

02|09

INHALTABGRENZUNG ZUSCHUSS UND
LEISTUNGSAUSTAUSCH

ZINSSWAPS

GWB-NOVELLE

BILMOG

INTERKOMMUNALE
ZUSAMMENARBEIT IN EINER AÖR**EDITORIAL**

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Thema „umsatzsteuerliche Behandlung der Hausanschlüsse“ haben wir im letzten Jahr mehrfach in der AI Kommunal behandelt. In dieser Ausgabe berichten wir über das BMF-Schreiben und geben Hinweise, wie man in Altfällen vorgehen kann. Leider hat das BMF-Schreiben Einzelheiten anders geklärt als es erwartet wurde. Auch bleiben wesentliche Praktikerfragen ungelöst.

Aus diesem Grunde veranstalten wir unser zweites Online-Seminar am 2. Juli 2009 zu diesem Themenkomplex. Nach einer ungefähr halbstündigen Einführung besteht ausreichend Zeit, Ihre Fragen zu klären. Detaillierte Hinweise zu den Einzelfragen entnehmen Sie bitte der Rubrik 8.

Die Reaktionen zum ersten Online-Seminar zum Thema „Jahressteuergesetz 2009“ haben gezeigt, dass viele unserer Leser Online-Seminare als sinnvolle Ergänzung zu Präsenzveranstaltungen finden, da diese Zeit und Kosten sparen. Online-Seminare bieten sich für aktuellere und kürzer abzuhandelnde Themen an. Wenn Sie zukünftig zu unseren Online-Seminaren per E-Mail eingeladen werden möchten, teilen Sie uns dieses bitte per E-Mail (Nadja.Lieutenant@bdo.de) mit.

Präsenzveranstaltungen sollen damit allerdings nicht ersetzt werden. Im Herbst finden daher wieder an vielen Standorten Veranstaltungsreihen „Kommunale Unternehmen im Fokus“ sowie die kommunale Fachtagung für Bürgermeister, Organvertreter und leitende Mitarbeiter statt. Wir werden Sie in der Ausgabe 3. Quartal 2009 der AI Kommunal ausführlich darüber informieren.

Ihr Branchencenter
Öffentliche Unternehmen und Verwaltung

BDO Deutsche Warentreuhand AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

UNSER BRANCHENCENTER ÖFFENTLICHE UNTERNEHMEN UND VERWALTUNG

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 Unternehmen und Verwaltung 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.

Als zentrale Ansprechpartner stehen Ihnen die Leiter des Branchencenters Öffentliche Unternehmen und Verwaltung WP/StB Wolfgang Veldboer (Tel. 0228/9849-313 oder wolfgang.veldboer@bdo.de) und WP/StB Heike Wiesing-Weißbarth (Tel. 0451/70281-35 oder Heike.Wiesing-Weissbarth@bdo.de) sowie der Leiter des steuerlichen Fachbereichs Öffentliche Unternehmen RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld (Tel. 040/30293-580 oder heinz-gerd.hunfeld@bdo.de) zur Verfügung.

Sie können unser Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung auch über kommunal@bdo.de erreichen.

HERAUSGEBER:

BDO Deutsche Warentreuhand AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Ferdinandstraße 59
20095 Hamburg
www.bdo.de

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 bereit.

INHALTSVERZEICHNIS

I	STEUERRECHT	5
1.1	Einigung über die Zerlegung der Gewerbesteuer ist für das Finanzamt bindend	5
1.2	Abgrenzung echter Zuschuss und umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch	5
1.3	Die ertragsteuerliche Behandlung von Verlusten aus Termingeschäften, insbesondere Zinsswaps	6
2	RECHT	7
2.1	Vergaberecht	7
2.1.1	GWB-Novelle	7
2.1.2	Objektnetz Flughafen – Aufhebung einer Freistellungsentscheidung	8
2.2	Kommunalrecht	8
2.2.1	Derivative Finanzinstrumente (insbesondere Zinsswaps) – Spekulation trotz „Konnexität“?	8
3	ARBEITSRECHT/VBL	10
3.1	Unverfallbarkeit von Urlaubsansprüchen im Krankheitsfall – Aufgabe der bisherigen BAG-Rechtsprechung	10
4	RECHNUNGSLEGUNG/DOPPIK	11
4.1	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) in Kraft getreten	11
4.2	Der Ansatz von Kulturgütern in der doppelten Bilanz	13
4.3	In NRW laufen die Vorbereitungen für den Gesamtabschluss auf Hochtouren	15
5	TRANSAKTIONSBERATUNG	16
5.1	Interkommunale Zusammenarbeit in Form der gemeinsamen Anstalt des öffentlichen Rechts	16
6	VERSORGUNG	17
6.1	Versorgung Energie, Gas	17
6.1.1	Die Auswirkungen des Energieeffizienzgesetzes auf kommunale Einrichtungen	17
6.1.2	Verdeckte Gewinnausschüttung in Durchleitungsfällen?	18
6.1.3	Kommunale Kooperationen auf dem Energiesektor	18

7	SONSTIGE	21
7.1	Konjunkturpaket II – Ein Zwischenstand	21
7.2	Schuldenmanagement	22
7.2.1	Möglichkeiten der Darlehensumschichtung vor dem Hintergrund der aktuellen Zinskonditionen	22
7.3	Liquiditätsplanung	23
7.3.1	Ohne Liquiditätsplanung geht es nicht	23
7.4	Trinkwasserversorgung	24
7.4.1	Hausanschlüsse: BMF-Schreiben und was bei Berichtigungen zu beachten ist	24
7.5	Marktwesen	25
7.5.1	Kein Vorsteuerabzug für den Sanierungsaufwand eines Marktplatzes	25
.....		
8	ONLINE-SEMINAR	27
.....		
9	VORTRAGSVERANSTALTUNGEN	28

I STEUERRECHT

Bei Fragen im Bereich Steuerrecht sprechen Sie bitte Ihren BDO-Steuerberater vor Ort oder den Leiter des Fachbereichs Öffentliche Unternehmen, **RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld** (Tel. 040/30293-580), an.

I.1 EINIGUNG ÜBER DIE ZERLEGUNG DER GEWERBESTEUER IST FÜR DAS FINANZAMT BINDEND

Liegen die Betriebsstätten eines Gewerbebetriebs in mehreren Gemeinden oder wird eine Betriebsstätte von einer Gemeinde in eine andere verlegt, ist der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag zu zerlegen und der jeweilige Anteil den einzelnen Gemeinden zuzuweisen. Zerlegungsmaßstab ist regelmäßig das Verhältnis der auf die einzelnen Betriebsstätten entfallenden Arbeitslöhne, sofern dies nicht zu offenbar unrichtigen Ergebnissen führt.

Das Gewerbesteuergesetz eröffnet aber die Möglichkeit, dass sich betroffene Gemeinden abweichend vom allgemeinen Zerlegungsmaßstab mit dem Steuerschuldner über die Zerlegung einigen. Offen war bislang, ob eine Einigung generell in allen Zerlegungsfällen möglich ist oder zuvor die Anwendung der allgemeinen Kriterien zu offenbar unrichtigen Ergebnissen der Zerlegung führen muss.

Mit einem jetzt bekannt gewordenen Erlass des Finanzministeriums Mecklenburg-Vorpommern (Az. IV 302 - G 1450 - 1/04) entschied sich die Finanzverwaltung für die erste Alternative, nach der in allen Fällen eine Einigung zwischen Gemeinden und Steuerpflichtigen möglich ist. Dies bedeutet, dass das Finanzamt im Rahmen der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages die Einigung zwingend zu berücksichtigen hat und keine eigenen Aufteilungsmaßstäbe festlegen darf. Der Einigung kommt insoweit eine unbedingte Bindungswirkung zu.

Hinweis:

Für Windkraftanlagen wurde mit dem Jahressteuergesetz 2009 ein besonderer Aufteilungsmaßstab ins Gewerbesteuergesetz eingefügt, der neben den Arbeitslöhnen auch das Sachanlagevermögen der Unternehmen berücksichtigt. Die unverändert zulässige Einigungsmöglichkeit kann darüber hinaus und in allen anderen Fällen angewandt werden. Die Praxis wird zeigen, inwieweit die Gemeinden, in denen angesichts des Sitzes der Verwaltungsgesellschaft der Großteil der Gewerbesteuer anfällt, auf derartige Einigungswünsche der Unternehmen und anderer Gemeinden eingehen werden.

I.2 ABGRENZUNG ECHTER ZUSCHUSS UND UMSATZSTEUERBARER LEISTUNGSAUSTAUSCH

Stellt die Kommune einer Eigengesellschaft finanzielle Mittel zur Verfügung, so ist es fraglich, ob es sich um einen echten Zuschuss oder um ein Entgelt für eine umsatzsteuerbare Leistung handelt. Ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch liegt dann nicht vor, wenn die Zahlung lediglich dazu bestimmt ist, ganz allgemein die Gesellschaft in die Lage zu versetzen, ihren satzungsmäßigen Aufgaben zu genügen. Abschn. 150 Abs. 8 UStR 2008 bestimmt zudem, dass Zuwendungen aus öffentlichen Kassen, die ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts und den dazu erlassenen Nebenbestimmungen vergeben werden, grundsätzlich echte Zuschüsse sind.

Vor diesem Hintergrund ist in der Praxis der Eindruck entstanden, dass ein umsatzsteuerliches Risiko ausgeschlossen ist, wenn Gelder auf Grund eines Haushaltsbeschlusses gewährt werden und der im Haushaltsbeschluss genannte Zweck von der Satzung der Eigengesellschaft umfasst ist. Dem ist nun der BFH (Az. V R 8/07) entgegengetreten. Unternehmensgegenstand der E-GmbH war unter anderem der Betrieb eines christlich-orientierten Hörfunksenders. Gesellschafter der E-GmbH war ein Verein, dessen Mitglieder verschiedene Kirchengemeinden waren. Eine Kirchengemeinde zahlte eine Finanzzuweisung „für den Rundfunkdienst in A und B“ auf Grund eines Haushaltsbeschlusses der entsprechenden Synode.

Der BFH nahm in diesem Fall einen Leistungsaustausch und keinen echten Zuschuss an, da die Leistung im Zusammenhang mit der Erbringung von Medienleistungen („für den Rundfunkdienst in A und B“) bestimmt war. Die Bestimmung für den Rundfunkdienst in A und B ist nämlich enger gefasst als der Unternehmensgegenstand der Gesellschaft (Betrieb eines christlich-orientierten Hörfunksenders) und stellt damit eine bestimmte Leistung dar. Dass die GmbH damit auch ihren eigenen Satzungszweck erfüllt, ist aus Sicht des BFH ohne Bedeutung. Entscheidend ist, dass die Erbringung des Rundfunkdienstes in A und B dem konkreten Individualinteresse des Zuwendenden dient und damit die Zahlung nicht allein dazu bestimmt war, ganz allgemein die Gesellschaft in die Lage zu versetzen, ihren satzungsmäßigen Aufgaben zu genügen.

Nach Auffassung des BFH kann ein für die Leistung notwendiges Rechtsverhältnis zum einen in gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen und zum anderen allein in einem Haushaltsbeschluss liegen. Die aus haushalts-

rechtlichen Gründen notwendige Zweckbestimmung und Erfolgskontrolle führt dabei allein nicht zu einem Leistungsaustausch. Ebenso wenig führt aber ein Haushaltsbeschluss dazu, dass ein Leistungsaustausch immer ausscheidet und ein echter Zuschuss vorliegt. Damit wendet sich der BFH ausdrücklich gegen Abschn. 150 Abs. 8 UStR. Ein Haushaltsbeschluss kann demnach keine Rechtssicherheit in dieser Frage mehr vermitteln. Dieses BFH-Urteil ist zur Veröffentlichung im Bundessteuerblatt II vorgesehen und ab dem 06.04.2009 allgemein anwendbar. Damit hat sich die Finanzverwaltung den Urteilsgründen angeschlossen.

Hinweis:

Diese Rechtsprechung zeigt, wie schmal der Grat zwischen dem Leistungsaustausch und dem echten Zuschuss ist. Wäre in dem Haushaltsbeschluss keine Bezugnahme auf bestimmte Orte genommen worden, sondern allein die Zweckbestimmung für christliche Medienarbeit, so wäre die Annahme eines echten Zuschusses unter Umständen noch möglich gewesen. Angesichts der erheblichen Auswirkung einer Umsatzsteuerbarkeit sollte besondere Sorgfalt bei der Formulierung aufgewandt werden.

1.3 DIE ERTRAGSTEUERLICHE BEHANDLUNG VON VERLUSTEN AUS TERMINGESCHÄFTEN, INSBESONDERE ZINSSWAPS

Angesichts der auf vielen Kommunen und kommunalen Gesellschaften lastenden Schulden wurde in den letzten Jahren verstärkt nach Wegen gesucht, die Zinsbelastung zu optimieren. Als Alternative zu langfristigen starren Kreditvereinbarungen boten sich auch Kredite mit variablem Zinssatz an, deren Entwicklung durch so genannte Zinsswaps abgesichert wurde. Nicht immer wurde dabei die sachliche Verbindung zwischen dem ursprünglich grundlegenden Kreditgeschäft und dem daran anschließenden derivativen Finanzinstrument – die so genannte Konnexität – über die gesamte Laufzeit erhalten¹. Neben handels- und kommunalrechtlichen Fragen wirkt sich die fehlende Konnexität auch auf die steuerliche Behandlung entstehender Verluste aus.

Wegen des spekulativen Charakters beschränkt § 15 Abs. 4 Satz 3 bis 5 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG für Kapitalgesellschaften und Betriebe gewerblicher Art (BgA) die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus betrieblich veranlassten Termingeschäften, die ohne Konnexität zu einem Grundgeschäft abgeschlossen wurden.

Danach ist die Verrechnung nur mit Gewinnen aus anderen, als spekulativ eingestuften Termingeschäften möglich. Soweit der Saldo aller spekulativen Termingeschäfte eines

Veranlagungszeitraumes negativ ist, kann dieser Verlust **nicht** mit den übrigen gewerblichen Einkünften der Kapitalgesellschaft bzw. des BgAs verrechnet werden. Er kann hingegen nach § 10d EStG mit den Gewinnen aus spekulativen Termingeschäften des Vorjahres (Verlustrücktrag) sowie der folgenden Jahre (Verlustvortrag) verrechnet werden. Beim Verlustrücktrag ist der Höchstbetrag von EUR 511.500, beim Verlustvortrag die Mindestbesteuerung zu beachten.

Gemäß der auch für steuerliche Zwecke maßgebenden Definition des Begriffs „**Termingeschäft**“ nach § 2 Abs. 2 WpHG bzw. § 1 Abs. 11 KWG ist neben den allgemeinen Wertpapier-, Devisen- oder Zinstermingeschäften auch der so genannte Zinsswap ein Termingeschäft.

Das Termingeschäft muss, um überhaupt Abzugsfähigkeit zu erlangen, außerdem **betrieblich veranlasst** sein, was bei einer Kapitalgesellschaft fingiert wird, wenn keine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen wird. Bei einer Kommune könnte hingegen die Zuordnung zu einem BgA verneint werden, wenn das Termingeschäft als riskant eingestuft wird.

Das Verlustverrechnungsverbot gilt nach § 15 Abs. 4 Satz 4 EStG nicht für die Geschäfte, die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen (Konnexität). Das klassische Swap-Geschäft, welches von Unternehmen in der Regel zur Absicherung von langfristigen Zins- oder Währungsrisiken abgeschlossen wurde und bei dem die Konnexität auch in der Folgezeit aufrechterhalten wurde, wird von der Beschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 ff. EStG also **nicht** berührt.

Allerdings muss die Verlustverrechnung auch hier unterbleiben, wenn ein Gewinn aus dem Termingeschäft nach § 8b Abs. 2 KStG steuerbefreit wäre. Regelmäßig ist dies bei Termingeschäften auf Aktienbasis der Fall. Diese Regelung resultiert jedoch aus dem allgemeinen Grundsatz, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Erträgen nicht abzugsfähig sind.

Wir empfehlen nicht nur beim Neuabschluss eines Termingeschäfts, sondern auch während der Laufzeit das Vorhandensein und die Effektivität des Sicherungszusammenhangs regelmäßig zu überprüfen und sicherzustellen. Sonst droht neben dem wirtschaftlichen Verlust zusätzlich eine steuerliche Unverwertbarkeit.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Bonn **WP StB Wolfgang Veldboer** (Tel. 0228/9849-313) und **StB Sabine Giese** (Tel. 0228/9849-212) zur Verfügung.

¹ Vergleiche dazu ausführlich: „Derivative Finanzinstrumente im Fokus: Spekulation trotz ‚Konnexität?‘“ in dieser Ausgabe.

2 RECHT

2.1 VERGABERECHT

2.1.1 GWB-NOVELLE

Am 24.04.2009 ist das Gesetz zur Modernisierung des Vergaberechts in Kraft getreten. Zahlreiche Änderungen sind danach zu beachten. Bereits begonnene Vergabeverfahren werden jedoch – einschließlich Nachprüfungsverfahren – nach altem Recht abgewickelt.

Im März 2008 legte die Bundesregierung erstmalig einen Referentenentwurf vor. Zahlreiche Vorschriften der Vergabeordnung sollten in das Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB) übernommen werden, um die gesetzlichen Ausnahmevorschriften für die Anwendung des Vergaberechts oberhalb der Schwellenwerte systematisch zusammenzuführen. Mit dem Referentenentwurf zielte die Bundesregierung auf eine einfachere, transparentere und mittelstandsfreundlichere Ausgestaltung des Rahmens für die Vergabe öffentlicher Aufträge oberhalb der Schwellenwerte ab. Vor allem die weitere Umsetzung der EU-Vergaberichtlinien aus dem Jahr 2004 und der EU-Rechtsmittel-Richtlinie aus dem Jahr 2005 führen jetzt zu begrüßenswerten, aber für die Praxis auch gewöhnungsbedürftigen Änderungen. Dazu haben wir bereits in der AI 2/2008 berichtet. Im Gesetzgebungsverfahren sind jedoch von den Vertretern der Kommunen und der öffentlichen Unternehmen geforderte Vereinfachungen herausgefallen. Insbesondere für die Beauftragung anderer öffentlicher Unternehmen, an denen der öffentliche Auftraggeber nicht „In-house“-gemäß beteiligt ist, besteht nach wie vor die Vergabepflicht.

Die wesentlichen Änderungen des neuen Vergaberechts im GWB wollen wir Ihnen an dieser Stelle nochmals kurz vorstellen:

- Stärkere Berücksichtigung mittelständischer Interessen (§ 97 Abs. 3 GWB)
- Kriterium „Gesetzestreue“ eingeführt. Anforderungen an soziale, umweltbezogene und innovative Aspekte definiert (§ 97 Abs. 4 GWB)
- Ausnahmetatbestände Sicherheit, Rundfunk, Telekommunikation, Kapitalmarktgeschäfte sowie sektorfremde Beschaffung neu gefasst (vgl. § 100 Abs. 2 GWB)
- Elektronische Auktion und dynamisches elektronisches Verfahren eingeführt (§ 101 Abs. 6 GWB)
- Wahlfreiheit für Sektorauftraggeber bei der Verfahrensart (§ 101 Abs. 7 GWB)
- Bieterinformationsfrist 15 Tage, bei Telefax und E-Mail auf 10 Tage verkürzbar (§ 101a Abs. 1 GWB)
- Verträge, die mit Verstoß gegen die Bieterinformationsfrist geschlossen worden sind, sind unwirksam. Das gilt auch für Verträge, die ohne Beachtung der Vergabepflicht geschlossen wurden. Rügefrist vor der Vergabekammer 30 Tage (§ 101b Abs. 2 und 3 GWB)
- Rügen, die bereits aufgrund der Vergabeunterlagen erkennbar sind, müssen innerhalb der Angebotsfrist gerügt werden. Nachprüfungsantrag nur 15 Kalendertage nach Erhalt der Information, dass der Auftraggeber einer Rüge nicht abhilft (§ 107 Abs. 3 GWB)

Die zu Grundstücksgeschäften der öffentlichen Hand in § 99 Abs. 3 und 6 GWB getroffene neue Regelung, die eine Ausschreibungspflicht weitestgehend ausschließen soll, ist wahrscheinlich bald von einem Urteil des EuGH betroffen. Das Gericht hat über eine Vorlagefrage des OLG Düsseldorf zu entscheiden, das sich mit der Ausschreibungspflicht städtebaulicher Verträge und kommunaler Zweckbestimmungen befasst. Hier bleibt abzuwarten, ob die Rechtsprechung des höchsten EU-Gerichts Auswirkungen auf die vom Gesetzgeber getroffene Präzisierung entfaltet.

Offen ist hingegen noch die Überarbeitung der Verdingungsverordnungen. Auch die neue Sektorenverordnung ist noch nicht umgesetzt.

Für zentrale Beschaffungsstellen fehlen nach wie vor klare Vorschriften. Die europäischen Richtlinien sehen ausdrücklich die Einrichtung von zentralen Beschaffungsstellen vor. Sie stellen die Einführung entsprechender Regeln in das Ermessen der Mitgliedstaaten. Bei öffentlichen Auftraggebern, die sich einer zentralen Beschaffungsstelle bedienen, wird vermutet, dass sie die durch die Richtlinien vorgeschriebenen Ausschreibungspflichten eingehalten haben, sofern die zentrale Beschaffungsstelle sie eingehalten hat. Nach der Richtlinienterminologie ist eine zentrale Beschaffungsstelle ein öffentlicher Auftraggeber, der für öffentliche Auftraggeber bestimmte Waren und/oder Dienstleistungen erwirbt oder öffentliche Aufträge vergibt oder Rahmenvereinbarungen über Bauleistungen, Waren oder Dienstleistungen für öffentliche Auftraggeber schließt. Zentrale Beschaffungsstellen könnten insofern durch größere Auftragsvolumen bessere Einkaufskonditionen und Einsparungen erzielen. Hier wäre eine Klarstellung, insbesondere für öffentliche Unternehmen städtischer Konzerne und kommunale Einkaufsgemeinschaften, durchaus wünschenswert gewesen.

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

2.1.2 OBJEKTNETZ FLUGHAFEN – AUFHEBUNG EINER FREISTELLUNGS-ENTSCHEIDUNG

Das Oberlandesgericht Dresden hat kürzlich für ein Objektnetz nach § 110 Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) einen feststellenden Bescheid des Sächsischen Staatsministeriums für Wirtschaft und Arbeit aufgehoben (W1109/06Kart). Zu entscheiden war, ob das Energieversorgungsnetz des Flughafens Leipzig/Halle die Voraussetzungen für ein eigenes Objektnetz nach § 110 Abs. 1 Nr. 1 EnWG erfüllt (vgl. dazu auch unseren Bericht in der AI 4/2008). Der Flughafen muss deshalb künftig Strom anbiotern, die andere auf dem Betriebsgelände ansässige Unternehmen (z. B. die Deutsche Flugsicherung, Ladengeschäfte im Flughafengebäude etc.) mit Strom versorgen wollen, freien Netzzugang gewähren.

Zur Begründung hat der Senat ausgeführt, die Ausnahmebestimmung des § 110 Abs. 1 Nr. 1 EnWG, auf die sich der angefochtene Bescheid gründet, verstoße gegen europäisches Recht. Der Europäische Gerichtshof hatte zuvor auf der Grundlage eines vom Senat gestellten Vorabentscheidungsersuchens entschieden, Betreiber von Energieversorgungsnetzen dürften von der Verpflichtung zur Gewährung eines freien Netzzuganges nicht bereits deshalb ausgenommen werden, weil sich diese Netze auf einem zusammengehörenden Betriebsgelände befänden und überwiegend dem Transport von Energie innerhalb des eigenen Unternehmens dienen. Hier gilt vielmehr

- der Grundsatz des freien Zugangs in Art. 20 Abs. 1 RI. 2003/54 für Elektrizitätsübertragungs- und -Verteilnetze und
- die Einschränkung für die Mitgliedsstaaten, den Spielraum bei der Umsetzung der Richtlinie nicht über die geregelten Ausnahmen hinaus weiter auszudehnen.

In der Richtlinie – so der EuGH – sind als zulässige Ausnahmen von der Gewährung freien Zugangs nur fehlende Netzkapazität im Einzelfall, Verhinderung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen oder erhebliche Probleme der Netzbetreiber anerkannt. § 110 Abs. 1 Nr. 1 EnWG stehe deshalb Art. 20 Abs. 1 der Elek.-RI. entgegen.

An diese Entscheidung sei der Senat gebunden. Die Regelung des § 110 Abs. 1 Nr. 1 EnWG könne auch nicht, wie die Flughafen Halle/Leipzig GmbH meint, teilweise aufrechterhalten werden. Dass dem Flughafen durch die Ge-

währung eines freien Netzzuganges unzumutbare Erschwernisse entstünden, sei nicht ersichtlich. Daher könne der Bescheid auch nicht auf § 110 Abs. 1 Nr. 2 EnWG gestützt werden. Ein gewisser zusätzlicher personeller und organisatorischer Aufwand sei der gesetzgeberischen Konzeption immanent und daher grundsätzlich tragbar. Ohnehin spreche viel dafür, dass auch § 110 Abs. 1 Nr. 2 EnWG gegen die Richtlinie verstoße.

Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache hat der Senat die Rechtsbeschwerde zum Bundesgerichtshof zugelassen.

Hinweis:

Der EuGH hat zwar nur über Betriebsnetze nach § 110 Abs. 1 Nr. 1 EnWG entschieden, aber auch Dienstleistungsnetze und Eigenversorgungsnetze nach § 110 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 EnWG sind dem Verdacht ausgesetzt, nicht europarechtskonform zu sein. Es ist daher, wie schon in der AI 4/2008 erwähnt, den Betreibern von Objektnetzen zu empfehlen, ihren Status einer rechtlichen Prüfung zu unterziehen. Da eine Neuregelung auf europäischer Ebene auf sich warten lässt, werden die Entflechtungsbestimmungen des EnWG von vielen Objektnetzbetreibern anzuwenden sein.

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

2.2 KOMMUNALRECHT

2.2.1 DERIVATIVE FINANZINSTRUMENTE (INSBESONDERE ZINSSWAPS) – SPEKULATION TROTZ „KONNEXITÄT“?

Derivative Finanzinstrumente, wie z. B. Zinsswaps, werden im Finanzmanagement vieler Kommunen und kommunalen Gesellschaften eingesetzt, z. B. zur Steuerung von Zinsänderungsrisiken. Der Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten ist dabei durch das Spekulationsverbot reglementiert. In der Praxis erweisen sich vermeintliche Sicherungsgeschäfte trotz Konnexität als spekulativ, weil kein materieller Sicherungszusammenhang besteht.

Durch ein Finanzderivat kann beispielsweise – in Verbindung mit einem Grundgeschäft – eine Darlehensaufnahme mit variabler Verzinsung in eine festverzinsliche Position gewandelt werden, die ein Zinsänderungsrisiko eliminiert und zu einer kalkulierbaren Zahlungsverpflichtung führt (vgl. Abb. 1).



Damit einem Finanzderivat eine Sicherungsfunktion zukommt, muss es einem risikobehafteten Grundgeschäft zugeordnet sein und mit diesem hinsichtlich der Parameter Laufzeit, Betrag und Währung weitgehend identisch sein (sog. „Konnexität“).

Zwingend notwendig für die Einstufung eines Finanzderivats als Sicherungsinstrument ist aber zusätzlich, dass dem Grundgeschäft ein Finanzrisiko innewohnt, das durch das derivative Finanzinstrument reduziert oder beseitigt wird. Abbildung 2 zeigt, dass sich im idealen Ergebnis Erträge und Aufwendungen aus Wertänderungen beider Geschäfte kompensieren. Durch diesen Mechanismus besteht ein wirksamer Sicherungszusammenhang zwischen dem Grund- und Sicherungsgeschäft.



Die Zulässigkeit des Abschlusses derivativer Finanzinstrumente wird neben allgemeinen Regelungen häufig durch zusätzliche Erlasse der zuständigen Landesbehörden spezifiziert. So hat beispielsweise das Hessische Ministerium des Innern und für Sport (HMdIuS) in einem aktuellen Erlass, der der aufsichtsrechtlichen Auslegung des Spekulationsverbots dient, den Einsatz von Finanzderivaten nur zur Zinssicherung gestattet.

Einige Kommunen und kommunale Betriebe haben jedoch Zinsswaps abgeschlossen, bei denen kein Tausch von Zinspositionen mit dem Ziel einer Risikoabsicherung stattfindet, sondern bei denen lediglich die Kommune von einer bestimmten Zinsentwicklung an den Finanzmärkten profitieren soll.

Dieser Chance auf Zinserträge bzw. reduzierte Zinsaufwendungen steht mitunter das Risiko erhöhter Aufwendungen bei einer ungünstigen Zinsentwicklung gegenüber. Im Ergebnis wird ein bestehendes Risiko durch ein anderes Risiko ersetzt. Handelt es sich beim Grundgeschäft um ein Festsatzdarlehen, wird womöglich ein neues Zinsänderungsrisiko überhaupt erst erzeugt.

Es wurden in diesen Fällen zwar konnexe Finanzderivatverträge abgeschlossen, ein Sicherungszusammenhang war mangels Übereinstimmung in den Risikoeinflussgrößen aber nicht gegeben. Marktwertverluste des Finanzderivats konnten daher nicht kompensiert werden. Es entstanden konkrete Verluste oder zumindest Drohverluste, für die nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB Drohverlustrückstellungen zu bilden sind (Pflichtrückstellung).

Erstellt eine kommunale Gesellschaft einen Jahresabschluss nach HGB, so ist aus dem Grund- und Sicherungsgeschäft eine Bewertungseinheit zu bilden. Dazu ist der Nachweis der Effektivität der Sicherungsbeziehung zwischen dem Grund- und Sicherungsgeschäft notwendig. In diesem Zusammenhang ist eine umfangreiche Dokumentation der Art und Konditionen des Geschäftes, der Durchhalteabsicht, des Risikos und der Effektivität des Sicherungszusammenhangs notwendig.

Fehlt der Sicherungszusammenhang, ist der Vertrag als Spekulationsgeschäft zu qualifizieren. Daher ist eine regelmäßige Überprüfung der derivativen Finanzinstrumente auf vorhandene Sicherungszusammenhänge empfehlenswert.

Weiterhin erscheint es empfehlenswert, dass eine Kommune für sich und ihre kommunalen Betriebe interne Vorgaben zum Umgang mit derivativen Finanzinstrumenten klar definiert. Hier verfügt die BDO über geeignete Formulierungshilfen, die an spezielle Bedürfnisse angepasst werden können.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Bonn **WP StB Wolfgang Veldboer** (Tel. 0228/9849-313) und **MBA Mario Bruns** (Tel. 0228/9849-401) zur Verfügung.

3 ARBEITSRECHT / VBL

3.1 UNVERFALLBARKEIT VON URLAUBS- ANSPRÜCHEN IM KRANKHEITSFALL – AUFGABE DER BISHERIGEN BAG-RECHTSPRECHUNG

Das BAG hat seine bisherige Rechtsprechung bzgl. der Übertragbarkeit von Urlaubsansprüchen im Krankheitsfall aufgegeben. Diese Rechtsprechungsänderung ist für Arbeitgeber von großer Bedeutung, denn sie kann zu erheblichen wirtschaftlichen Mehrbelastungen führen.

Nach § 7 Abs. 3 Bundesurlaubsgesetz (BUrlG) verfällt ein Urlaubsanspruch spätestens am Ende des laufenden Kalenderjahres bzw. am 31.03. des Folgejahres. Dies galt nach der bisherigen Senatsrechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (BAG) auch dann, wenn der Arbeitnehmer arbeitsunfähig erkrankt war und aus diesen Gründen seine Tätigkeit bis spätestens zum Ende des Übertragungszeitraumes nicht wieder aufnehmen konnte.

Mit Urteil vom 24.03.2009 – Az. 9 AZR 983/07 hat das BAG nunmehr seine langjährige Rechtsprechungspraxis bezüglich des Verfalls und der Abgeltung von Urlaubsansprüchen im Krankheitsfall aufgegeben. Auslöser dieser Rechtsprechungsänderung ist das Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 20.01.2009 – Az. C-350/06 und C-520/06, welches die Auslegung des in Art. 7 der europäischen Arbeitszeitrichtlinie (Richtlinie 2003/88/EG) verankerten Anspruchs auf bezahlten Jahresurlaub betraf. Die Richtlinie bestimmt, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um jedem Arbeitnehmer einen bezahlten Mindesturlaub von vier Wochen zu gewähren. Dabei darf der bezahlte Mindesturlaub nur bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch eine finanzielle Vergütung ersetzt werden.

In seinem Urteil entschied der EuGH dahingehend, dass die Mitgliedstaaten zwar grundsätzlich Regelungen erlassen können, nach denen der Jahresurlaub eines Arbeitnehmers am Ende des Kalenderjahres oder zum Ende des Übertragungszeitraums erlischt. Dies könne jedoch nur dann gelten, wenn der Arbeitnehmer tatsächlich die Möglichkeit hatte, seinen Urlaubsanspruch wahrzunehmen. Bei einem Arbeitnehmer, der während des gesamten bzw. eines erheblichen Teils des Jahres und auch bis zum Ende des Übertragungszeitraums krank war, sei dies aber gerade nicht der Fall. Der Urlaubsanspruch dürfe daher nicht ersatzlos erlöschen. Entweder sei dieser nach Genesung des Arbeitnehmers weiterhin zu gewähren oder, wenn der Arbeitnehmer wegen Beendigung des Arbeitsverhältnisses den Urlaubsanspruch nicht mehr ausüben kann, finanziell

abzugelten. Für die Berechnung der finanziellen Abgeltung sei das gewöhnliche Arbeitsentgelt des betroffenen Arbeitnehmers maßgeblich.

Das BAG entschied, dass die Auslegungsergebnisse des EuGH auch in vergleichbaren Verfahren inhaltlich verbindlich seien. § 7 Abs. 3 BUrlG sei nunmehr entsprechend richtlinienkonform auszulegen.

Seit Bekanntwerden des Vorabentscheidungsersuchens des LAG Düsseldorf vom 02.08.2006 besteht nach Auffassung des BAG für Arbeitgeber kein Vertrauensschutz in den Fortbestand der bisherigen Rechtsprechung des BAG mehr.

Für die Berücksichtigung der neuen Rechtsprechung in der Praxis ist zudem entscheidend, ob sich diese lediglich auf den gesetzlichen Mindesturlaub oder auch auf darüber hinausgehende Urlaubsansprüche aus dem Tarifvertrag oder einzelvertraglichen Abreden bezieht. Eine abschließende Klärung dieser Frage ist der Urteilsbegründung des BAG nicht zu entnehmen. Grundsätzlich vertritt das BAG die Auffassung, dass die individualrechtliche Regelungsmacht diesbezüglich nicht beschränkt werde. Der tarifliche und einzelvertragliche Mehrurlaub stehe außerhalb des durch das BUrlG gesetzlich geschützten Mindeststandards, sodass diesbzgl. aufgestellte Sonderregelungen zu einer abweichenden Beurteilung führen können. Inwiefern Tarifregelungen, die sowohl für den gesetzlichen als auch den darüber hinausgehenden tariflichen Urlaub einheitliche vom BUrlG abweichende Voraussetzungen bestimmen, geltungserhaltend dahingehend zu reduzieren sind, dass diese Sonderregelungen ausschließlich für den tariflichen Mehrurlaub gelten, bleibt weiterhin offen.

Verweist hingegen die Tarifregelung, wie z. B. § 26 Abs. 2 TVöD, im Übrigen insgesamt auf die Regelungen des BUrlG, so liegt es nahe, dass für die Auslegung dieser Tarifregelung derjenige Inhalt des BUrlG maßgebend ist, der sich nunmehr nach der richtlinienkonformen Auslegung ergibt. Gleiches gilt auch für Tarifverträge, die keine Regelung über die Abgeltung des Urlaubs enthalten, vgl. z. B. § 14 TV-V, da nach Rechtsprechung in diesem Fall die gesetzliche Abgeltungsvorschrift des § 7 BUrlG auch für den tariflichen Urlaubsanspruch Anwendung findet.

Fazit:

Aufgrund der Rechtsprechungsänderung des BAG müssen die Arbeitgeber sich zukünftig auf entsprechende Forderungen ihrer langzeiterkrankten Arbeitnehmer einstellen. Dies ist mit einer **erheblichen wirtschaftlichen Mehr-**

belastung verbunden, da die nicht in Anspruch genommenen Urlaubsansprüche zum folgenden Bilanzstichtag **nicht – wie bisher – erfolgswirksam aufgelöst werden können**. In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass die Bewertung der Urlaubsrückstellung in der Handelsbilanz anders zu berechnen ist als in der Steuerbilanz.

Als Konsequenz der neuen BAG-Rechtsprechung sind ab 2006 die Rückstellungen bezüglich des wegen Arbeitsunfähigkeit nicht gewährten Urlaubs **so lange kumulativ zu übertragen, bis der Arbeitnehmer nach Genesung an seinen Arbeitsplatz zurückkehrt bzw. wie das Arbeitsverhältnis besteht**. Da das BAG in seinem Urteil keine Entscheidung hinsichtlich einer zeitlichen Befristung der Geltendmachung des Urlaubsanspruchs nach Genesung getroffen hat, ist der **Zeitrahmen der Übertragung von Rückstellungen in die Zukunft völlig offen**. Die Sicherheit der Arbeitgeber, Rückstellungen wegen nicht gewähr-

ten Urlaubs zum jeweiligen Stichtag auflösen zu können, ist damit genommen. Vielmehr wird es wahrscheinlich zu einer liquiditätswirksamen (erfolgsneutralen) Inanspruchnahme der Rückstellung kommen, wenn das Arbeitsverhältnis beendet werden sollte.

Sollten Sie aufgrund der dargestellten Rechtsprechung Ihre bisherige arbeitsrechtliche Haltung gegenüber langzeiterkrankten Arbeitnehmern überdenken und Kündigungen wegen Krankheit in Erwägung ziehen, beraten wir Sie gerne bezüglich der hierfür geltenden Voraussetzungen.

Als Ansprechpartnerinnen zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Köln **RA Astrid Schulte** (Tel. 0221/97357-156) und **RA Dr. Ulrike Tonner** (Tel. 0221/97357-193) zur Verfügung.

4 RECHNUNGSLEGUNG / DOPPIK

Bei Fragen im Bereich Doppik/Rechnungslegung sprechen Sie bitte Ihren BDO-Wirtschaftsprüfer vor Ort oder den zentralen Ansprechpartner des Bereichs Wirtschaftsprüfung im Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung, **WP/StB Wolfgang Veldboer** (Tel. 0228/9849-313), an.

4.1 GESETZ ZUR MODERNISIERUNG DES BILANZRECHTS (BILMOG) IN KRAFT GETRETEN

Das Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG) ist im Bundesgesetzblatt Teil I Nr. 27 (S. 1102 ff.) vom 28. Mai 2009 verkündet worden und damit in Kraft getreten. Mit den umfassenden Neuregelungen des Gesetzes sollen vor allem kleinen und mittelständischen Unternehmen moderne und effiziente Bilanzierungsregelungen zur Verfügung stehen. Die Aussagekraft der Jahresabschlüsse soll dadurch erhöht werden, ohne dabei internationale Rechnungslegungsstandards anwenden zu müssen.

Obwohl mit dem BilMoG vor allem den Privatunternehmen eine Alternative zu den internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) geboten werden soll, sind auch

kommunale Eigengesellschaften von den Änderungen betroffen. Eigenbetriebe, Anstalten und Zweckverbände haben in all den Fällen die Neuerungen des BilMoG zu beachten, in denen die Rechnungslegungsvorschriften im Gesetz (z. B. Eigenbetriebsverordnung) und in der Satzung auf die Rechnungslegungsvorschriften des HGB verweisen. Ausnahmen sind die Fälle, in denen die Eigenbetriebe die Regelungen des NKF (z. B. § 19 Abs. 1 EigVO-NW) anwenden. Hier gelten die Grundsätze für Kommunen, die nachfolgend dargestellt sind.

Auf die Bilanzierungsvorschriften der Kommunen, die auf die Doppik umgestellt haben oder umstellen werden, hat das BilMoG auf den ersten Blick keine unmittelbare Auswirkung, da die Rechnungslegungsvorschriften der Gemeindeordnungen der Länder für den Einzelabschluss i. d. R. nicht auf das HGB verweisen. Verweise auf das HGB sind im Rahmen des Gesamtabchlusses zu verzeichnen: Dynamische Verweisungen (z. B. § 114s Abs. 7 HGO) und statische Verweisungen (z. B. § 49 Abs. 4 GemHVO-NW). Bei dynamischen Verweisungen gelten die Änderungen unmittelbar im Gegensatz zu den statischen, bei denen die Änderungen durch das BilMoG keine Auswirkungen haben. Fraglich ist jedoch, ob die Änderungen des BilMoG über die verbindliche Anwendung der Grundsätze ordnungs-

mäßiger Buchführung (z. B. § 114s Abs. 1 HGO, § 92 Absatz 1 GO-NW) Eingang in die Rechnungslegung der Kommunen finden. Hier ist zu beachten, dass das HGB i. d. R. als Referenzmodell dient, wenn die Regelungen zur Doppik keine ausdrücklichen Regelungen enthalten. Hier entstehen Unsicherheiten in der Anwendung. Auf der anderen Seite führt dieses zu weiteren Abweichungen, die bei der Erstellung des Gesamtabchlusses berücksichtigt werden müssen. Hier wird man beobachten müssen, wie die Innenminister sich in den einzelnen Ländern positionieren werden. Außerhalb von expliziten Regelungen in der Doppik dürften die Regelungen des BilMoG zu berücksichtigen sein. Dieses gilt insbesondere für die Bewertung von sonstigen Rückstellungen. Die diesbezüglichen Regelungsinhalte und andere werden nachfolgend dargestellt.

Die neuen Vorschriften sind verpflichtend erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Sie können aber auch bereits für davor liegende Wirtschaftsjahre angewandt werden, dann aber nur als Gesamtheit.

1. Deregulierung: Größenklassen

Die Größenklassen, nach denen sich vor allem die Informations- und Prüfungspflichten der Kapitalgesellschaften richten, werden neu ausgerichtet und die Schwellenwerte für die Bilanzsumme und Umsatzerlöse um jeweils 20 % erhöht: (siehe Abb. unten)

Die neuen Schwellenwerte können – soweit noch möglich – bereits für nach 2007 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden.

2. Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Die bisher vorgesehene Aktivierungspflicht wurde nicht realisiert, sondern als Wahlrecht mit bestimmten Einschränkungen ausgestaltet. Immaterielle selbstgeschaf-

fene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, z. B. Patente oder Know-how, können künftig in der HGB-Bilanz angesetzt werden. Steuerlich bleiben die Aufwendungen unverändert abzugsfähig. Andererseits stehen sie nicht für die Gewinnausschüttung zur Verfügung.

3. Nutzungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwerts

Das bisherige Aktivierungswahlrecht für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert wurde aufgehoben. Damit ist er als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand zwingend unter den immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens auszuweisen. Eine Zeitvorgabe hinsichtlich der Abschreibung besteht handelsrechtlich nicht. Bei mehr als fünf Jahren ist eine Erläuterung im Anhang erforderlich. Steuerlich bleibt es bei der Abschreibung über einen Zeitraum von 15 Jahren.

4. Abschaffung handelsrechtlicher Wahlrechte

Viele als nicht mehr zeitgemäß eingeschätzte Bilanzierungsmöglichkeiten werden eingeschränkt oder aufgehoben, da diese zum Teil den Informationsgehalt und die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen beeinträchtigten. Davon betroffen sind beispielsweise der Bruttoausweis ausstehender Einlagen, die Abschreibung für künftige Wertschwankungen oder die auch steuerlich nicht anerkannte Rückstellung für den eigenen künftigen Instandsetzungsaufwand.

5. Bewertung bestimmter Finanzinstrumente

Nur Kreditinstitute haben im Handelsbestand gehaltene Finanzinstrumente, wie Aktien, Schuldverschreibungen, Fondsanteile und Derivate, zum Bilanzstichtag künftig grundsätzlich mit dem Marktwert (Fair Value) zu bewerten. Die zunächst für alle Unternehmen vorgesehene Regelung wurde letztlich nicht umgesetzt. Damit wäre ein zu starker Einfluss der Börsen auf die Ergebnisse der Unternehmen verbunden gewesen, was insbesondere angesichts der Finanzkrise derzeit nicht gewollt ist. Die Beschränkung auf

Einteilung von KapG nach § 267 HGB a. F. / § 267 HGB n. F.						
Größenklasse		Bilanzsumme (in T€)		Umsatzerlöse (in T€)		Ø Arbeitnehmerzahl
		bisher	neu	bisher	neu	
		unverändert				
Größenklasse	klein	≤ 4.015	≤ 4.840	≤ 8.030	≤ 9.680	≤ 50
	mittel	> 4.015 ≤ 16.060	> 4.840 ≤ 19.250	> 8.030 ≤ 32.120	> 9.680 ≤ 38.500	> 50 ≤ 250
	groß	> 16.060	> 19.250	> 32.120	> 38.500	> 250

Maßgebend für die Größeneinordnung bzw. deren Rechtsfolgen:
Über-/Unterschreiten von mindestens zwei Schwellenwerten an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen (§ 267 Abs. 4 S. 2 HGB)

Kreditinstitute entspricht deren bisheriger Praxis, ist international üblich und wird nun auch im HGB-Bilanzrecht verankert.

6. Änderung der Rückstellungsbewertung

Rückstellungen von Unternehmen für künftige Verpflichtungen werden in Zukunft realistischer bewertet. Gerade bei Pensionsrückstellungen lässt sich derzeit die wahre Belastung der Unternehmen nicht aus der handelsrechtlichen Rechnungslegung ablesen, weil die bisherigen Wertansätze zu niedrig sind. Bei der Bewertung der Rückstellungen werden deshalb künftige Lohn-, Preis- und Personalentwicklungen stärker als bisher berücksichtigt. Zudem sind die Rückstellungen künftig abzuzinsen. Die Bewertung der Rückstellungen wird also dynamisiert. Die Neuregelung wird zumindest bei den Pensionsrückstellungen zu einer Erhöhung führen. Um diese Effekte abzumildern, sieht das Gesetz die Möglichkeit vor, die Rückstellung über einen Zeitraum von mehreren Jahren anzusammeln. Die steuerlichen Vorschriften in diesem Punkt bleiben unverändert, sodass sich daraus keine steuerlichen Vorteile ergeben werden.

Deutliche Abweichungen sind hier bei den langfristigen Rückstellungen (z. B. Deponierückstellungen) zu erwarten.

7. Bilanzierung latenter Steuern

Im Regierungsentwurf des Gesetzes war zunächst vorgesehen, dass alle Kaufleute aktive und passive latente Steuern berechnen sollten. Auf Vorschlag des Bundesrats wurde diese Pflicht zur Bilanzierung aktiver latenter Steuern nicht realisiert, sondern das bestehende Wahlrecht für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften beibehalten.

8. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit

Durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (steuerliche Wahlrechte werden nur anerkannt, wenn in der Handelsbilanz entsprechend verfahren wird) verabschiedet sich mehr und mehr die Einheitsbilanz. Damit wird es, insbesondere bei der steuerlich relevanten Tätigkeit der öffentlichen Hand, zu dem Effekt kommen, dass drei Rechnungslegungsvorschriften (Handelsbilanz, Steuerbilanz und NKF-Bilanz für den Gesamtabschluss) zu bedienen sind. Wenn man bedenkt, dass einzelne Sachverhalte im Gebühren- und Preisrecht evtl. noch anders zu ermitteln sind, werden hohe Anforderungen an die Dokumentation gestellt.

Die BDO wird im Herbst an verschiedenen Standorten im Rahmen der Veranstaltungsreihe „Kommunale Unterneh-

men im Fokus“ u. a. auf die Auswirkungen des BilMoG für kommunale Unternehmen eingehen. Nähere Informationen dazu in der nächsten Ausgabe.

Für Rückfragen stehen Ihnen die Ansprechpartner der nächsten Niederlassung oder **WP/StB Wolfgang Veldboer** von der Niederlassung Bonn (Tel.: 0228/9849-313) und **WP/StB Heike Wiesing-Weißbarth** von der Niederlassung Lübeck (Tel.: 0451/70281-35) zur Verfügung.

4.2 DER ANSATZ VON KULTURGÜTERN IN DER DOPPISCHEN BILANZ

Die Umstellung von der Kameralistik zur Doppik für die Gemeinden und Kommunen nimmt seit Mitte der 90er Jahre sowohl national als auch international stetig an Bedeutung zu. In der Literatur und vom Bundesrechnungshof wird befürchtet, dass die dargestellten Ergebnisse national und international langfristig nicht mehr vergleichbar sind. Vor diesem Hintergrund wird der Wunsch bezüglich einer einheitlichen Haushaltsstruktur bei Bund und Ländern immer lauter (vor allem vor dem Hintergrund der Finanzausgleichsmaßnahmen).

Ein kritischer Punkt bei der Umstellung auf ein doppisches Rechnungssystem stellen die Kulturgüter und Kunstgegenstände dar. Im nationalen Recht herrscht Einigkeit über die Ansatzfrage von Kulturgütern und Kunstgegenständen. Diese Vermögensgegenstände sind in die Bilanz aufzunehmen und unter dem Sachanlagevermögen auszuweisen. Viel schwieriger stellt sich die Bewertung von Kulturgütern und Kunstgegenständen dar.¹

Gemäß § 44 GemHVO präferiert die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (IMK) den Ansatz von Vermögensgegenständen zu Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK).² Dies stellt in vielerlei Hinsicht in Bezug auf die Erstellung einer Eröffnungsbilanz ein Problem dar. Zum einen kann die Anschaffung der Vermögensgegenstände weit vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz liegen, womit die Anschaffungskosten durch Beschädigung und Restauration des Vermögensgegenstands nicht vorhanden bzw. nicht mehr brauchbar sein können. Der meist unabhängig von ihrem physischen Zustand im Zeitablauf steigende Wert von Kulturgütern und Kunstgegenständen kann dazu führen, dass der heutige beizulegende Wert weit über den ursprünglichen AHK liegt. Zum anderen kann der Vermögensgegenstand schon immer im Besitz der Kommunen gewesen sein, womit die Bewertung zu AHK noch schwieriger ausfällt.

1 Vgl. IDW (2001), Tz. 71 (S. 19).

2 Vgl. IMK (2003b), S. 23, § 44 Abs. 1 - 2.

Die Problematik bei der Bewertung von Vermögensgegenständen löst sich in Bezug auf Kulturgüter und Kunstgegenstände nach Erstellung der Eröffnungsbilanz auch für neu angeschaffte Vermögensgegenstände in Folgeperioden („Dauerbetrieb“) nicht auf. Die Vermögensgegenstände können neben dem normalen Kauf (unproblematisch) auf unterschiedlichen Wegen in die Gebietskörperschaft gelangen (beispielsweise durch Spenden, Zwangsverwaltung oder auch Erbschaft). In diesen Fällen existieren zu keiner Zeit AHK. Die Probleme bei der Bewertung werden somit auch im „Dauerbetrieb“ weiterhin vorhanden sein.

Für den Fall, in dem keine Anschaffungskosten für die Vermögensgegenstände vorhanden sind bzw. die Bewertung nach AHK sich als zu aufwendig erweisen würde, können Ersatzwerte herangezogen werden. Jedoch selbst bei der Anwendung von Ersatzwerten können Bewertungsprobleme auftreten, da diese Vermögensgegenstände selten über Märkte gehandelt werden und somit eine Preisbildung ausbleibt.

Auch bei der Folgebewertung gibt es Besonderheiten: Da Kunstgegenstände oftmals kulturell und historisch einzigartig sind, unterliegen sie keinem Werteverzehr, sondern tendenziell stetig einer Wertsteigerung. Daher werden diese Vermögensgegenstände keiner regelmäßigen Abschreibung unterliegen. Gegebenenfalls können aufgrund von dauerhaften Wertminderungen außerplanmäßige Abschreibungen den Wertansatz vermindern.

Lediglich bei historischen Baudenkmalern können Abschreibungen angesetzt werden, welches sich aus der Benutzung des Objekts definiert. Somit muss bei der Bewertung von Baudenkmalern eine Unterscheidung zwischen genutzten und ungenutzten Bauten beachtet werden. Historische Baudenkmalern, die genutzt werden, unterliegen – unabhängig vom ihrem kulturellen und historischen Hintergrund – regelmäßigen Abschreibungen – analog zu Abschreibungen des Sachanlagevermögens.

Betrachtet man die Bilanzierung von Kulturgütern, ist in Deutschland eine erhebliche Fragmentierung des doppelten Rechnungswesens festzustellen.

Mit Ausnahme der Bundesländer Nordrhein-Westfalen und Thüringen herrscht Einigkeit darüber, dass Kulturgüter grundsätzlich mit den AHK zu bewerten sind. In dieser Hinsicht lehnt sich die Mehrheit der Bundesländer an die Sichtweise der von der IMK veröffentlichten Gemeindehaushaltsverordnung hinsichtlich der Bewertung von Vermögensgegenständen an. Aufgrund der Problematik bzgl. der Bewertung von Kulturgütern zu AHK sehen sämtliche Bundesländer Ersatzwerte vor. Jedoch sind die Gemeinsamkeiten damit zum größten Teil schon erschöpft.

Der momentane Stand der Bewertungsvorschriften der einzelnen Bundesländer bezüglich der Kulturgüter führt zu Bewertungsunterschieden zwischen den Bundesländern. Die Vergleichbarkeit zwischen den Bundesländern kann damit nicht mehr gewährleistet sein. Diese Auswirkungen sind auf unterschiedliche Gründe zurückzuführen. Zum einen sind Unterschiede in den Wahlrechten zwischen den Bewertungsmethoden zu erkennen. Zum anderen weichen die Vorgaben bzgl. einer Methode zwischen den einzelnen Bundesländern voneinander ab. In diesem Fall ist beispielsweise das Bundesland Thüringen zu nennen, welches abweichend von anderen Bundesländern, die den Versicherungswert als Ersatzwert in ihren Bewertungsvorschriften aufgenommen haben, den Ansatz nur zur Hälfte des Versicherungswertes in der Bilanz vorsieht. Letztlich sorgt die Bewertung der Vermögensgegenstände mit Schätzwerten zu Bewertungsunterschieden.

Damit ist das Ziel der Umstellung von der kameralistischen zur doppelten Haushaltsführung, die Schaffung von Transparenz in der Vermögenslage der öffentlichen Einrichtungen im Bereich der Kulturgüter klar verfehlt.

.....

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Berlin **WP/StB Torsten Rehmer** (Tel.: (030/885722-893) und **Katja Köhler** (Tel.: (030/885722-443) zur Verfügung.

4.3 IN NRW LAUFEN DIE VORBEREITUNGEN FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS AUF HOCHTOUREN

Mit der Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) in NRW wurde festgelegt, dass spätestens zum 31. Dezember 2010 der erste Gesamtabschluss aufzustellen ist. Dadurch wird erstmalig ein vollständiger Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommunen einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche gegeben. Der Gesamtabschluss umfasst:

- **Gesamtergebnisrechnung**
- **Gesamtbilanz**
- **Gesamtanhang**
- **Gesamtlagebericht**
- **Gesamtkapitalflussrechnung**

Der Gesamtabschluss ist nicht die einfache Addition der Einzelergebnisse aus den diversen Jahresabschlüssen, sondern es sind umfassende und grundlegende Entscheidungen im Rahmen der Konsolidierung zu treffen. Den Beteiligungsunternehmen sind genaue Anweisungen für die Erstellung des kommunalen Gesamtabchlusses zu geben. Dazu bedarf es eines professionellen Gesamtkonzeptes, das insbesondere folgende Aspekte angemessen berücksichtigt:

- **Projektfeld und Organisation**
- **Personal**
- **Schulung**
- **Konzeption**
- **Beteiligungen**
- **Datenverarbeitung**
- **Zeitplan**

Für die Erstellung des Gesamtabchlusses zum 31. Dezember 2010 sind bereits in 2009 die Vorbereitungen zu treffen, um dann in 2011 den Gesamtabschluss erstellen zu können. Hierzu gehören u. a. folgende Fragestellungen:

- **Gesamtabschlussrichtlinie:** Welche Regelungen sind bereits jetzt zu treffen? Erstellungsprozess? Konsolidierungssoftware?....

- **Konsolidierungskreis:** Welche Unternehmen sind voll zu konsolidieren? Verzicht? Erstkonsolidierungszeitpunkt? Teilkonzernabschlüsse? ...
- **Positionenplan:** Wie leitet man die Geschäftszahlen der Beteiligung über? Branchenspezifische Besonderheiten (Krankenhäuser, Wohnungsbauunternehmen, etc.)? ...
- **Kommunalbilanz II:** Wo müssen Neubewertungen vorgenommen werden? Beteiligungsbuchwerte?...
- **Konsolidierung:** Was bedeutet eine Kapitalkonsolidierung? Stille Reserven? Unterschiedsbeträge?...

BDO zeigt in einer praxisorientierten Fallstudie einen klaren und strukturierten Weg zum Gesamtabchluss auf:



Die BDO ist im Mai bereits in Bonn erfolgreich mit einer Workshop-Reihe gestartet. Weitere folgen im Juni in Düsseldorf und im September in Dortmund (Termine sind in der Rubrik 9 abgedruckt). Auch die ersten Inhouse-Schulungen mit der Stadt und den Beteiligungsunternehmen wurden bereits durchgeführt.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen **WP/StB Ralf Offergeld** (Tel.: 0228/9849-410 oder per Mail ralf.offergeld@bdo.de) und **WP Thomas Semelka** (Tel.: 0201/87215-405 oder per Mail thomas.semelka@bdo.de) gerne zur Verfügung.

5 TRANSAKTIONSBERATUNG

5.1 INTERKOMMUNALE ZUSAMMENARBEIT IN FORM DER GEMEINSAMEN ANSTALT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Das klassische Instrument für eine interkommunale Zusammenarbeit mehrerer öffentlicher Träger ist der Zweckverband. In dieser Rechtsform werden vornehmlich auch hoheitliche Aufgaben gemeinsam wahrgenommen, da diese Rechtsform nicht mit steuerlichen Nachteilen gegenüber der eigenen Erbringung, z. B. im Eigenbetrieb, verbunden ist.

Oftmals wird bei dieser Rechtsform jedoch die Flexibilität wie bei einer Privatrechtsform (z. B. GmbH) vermisst. Zwar wäre eine interkommunale Zusammenarbeit auch in der Rechtsform einer GmbH möglich, doch sind mit dieser Rechtsform automatisch Ertragsteuern und Umsatzsteuer – auch in Bezug auf eigentlich hoheitliche Aufgaben – verbunden. Zudem können hoheitliche Aufgaben einer Privatrechtsform nicht originär übertragen werden. Auch fehlt den Privatrechtsformen die Dienstherrenfähigkeit in Bezug auf Beamte.

In Bayern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein besteht darüber hinaus die Möglichkeit, eine interkommunale Zusammenarbeit in der Rechtsform der Anstalt des öffentlichen Rechts vorzunehmen. Die Anstalt des öffentlichen Rechts ist dienstherrenfähig, kann hoheitliche Tätigkeiten als eigene Aufgabe übertragen bekommen und unterliegt demselben Steuerrechtsregime wie der Zweckverband. Auf der anderen Seite weist diese Rechtsform jedoch eine Flexibilität auf, die den Privatrechtsformen nahe kommt. Bei der Gründung einer Anstalt des öffentlichen Rechts haben die Kommunen weitgehende Möglichkeiten, die innere Organisation ihren speziellen Bedürfnissen anzupassen. Damit

ist die gemeinsame Anstalt des öffentlichen Rechts eine interessante Alternative zu den bisherigen Formen der gemeinsamen Zusammenarbeit.

Während in einigen Bundesländern die gemeinsame Anstalt des öffentlichen Rechts hauptsächlich durch gemeinsame Neuerrichtung, durch Beitritt zu einem bestehenden Kommunalunternehmen bzw. durch Ausgliederung bestehender Regie-, Eigenbetriebe oder eigenbetriebsähnlicher Einrichtungen auf ein gemeinsames Kommunalunternehmen entstehen kann, ist in Schleswig-Holstein und Bayern daneben auch die Umwandlung bestehender Zweckverbände, die Fortführung des Kommunalunternehmens eines Zweckverbandes als gemeinsames Kommunalunternehmen, die Verschmelzung bestehender Kommunalunternehmen sowie der Formwechsel ausschließlich kommunal gehaltener Kapitalgesellschaften möglich.

Das gemeinsame Kommunalunternehmen wird sicherlich in den nächsten Jahren in Bayern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein auf Grund der Vorteile eine größere Bedeutung erlangen. Es bleibt zu hoffen, dass auch in den anderen Bundesländern den Kommunen diese Rechtsform für die interkommunale Zusammenarbeit eröffnet wird.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem im zentralen Fachbereich Öffentliche Unternehmen in Hamburg **RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld** (Tel. 040/30293-580) zur Verfügung.

6 VERSORGUNG

6.1 VERSORGUNG ENERGIE, GAS

6.1.1 DIE AUSWIRKUNGEN DES ENERGIEEFFIZIENZGESETZES AUF KOMMUNALE EINRICHTUNGEN

Das neue Energieeffizienzgesetz wird kommen. Nach diesem Gesetz hat die öffentliche Hand eine Vorbildfunktion bei der Einsparung von Energie. Ohne teure Neuinvestitionen in verbesserte Anlagen kann der Staat aber seiner Vorbildfunktion nicht gerecht werden. Contracting-Modelle können in Verbindung mit einer Stromsteuerentlastung die Kostenbelastung der Kommune für die Investition erheblich reduzieren.

Anfang Februar hat die Bundesregierung einen Gesetzesentwurf für die effizientere Verwendung von Energie vorgelegt. Das von allen Seiten massiv kritisierte Gesetzeswerk muss so schnell wie möglich erlassen werden, denn Deutschland muss die europäische Energiedienstleistungsrichtlinie (RL 32/2006 EG) zeitnah umsetzen.

Das neue Gesetz hat zum Ziel, dass Energie effizienter genutzt und dadurch der Ausstoß von Treibhausgasen verringert wird. Adressat dieses Gesetzes ist unter anderem auch die öffentliche Hand, die nach dem Gesetz eine Vorbildfunktion zu erfüllen hat.

Nach dem Gesetzeswortlaut wird die öffentliche Hand Energieeffizienzmaßnahmen ergreifen, die in kurzer Zeit zu erheblichen Energieeinsparungen führen werden. Der Handlungsdruck ist angesichts der Vorgaben des Kyoto-Protokolls sehr groß.

Die öffentliche Hand kann bereits jetzt die energieverbrauchenden Anlagen modernisieren, ohne erhebliche finanzielle Aufwendungen hierfür tätigen zu müssen. Dies wird ermöglicht durch ein sogenanntes „Contracting-Modell“.

Beim Contracting-Modell übernimmt der Energieversorger neben der Energie-/Stromversorgung die Aufgabe, den Einsatz der Energie bzw. des Stroms bei seinem Kunden zu steuern. Sie sind in der Privatwirtschaft bereits etabliert.

Im Fall des **Anlagen-Contracting** finanziert und errichtet der Energieversorger eine effizientere Energieanlage bei seinem Kunden, z. B. die Heizanlage in einer Schule. Gleichzeitig übernimmt er für eine gewisse Zeit die Versorgung der von ihm errichteten und finanzierten Anlage mit Energie. Über den Preis für die gelieferte Energie wird

die Errichtung der Anlage von der öffentlichen Hand abbezahlt.

Natürlich enthält der vereinbarte Preis auch einen Anteil für die Investitionskosten. Dennoch muss der Energiepreis nicht in dieser Höhe steigen, wenn der Energieversorger gleichzeitig energie- bzw. stromsteuerbegünstigt ist. Da die öffentliche Hand nicht energie-/stromsteuerbegünstigt ist, der Energieversorger jedoch in der Regel schon, tritt ein Kompensationseffekt auf, der den Energiepreis reduziert. Die Vorteile der Kommune sind demnach:

1. Die öffentliche Hand verbraucht aufgrund der modernisierten Anlage weniger Energie.
2. Die Strom-/Energiesteuer, die vorher von der öffentlichen Hand gezahlt wurde, fällt jetzt weg, da der Energieversorger energie-/stromsteuerbegünstigt ist. Die Stromsteuer beträgt normal EUR 20,50 MWh, für steuerbegünstigte Unternehmen dagegen EUR 12,30 MWh, wobei sogar diese unter bestimmten Voraussetzungen noch vergütet werden kann.

Daneben gibt es das **Einsparcontracting**. Beim Einsparcontracting legen die öffentliche Hand und der Energieversorger feste Einsparziele fest. Der Energieversorger trägt aber das Risiko, dass diese Ziele eingehalten werden. Wird mehr Energie von der öffentlichen Hand verbraucht als im Vertrag festgelegt, dann muss der Energieversorger aus eigenen Mitteln für die Kosten des Mehrverbrauchs aufkommen.

Der dritte Fall ist das sogenannte **Betriebsführungscontracting**, bei dem die öffentliche Hand ihre Anlagen an den Energieversorger für eine gewisse Zeit vermietet/verpachtet. Der Energieversorger betreibt also stromsteuerrechtlich „seine“ ihm vermieteten/verpachteten Anlagen. Daher kann der Energieversorger diese Anlagen energie-/stromsteuerbegünstigt betreiben.

Allerdings trägt das **Betriebsführungscontracting** allein noch nicht zu einer Verbesserung der Energieeffizienz bei. Dafür muss der Energieversorger die Anlagen nicht nur warten und führen, sondern auch den Energieeinsatz managen und Energiesparpläne entwickeln. Durch die Einsparungen bei der Stromsteuer können finanzielle Rücklagen gebildet werden, um die Anlagen später zu modernisieren.

Bei allen Contracting-Modellen spielt die „Finanzierung“ der Projekte durch die Einsparung der Energie-/Stromsteuer eine erhebliche Rolle, um Preissteigerungen bei der

Neubeschaffung der Anlagen moderat zu halten oder sogar zu vermeiden. Im Einzelfall können beim Contracting rechtliche oder steuerliche Fallstricke lauern, die durch fachkundigen Rat in der Planungs- und Realisierungsphase vermieden werden können. Zum Beispiel ist eine Absprache mit dem für die Energie- und Stromsteuer zuständigen Hauptzollamt notwendig. Zum anderen müssen diese Verträge auch „gelebt“ werden. Ein Betriebsführungscontractingmodell führt zu keiner steuerlichen Anerkennung, wenn der Energieversorger zwar auf dem Papier für die Betriebsführung verantwortlich ist, in Wirklichkeit aber seiner Pflicht zur Betriebsführung kaum oder gar nicht nachkommt.

Der Fachbereich Zölle, Verbrauchsteuern und Außenwirtschaftsrecht der BDO unterstützt Sie gerne bei der Entscheidung für ein Contracting-Modell und bei dessen rechtssicheren Umsetzung.

.....

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen im Fachbereich Zölle, Verbrauchsteuern und Außenwirtschaftsrecht in Berlin Herr **Dr. Klaus Friedrich**, Leiter des Fachbereichs, (030/885722-451) zur Verfügung.

6.1.2 VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG IN DURCHLEITUNGSFÄLLEN?

Seit Änderung des Energiewirtschaftsgesetzes in den Jahren 1998 und 2005 und der Konzessionsabgabenverordnung im Jahr 1998 haben Städte und Gemeinden in Durchleitungsfällen nur dann Anspruch auf Konzessionsabgabenzahlungen gegenüber dem Netzbetreiber, wenn der Konzessionsvertrag Vereinbarungen darüber enthält, ob und in welcher Höhe Konzessionsabgaben für durchgeleitete Strom- oder Gasmengen abzuführen sind (§ 14 Abs. 3 EnWG 1998/§ 48 Abs. 3 EnWG 2005 i. V. m. § 2 Abs. 6 KAV 1998). Vor diesen Gesetzesänderungen abgeschlossene Altverträge enthielten oftmals keine entsprechenden Vereinbarungen für Durchleitungsfälle.

Wie wir in der AI Kommunal 4/08 unter 6.1.1. berichtet haben, bezweifelte bislang die Finanzverwaltung insoweit die hinreichende Bestimmtheit von Konzessionsverträgen, die keine Angaben oder lediglich den Hinweis aufwiesen, dass sich die Konzessionsabgabe nach der Konzessionsabgabenverordnung richtet. Gemäß dem Schreiben des Sächsischen Finanzministeriums vom 6. August 2007 stellten Zahlungen von Konzessionsabgaben daher verdeckte Gewinnausschüttungen wegen der Unbestimmtheit des (Alt-)Vertrages dar, wenn die Stadt/Gemeinde Mehrheitsgesellschafterin des Netzbetreibers war und der Vertrag keine Regelung der Durchleitung enthielt.

Mittlerweile hat sich das Bundesfinanzministerium mit einem nicht veröffentlichten Schreiben an den Städte- und Gemeindebund Nordrhein-Westfalen vom 16. Februar 2009 geäußert. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder vertreten danach die Auffassung, dass anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu prüfen ist, ob die Durchleitungsfälle vom Vertragsinhalt umfasst sind. Dabei kann die Auslegung des Konzessionsvertrages im Einzelfall ergeben, dass die Durchleitungsfälle auch ohne ausdrückliche schriftliche Anpassung Vertragsinhalt geworden sind und eine verdeckte Gewinnausschüttung durch das Energieversorgungsunternehmen an den beherrschenden Gesellschafter zu verneinen ist.

Hinweis:

Damit akzeptiert nun die Finanzverwaltung, dass allgemeine Vertragsauslegungsgrundsätze auch für die Finanzverwaltung gelten. Unter Umständen kann dabei der Vertrag dahingehend auszulegen sein, dass Durchleitungsfälle nicht erfasst sind. Eine Prüfung älterer Verträge ist demnach dringend geboten. Unter Umständen ist trotz der geänderten Rechtsauffassung eine Anpassung des Vertrages notwendig. Hierbei ist aber zu berücksichtigen, dass bei der Vertragsanpassung nicht Bekanntmachungspflichten verletzt werden. Für nach 1998 geschlossene oder geänderte Verträge gelten aus unserer Sicht ebenfalls die Vertragsauslegungsgrundsätze, jedoch dürfte bei Nichteingehen auf die geänderte Rechtslage seltener die Vertragsauslegung positiv ausfallen. Die BDO und der Fachbereich Öffentliche Unternehmen sind Ihnen hierbei gerne behilflich.

.....

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem im zentralen Fachbereich Öffentliche Unternehmen in Hamburg **RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld** (Tel. 040/30293-580) zur Verfügung.

6.1.3 KOMMUNALE KOOPERATIONEN AUF DEM ENERGIESEKTOR

Auslaufende Konzessionsverträge, der Wunsch, auch in das attraktive Erzeugungsgeschäft einzusteigen, Angebote benachbarter Gebietskörperschaften und umweltpolitische Erwägungen – die Gründe für interkommunale Kooperationen im Bereich der Energieversorgung sind vielfältig. Während die Entflechtungsbestimmungen des im Jahr 2005 novellierten Energiewirtschaftsgesetzes bereits zu zahlreichen Kooperationen im Netzbereich geführt haben, wird das Kooperationspotenzial auf den anderen Stufen der Wertschöpfungskette überwiegend noch nicht ausgeschöpft. Eine Zusammenarbeit ist dabei grundsätzlich auch in den Bereichen Erzeugung, Beschaffung und

Handel, Vertrieb und Marketing sowie im Bereich der sog. Shared Services (z. B. IT-Service, Messung und Abrechnung, Lager, Fuhrpark, Werkstätten etc.) möglich.

Der Weg hin zu einer erfolgreichen Kooperation ist dabei maßgeblich davon abhängig, in welcher Konstellation sich die städtische Energieversorgung derzeit befindet. Dies können z. B. einzelne Stadtwerke (stand alone), gemeinsame Stadtwerke (entweder mit privaten Partnern oder bereits mit anderen Gebietskörperschaften) oder Unternehmensanteile an sog. Beteiligungsgesellschaften sein. Die Handlungsalternativen, die sich somit für die jeweilige Gebietskörperschaft ergeben können, sind somit individuell. Nichtsdestoweniger lassen sich einige allgemeingültige Aussagen treffen:

Bei den meisten kommunalen Energieversorgungsstrukturen lässt sich erkennen, dass der Bereich der Erzeugung nicht von den Kommunen selbst besetzt wird. Vielmehr findet auf dieser Stufe ein Zukauf der Energie- und Gas-mengen von den bundesweit agierenden Energieversorgungsunternehmen statt. Hier können durch das Zusammenlegen von Investitionsbudgets und die Erschließung von den geeignetsten Standorten für eigene Erzeugungsanlagen im gemeinsamen Versorgungsgebiet (sog. Potenzialanalyse) zukunftssträchtige und innovative Potenziale gehoben werden. Dabei ergeben sich häufig energie- und gesellschaftspolitische Vorzüge lokal-regionaler Unternehmen für eine dezentrale und damit effizientere Energieversorgung. Insbesondere durch das Zusammenlegen der potenziellen Erzeugungsgebiete ergeben sich häufig gemeinsame Energieerzeugungsmöglichkeiten, die einer Kommune alleine nicht zur Verfügung stehen. Beispielhaft seien an dieser Stelle Tiefengeothermie, Windkraft, konventionelle oder innovative Wasserkraft, Bio-, Gruben- und Faulgas, industrielle Abwärme, Solarenergie, Restholz und Biomasse, Bioabfall und Energiepflanzen genannt. Eine Alternative ist die gemeinsame Beteiligung an sog. Kraftwerkscheiben (vgl. AI 1/2007).

Gleichermaßen können sich Synergieeffekte bei einer Zusammenlegung des Vertriebs bzw. des Marketings ergeben. Hier können überregional Vertriebskanäle gebündelt werden und eine gemeinsame „Stadtwerkemarke“ geschaffen werden, die ggf. auch über das gemeinsame Demarkationsgebiet hinaus Kunden anzieht.

Ein nicht zu unterschätzender Kostenfaktor vieler kleinerer Stadtwerke ist zudem der Bereich der **Shared Services**. Hier werden oftmals in direkter Nachbarschaft zueinander parallel große Personal- und Materialstrukturen vorgehalten. Die Aufgabengebiete erstrecken sich dabei auf IT-Support, technischen Support und Wartung, Messung- und Abrechnungsservice sowie sonstige Nebendienstleistungen. Auch hier muss im Einzelfall und in einer Zusammenschau mit den übrigen Aspekten entschieden werden, ob eine Zusammenlegung der Einheiten oder ggf. eine Auslagerung den Zielvorstellungen der beteiligten Gebietskörperschaften entspricht.

Fazit

Bei der Frage nach kommunalen Kooperationen geht es zum einen um politische und wirtschaftliche Gestaltungen; es geht aber auch um Einnahmen und die Entlastung des städtischen Haushalts. Denn die Chance, mit einem gut aufgestellten, schlanken Unternehmen neben den Konzessionsabgaben und der Gewerbesteuer zusätzlich einen an sonst fremde Dritte fallenden Gewinn zu erwirtschaften und damit als Kommune für das Gemeinwohl anfallende Ausgaben finanzieren zu können, lässt sich häufig besonders erfolgreich im Verbund mit benachbarten Gebietskörperschaften verwirklichen.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Düsseldorf **WP/StB Michael Reinartz** (Tel. 0211/1371-229) zur Verfügung.

7 SONSTIGE

7.1 KONJUNKTURPAKET II – EIN ZWISCHENSTAND

Um der Finanz- und Wirtschaftskrise entgegenzuwirken, beschloss die deutsche Bundesregierung im Rahmen des „Paktes für Beschäftigung und Stabilität in Deutschland zur Sicherung der Arbeitsplätze, Stärkung der Wachstumskräfte und Modernisierung des Landes“ (Konjunkturpaket II) eine Aufstockung und Erweiterung der Mittelstandsförderung und stellte dabei auch für Investitionen der öffentlichen Hand und zur Stärkung von Forschung und Konjunktur Mittel in Milliardenhöhe zur Verfügung. Über die vergaberechtlichen Vereinfachungen und die Bilanzierung im Rahmen des Konjunkturpaketes II hatten wir in der AK Kommunal 1/2009 berichtet. In dieser Ausgabe möchten wir auf die in der Zwischenzeit getroffenen Maßnahmen näher eingehen.

1. Programm für Investitionen der öffentlichen Hand

Als eine wesentliche Maßnahme enthält das Konjunkturpaket II ein Investitionsprogramm für Ausgaben in Bund, Ländern und Kommunen. Dabei sollen die Investitionen schnell, zeitlich begrenzt und dabei zugleich an gesellschaftlich wertvoller Stelle erfolgen. Die Förderung soll deshalb in zukunftswichtige Bereiche fließen, in die energetische Gebäudesanierung (vor allem von Schulen und Hochschulen) oder in Krankenhäuser sowie in die Forschung.

Die bereitgestellten Mittel sind dabei z. B. für Projekte im Städtebau, zur Infrastruktur in ländlichen Regionen, für den Lärmschutz und für moderne Breitbandnetze vorgesehen. 65 % der Mittel sind für die Bildungsinfrastruktur reserviert.

Damit sollen auch bereits vorhandene Investitionspläne von Ländern und Kommunen umgesetzt werden können, die bisher an der Finanzierung scheiterten. Das Gesetz verfolgt zudem das Ziel, auch finanzschwachen Kommunen eine Chance auf die Finanzhilfen zu eröffnen, die von bisherigen Förderungen ausgeschlossen waren, da sie die erforderlichen Eigenanteile nicht aufbringen konnten.

Förderfähig sind Ausgaben für zusätzliche Investitionen, die bis zum 31.12.2010 begonnen und bis zum 31.12.2011 zumindest in Teilabschnitten abgeschlossen sind. In seinem Schreiben vom 2. März 2009 hat das BMF ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Mittel auch im Rahmen von PPP-Projekten eingesetzt werden können. Hier regt das BMF die Nutzung der Mittel als „Anschubfinanzierung“ in der Bauphase an. Das BMF hat die Hoffnung,

dass durch PPP-Projekte eine schnellere Realisierung möglich ist.

2. Verwaltungsvereinbarung

Am 2. April 2009 haben der Bund und die Länder eine Verwaltungsvereinbarung abgeschlossen. Damit sind die letzten formalen Voraussetzungen zur Realisierung von Investitionen aus dem Konjunkturprogramm II erfüllt. Diese Verwaltungsvereinbarung enthält insbesondere das Verbot der Doppelförderung. Danach darf eine Maßnahme nicht durch ein anderes Programm – mit Ausnahme der KfW-Programme „Investitionsoffensive Infrastruktur“ – gefördert werden. Die Länder sind u. a. verpflichtet, die Verwendung der Mittel und die Zusätzlichkeit der geförderten Maßnahme nachzuweisen.

3. Eigenanteil

Der nach dem Konjunkturpaket vorgