hinaus erforderliche wirtschaftliche Verflechtung ist nach Ansicht der Finanzverwaltung durch ein Wirtschaftlichkeitsgutachten, das den VDI-Richtlinien (VDI 2067) entsprechen muss, nachzuweisen. In einem konkreten Fall konnte anhand einer Wirtschaftlichkeitsuntersuchung nachgewiesen werden, dass der Betrieb eines Bades mit einem angeschlossenen Blockheizkraftwerk erst dann wirtschaftlich geführt werden konnte, wenn gerade durch den Betrieb des Blockheizkraftwerkes Betriebskosten eines im Versorgungsbereich angeschlossenen Heizkraftwerkes vermieden werden konnten.

Die VDI-Richtlinie 2067 behandelt die Berechnung der Wirtschaftlichkeit für Gebäude technischer Anlagen und gilt für alle Arten von Gebäuden.

Bei der Ermittlung der Wirtschaftlichkeit von Wärmeversorgungsanlagen und insbesondere von Blockheizkraftwerken sind vier Kostengruppen zu berücksichtigen.

- Kapitalgebundene Kosten (einschließlich Instandsetzung und Erneuerung)
- Bedarfsgebundene Kosten
- Verbrauchsgebundene Kosten
- Betriebsgebundene Kosten
- Sonstige Kosten (z. B. Versicherungen und Steuern)

Den Kosten sind die Erlöse des Blockheizkraftwerkes gegenüberzustellen sowie die vermiedenen Kosten im Versorgungsbereich wie auch im Badbereich. Ein solches Gutachten erfordert das Know-how von Ingenieuren und Betriebswirtschaftlern, die jedoch eng mit der Steuerberatung kooperieren müssen. Diesen Service bietet BDO mit der BDO Technik- und Umweltconsulting GmbH (BDO TUC). Bei der BDO TUC arbeiten Ingenieure eng mit Betriebswirtschaftlern zusammen, sodass die betriebswirtschaftliche Sicht bereits bei der technischen Konzeptfindung berücksichtigt werden kann. Dieses ist gerade bei der Entscheidungsfindung, ob eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung dargestellt werden kann, sehr vorteilhaft. Dieses hat sich auch in der Vergangenheit bei der Erstellung der Wirtschaftlichkeitsuntersuchung zum Nachweis der technisch-wirtschaftlichen Verflechtungen durch die BDO TUC gezeigt.

.....

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen bei der BDO Technik- und Umweltconsulting GmbH, einer gemeinsamen Tochtergesellschaft der BDO Deutsche Warentreuhand AG und der Ingenieurgruppe Weyer, **Dipl.-Geol. Kai Steffens** (Tel. 02421-6909-3346) und **Dipl.-Ing. Bernd Bongers** (Tel. 02421-6909-3364) zur Verfügung.

## 7.4 WOHNUNGSGESELLSCHAFTEN

### 7.4.1 JSTG 2009: EINSCHRÄNKUNG DES ERLASSES DER GRUNDSTEUER WEGEN WESENTLICHER ERTRAGSMINDERUNG

Der Wandel in der Immobilienwirtschaft, bei dem Ertragsminderungen und Leerstände von Grundstücken ein üblicher Teil des Marktgeschehens sind, veranlasste den Gesetzgeber im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 zur Änderung des Grundsteuergesetzes.

Nach bisheriger Gesetzeslage und Rechtsprechung war bei bebautem oder land- und forstwirtschaftlichem Grundbesitz ein Erlass der Grundsteuer wegen einer wesentlichen Ertragsminderung bis zur Höhe von maximal

80 % des Prozentsatzes der Ertragsminderung möglich. Eine wesentliche Ertragsminderung war bereits gegeben, wenn sich der Rohertrag des bebauten Grundstücks um mehr als 20 % minderte, ohne dass der Eigentümer dies zu vertreten hat.

Während die Grundsteuer bei atypischen und vorübergehenden Ertragsminderungen, z. B. Naturkatastrophen oder zeitweiligen Mietleerständen, schon immer erlassen werden konnte, hatte die Rechtsprechung in den vergangenen Jahren entschieden, dass auch strukturell bedingte Ertragsminderungen von nicht nur vorübergehender Natur zu einem Erlass der Grundsteuer führen müssen. Solche sind insbesondere anzunehmen bei einem Überangebot an vergleichbaren Mietobjekten, das mit einer schwachen Mieternachfrage zusammentrifft und so zu nachlassenden Mieten führt.

Diese weite Auslegung des § 33 GrStG bedeutete eine Grundsteuerbefreiung für alle – ohne Verschulden des Vermieters – leer stehenden Gebäude, unabhängig von der Ursache des Leerstandes.

Der Gesetzgeber hat zwar diese Ausweitung der Ausfallgründe akzeptiert, aber mit dem Jahressteuergesetz 2009 die Voraussetzungen für einen Grundsteuererlass durch Anhebung des notwendigen Ausmaßes der Ertragsminderung verschärft, um die drohenden, erheblichen Grundsteuerausfälle zu verhindern.

Mit erstmaliger Geltung für die Grundsteuer des Kalenderjahres 2008 ist ein teilweiser Erlass der Grundsteuer danach in zwei Billigkeitsstufen vorgesehen. Hat der Steuerschuldner die Minderung des normalen Rohertrags um mehr als 50 % nicht zu vertreten, wird die Grundsteuer in Höhe von 25 % erlassen. Erreicht die nicht vom Steuerschuldner zu vertretende Minderung des normalen Rohertrags 100 %, beträgt der Grundsteuererlass 50 %. Der normale Rohertrag ist nach der Neufassung des § 33 GrStG bei bebauten Grundstücken einheitlich die nach den Verhältnissen zu Beginn des Erlasszeitraums geschätzte übliche Jahresrohmiere. Die bisher gebotene Differenzierung nach dem einschlägigen Bewertungsverfahren (Ertrags- bzw. Sachwertverfahren) entfällt.

Die Höhe der Grundsteuerminderung ist damit gegenüber der bisherigen Gesetzeslage deutlich reduziert. Positiv ist lediglich, dass der Aufwand des Nachweises der Ertragsminderung durch alleiniges Abstellen auf die Jahresrohmiere vereinfacht ist.

Der für einen teilweisen Erlass der Grundsteuer für das Kalenderjahr 2008 notwendige, formlose Antrag ist bis spätestens 31.03.2009 zu stellen. Hierbei handelt es sich um eine Ausschlussfrist, die nicht verlängert werden kann.

Dem Antrag sind entsprechende Unterlagen zum Nachweis der Ertragsminderung beizufügen.

.....

Als Ansprechpartnerin zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Erfurt **StB Doreen Topf** (Tel. 0361-3487-227) zur Verfügung.

## 7.5 MARKTWESEN

### 7.5.1 BMF-SCHREIBEN ZUR RECHTSPRECHUNG DES BFH: ÜBERLASSUNG VON WOCHENMARKT- STANDPLÄTZEN AN MARKTHÄNDLER ALS UMSATZSTEUERFREIE EINHEITLICHE VERMIETUNGSLEISTUNG

Nach der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Überlassung von Standplätzen auf Wochenmärkten an Markthändler liegt bei dieser grundsätzlich eine (umsatzsteuerbefreite) einheitliche Vermietungsleistung vor (vgl. AI Kommunal 3/2008). Dies setzt jedoch voraus, dass zum einen eine einheitliche Leistung vorliegt und zum anderen die Vermietungsteilleistung prägend ist. Frühere BFH-Urteile, wonach bei Wochenmärkten, Jahrmärkten und ähnlichen Veranstaltungen ein gemischter Vertrag vorliegen konnte sowie eine Aufteilung des Entgelts in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und in andere steuerpflichtige Leistungen besonderer Art vorzunehmen war, sind damit überholt.

Mit Schreiben vom 15.01.2009 folgt das Bundesministerium für Finanzen (BMF) dieser Rechtsprechung. Für die Beurteilung der Einheitlichkeit von Vermietungsleistungen gelten daher die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze und Vorgaben des EuGH für die Annahme einer einheitlichen Leistung, die der BFH-Rechtsprechung zu Grunde liegen. Ob eine einheitliche Leistung oder mehrere selbstständige Einzelleistungen vorliegen, ist nach dem wirtschaftlichen Gehalt der erbachten Leistungen zu beurteilen. Nach Auffassung des BMF ist vom Grundsatz, dass in der Regel jede Dienstleistung als eigene, selbstständige Leistung zu betrachten ist, dann abzuweichen, wenn dadurch eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung künstlich aufgespalten wird. Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein Teil oder mehrere Teile die Hauptleistung darstellen und daneben ein Teil oder mehrere andere Teile die Nebenleistung sind, die für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllen und daher das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Letztendlich ist für die Steuerbefreiung einer solchen einheitlichen Leistung entscheidend, ob die umsatzsteuerbefreite Vermietungsteilleistung prägend ist.

Für die Praxis folgt hieraus, dass nur unwesentliche Nebenleistungen, wie z. B. Stromversorgung und Endreinigung (Serviceleistungen), sowie auf Wochenmärkten vereinzelt zur Umsatzankurbung stattfindende Sonderveranstaltungen, wie z. B. Musikdarbietungen im Zusammenhang mit der Überlassung von Marktstandplätzen, der Annahme einer einheitlichen steuerfreien Leistung nicht entgegenstehen.

Die Überlassung von Grundstücksflächen für die Dauer eines Jahrmarkts, bei dem die Gaststätten-, Vergnügungs- und Schaubetriebe den Jahrmarkt wesentlich prägen und nicht die auch teilnehmenden Verkaufsbetriebe, basiert allerdings nach Auffassung des BMF weiterhin auf einem Vertrag besonderer Art, bei dem insgesamt keine Steuerbefreiung in Betracht kommt.

Für vor dem 01.01.2009 ausgeführte Umsätze wird nicht beanstandet, wenn die Vermietung von Standplätzen auf Märkten und damit im Zusammenhang stehende Leistungen besonderer Art umsatzsteuerlich gesondert beurteilt werden und nur die Grundstücksvermietung als steuerfrei behandelt wird.

.....

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Erfurt **StB Ronald Robbi** (Tel. 0361-3487-232) zur Verfügung.

## 8 ONLINE-SEMINAR

### AUSWIRKUNGEN DES JAHRESSTEUERGESETZES 2009 AUF DEN ÖFFENTLICHEN SEKTOR

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 sollte im Wesentlichen der Status quo in Bezug auf Dauerverlustbetriebe und den Querverbund festgeschrieben werden. Doch die Unterschiede im Detail bedeuten in einzelnen Fragen Rechtsunsicherheit, Risiken, aber auch Gestaltungsmöglichkeiten.

#### Themen:

- Wirksamkeit früherer verbindlicher Auskünfte
- Verlustvorträge – Zusammenfassungen zeitlich richtig planen
- Spartenrechnung – Aber wie?
- Verlusttragung durch Tracking Stocks
- Kapitalertragsteuervermeidung: Zusammenfassung nicht zusammenfassbarer Tätigkeiten in einer GmbH
- Kapitalertragsteuerrisiko bei nicht privilegierten Verlusttätigkeiten

Referent: RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld, BDO Deutsche Warentruhand AG, Hamburg

#### Termine:

Donnerstag, **2. April 2009, 14.00 Uhr**

Donnerstag, **14. Mai 2009, 14.00 Uhr**

Die Teilnahme ist kostenlos. Dauer des Vortrages ungefähr 1 Stunde, danach Möglichkeit zur Diskussion.

**Anmeldung** bei: Nadja Lieutenant (Tel. 040/30293-146; nadja.lieutenant@bdo.de) oder Irene Hadenfeldt (Tel. 040/30293-220; irene.hadenfeldt@bdo.de)

### WIE FUNKTIONIERT DAS ONLINE-SEMINAR?

BDO bietet Ihnen mit dem kostenlosen Online-Seminar die Möglichkeit, an einem Fachvortrag nebst anschließender Diskussion ohne zeitaufwendigen, kostenintensiven Reiseaufwand teilzunehmen.

Sie verfolgen das Online-Seminar direkt am eigenen Computer, auf dem sämtliche Powerpoint-Folien – gesteuert durch den Referenten – angezeigt werden. Parallel zu dieser Darstellung wird eine herkömmliche Telefonkonferenz geschaltet, über die Sie zum einen den Referenten hören, zum anderen die Möglichkeit haben, dem Referenten Fragen zu stellen.

Bei Teilnehmern, die erstmalig an einer unserer web-basierten Veranstaltungen teilnehmen, empfehlen wir, sich vorab mit der Online-Seminar-Umgebung WebEx vertraut zu machen. Dies dauert in der Regel etwa fünf Minuten. Sämtliche Teilnehmer werden dazu von uns im Vorfeld der Konferenz per E-Mail aufgefordert, einem Test-Meeting beizutreten. Weitere Einzelheiten zum Ablauf und zur Vorgehensweise werden wir Ihnen rechtzeitig und umfassend zur Verfügung stellen. Auch die Einwahldaten für die Telefonkonferenz erhalten Sie rechtzeitig vor Beginn des Online-Seminars per E-Mail.



## 9 VORTRAGSVERANSTALTUNGEN

### Aktuelles zum Lohnsteuerrecht 2009

Termin/Ort:

12. März 2009, Berlin

Beginn 14:00 Uhr, Ende ca. 17:30 Uhr

Referent:

StB Wolfgang Kloster,  
Leiter Fachabteilung Lohnsteuer der BDO Deutsche  
Warentreuhand AG, Niederlassung Berlin

Seminarinformationen:

#### Aktuelle Rechtsentwicklungen

- Jahressteuergesetz 2009
- Steuerbürokratieabbaugesetz
- Sachbezugswerte und Pauschbeträge

#### Verwaltungsanweisungen

- Lohnsteuerrichtlinien 2008
- Zuwendungen nach § 37b EStG

#### Aktuelle Rechtsprechung und BMF-Schreiben

- Künstlersozialabgabe
- Sofortmeldung Rentenversicherung

Veranstalter:

BDO Deutsche Warentreuhand AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Katharina-Heinroth-Ufer 1  
10787 Berlin  
Frau Olga Knak  
Telefon: 030/885722-725  
Telefax: 030/885722-710  
E-Mail: Olga.Knak@bdo.de

### Umsatzsteuer und SAP®

Für effizientere Prozesse im Rechnungswesen:  
Kombinieren Sie aktuelles Umsatzsteuer wissen mit  
Umsetzungs-Know-how in SAP®

Termin/Ort:

25. und 26. März 2009, München

22. und 23. April 2009, Frankfurt/M.

Referentin::

StB Annette Pogodda,  
Partnerin und Leiterin des Fachbereichs Umsatzsteuer  
der BDO Deutsche Warentreuhand AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Berlin

Veranstalter:

Management Circle AG  
Postfach 56 29, 65731 Eschborn/Ts.  
Telefon: + 49 (0) 61 96/47 22-700  
Fax: + 49 (0) 61 96/47 22-999  
E-Mail: anmeldung@managementcircle.de  
Internet: www.managementcircle.de/02-60539

### Interne Revision aktuell

Termin/Ort:

28. und 29. April 2009, Renaissance Düsseldorf Hotel

Referent:

CFE Markus Brinkmann,  
Partner, BDO Deutsche Warentreuhand AG und Leiter  
Fachbereich Forensic & Internal Audit, Hamburg

Seminarinformationen:

- Aktuelle Rolle der Revisionsabteilung vor dem Hintergrund der Finanzmarktkrise
- Paneldiskussion: Effektive Organisation der Revisionsabteilung zur Reduktion des Prüfrisikos
- Neue Anforderungen an das interne Kontrollsystem (IKS) am Projekt der EnBW AG
- Continuous Auditing und Zusammenarbeit mit dem Wirtschaftsprüfer

#### Prüfung im internationalen Umfeld

- Herausforderung Compliance
- Neuerungen in den Revisionsstandards
- Massendatenbasierte Prüfansätze als Werkzeug für die Revisionsarbeit bei der Bayer AG

Veranstalter:

Euroforum, Informa Deutschland SE  
Postfach 11 12 34  
40512 Düsseldorf  
Frau Corinna Wierzba  
Telefon: +49 (0)2 11/96 86-35 49  
E-Mail: anmeldung@euroforum.com



**HAMBURG (ZENTRALE)**

Ferdinandstraße 59  
20095 Hamburg  
Telefon: 040/3 02 93-0  
Telefax: 040/33 76 91  
e-mail: hamburg@bdo.de

**BERLIN**

Katharina-Heinroth-Ufer 1  
10787 Berlin  
Telefon: 030/88 57 22-0  
Telefax: 030/8 83 82 99  
e-mail: berlin@bdo.de

**BIELEFELD**

Viktoriastraße 16-20  
33602 Bielefeld  
Telefon: 05 21/520 84-0  
Telefax: 05 21/520 84-84  
e-mail: bielefeld@bdo.de

**BONN**

Potsdamer Platz 5  
53119 Bonn  
Telefon: 02 28/98 49-0  
Telefax: 02 28/98 49-450  
e-mail: bonn@bdo.de

**BREMEN**

Mary-Somerville-Straße 14  
28359 Bremen  
Telefon: 04 21/59 84 7-0  
Telefax: 04 21/59 84 7-75  
e-mail: bremen@bdo.de

**BREMERHAVEN**

Dr.-Franz-Mertens-Straße 2 a  
27580 Bremerhaven  
Telefon: 04 71/89 93-0  
Telefax: 04 71/89 93-76  
e-mail: bremerhaven@bdo.de

**DORTMUND**

Märkische Straße 212-218  
44141 Dortmund  
Telefon: 02 31/41 90 40  
Telefax: 02 31/41 90 418  
e-mail: dortmund@bdo.de

**DRESDEN**

Am Waldschlößchen 2  
01099 Dresden  
Telefon: 03 51/86 69 1-0  
Telefax: 03 51/86 69 1-55  
e-mail: dresden@bdo.de

**DÜSSELDORF**

Berliner Allee 59  
40212 Düsseldorf  
Telefon: 02 11/13 71-0  
Telefax: 02 11/13 71-120  
e-mail: duesseldorf@bdo.de

**ELMSHORN**

Kaltenweide 11  
25335 Elmshorn  
Telefon: 04121 / 4864-0  
Telefax: 04121 / 4864-50  
e-mail: elmshorn@bdo.de

**ERFURT**

Arnstädter Straße 28  
99096 Erfurt  
Telefon: 03 61/34 87-0  
Telefax: 03 61/34 87-11  
e-mail: erfurt@bdo.de

**ESSEN**

Max-Keith-Straße 66  
45136 Essen  
Telefon: 02 01/87 21 5-0  
Telefax: 02 01/87 21 5-80  
e-mail: essen@bdo.de

**FLENSBURG**

Dr.-Todsens-Straße 7  
24937 Flensburg  
Telefon: 04 61/90 90 1-0  
Telefax: 04 61/90 90 1-1  
e-mail: flensburg@bdo.de  
(ab 1.6.2009:  
Am Sender 3, 24943 Flensburg)

**FRANKFURT/MAIN**

Grüneburgweg 102  
60323 Frankfurt/Main  
Telefon: 0 69/95 94 1-0  
Telefax: 0 69/55 43 35  
e-mail: frankfurt@bdo.de

**FREIBURG I. BR.**

Wilhelmstraße 1 b  
79098 Freiburg i. Br.  
Telefon: 07 61/28 28 1-0  
Telefax: 07 61/28 28 1-55  
e-mail: freiburg@bdo.de

**HANNOVER**

Landschaftstraße 2  
30159 Hannover  
Telefon: 05 11/33 80 2-0  
Telefax: 05 11/33 80 2-40  
e-mail: hannover@bdo.de

**KASSEL**

Theaterstraße 6  
34117 Kassel  
Telefon: 05 61/70 76 7-0  
Telefax: 05 61/70 76 7-11  
e-mail: kassel@bdo.de

**KIEL**

Dahlmannstraße 1-3  
24103 Kiel  
Telefon: 04 31/51 96 0-0  
Telefax: 04 31/51 96 0-40  
e-mail: kiel@bdo.de

**KOBLENZ**

August-Thyssen-Straße 23-25  
56070 Koblenz  
Telefon: 02 61/88 41 7-0  
Telefax: 02 61/88 41 7-30  
e-mail: koblenz@bdo.de

**KÖLN**

Konrad-Adenauer-Ufer 79-81  
50668 Köln  
Telefon: 02 21/97 35 7-0  
Telefax: 02 21/7 39 03 95  
e-mail: koeln@bdo.de

**LEIPZIG**

Großer Brockhaus 5  
04103 Leipzig  
Telefon: 03 41/9 92 66 00  
Telefax: 03 41/9 92 66 99  
e-mail: leipzig@bdo.de

**LÜBECK**

Kohlmarkt 7-15  
23552 Lübeck  
Telefon: 04 51/70 28 1-0  
Telefax: 04 51/70 28 1-49  
e-mail: luebeck@bdo.de

**MAGDEBURG**

Otto-von-Guericke-Straße 65  
39104 Magdeburg  
Telefon: 03 91/53 26 2-0  
Telefax: 03 91/53 26 2-50  
e-mail: magdeburg@bdo.de

**MÜNCHEN**

Radlkofersstraße 2  
81373 München  
Telefon: 0 89/55 16 8-0  
Telefax: 0 89/55 16 8-199  
e-mail: muenchen@bdo.de

**ROSTOCK**

Freiligrathstraße 11  
18055 Rostock  
Telefon: 03 81/49 30 28-0  
Telefax: 03 81/49 30 28-58  
e-mail: rostock@bdo.de

**STUTTGART/LEONBERG**

Heidenheimer Straße 6  
71229 Leonberg  
Telefon: 0 71 52/97 1-50  
Telefax: 0 71 52/97 1-822  
e-mail: leonberg@bdo.de

**WIESBADEN**

Gustav-Nachtigal-Straße 5  
65189 Wiesbaden  
Telefon: 06 11/99 04 2-0  
Telefax: 06 11/99 04 2-99  
e-mail: wiesbaden@bdo.de

**WELTWEIT**

BDO Global Coordination B.V.  
Boulevard de la Woluwe 60  
B-1200 Brüssel · Belgien  
Telefon: ++32-2/778 01 30  
Telefax: ++32-2/778 01 43  
e-mail: bdoglobal@bdoglobal.com

BDO International ist ein weltweites Netzwerk von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften („BDO Member Firms“) zur Betreuung internationaler Mandanten. „BDO Member Firms“ sind voneinander unabhängige, rechtlich selbstständige Einheiten in ihrem jeweiligen Land. Interne Vereinbarungen und Vorgaben sowie Publikationen und sonstige Verlautbarungen von BDO International bezwecken weder die Begründung einer übernationalen rechtlichen Einheit noch sind sie geeignet, eine Haftung von „BDO Member Firms“ für das Handeln oder Unterlassen anderer „BDO Member Firms“ zu begründen.

BDO Deutsche Warentreuhand Aktiengesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Sitz der Gesellschaft: Hamburg · Amtsgericht Hamburg - HR B 1981 · Vorsitzender des Aufsichtsrates: Friedrich J. Ziegler · Mitglieder des Vorstands: Christian Dyckerhoff (Sprecher), Werner Jacob, Dr. Holger Otte, Dr. Arno Probst, Kai Niclas Rauscher, Uwe Rittmann, Michael Rohardt, Roland Schulz, Klaus Schumacher, Stellvertreter: Frank Biermann, Klaus Eckmann

Ferdinandstraße 59  
20095 Hamburg  
Telefon 040 - 30 29 3-0  
Telefax 040 - 33 76 91  
hamburg@bdo.de  
www.bdo.de



**BDO Deutsche Warentreuhand AG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft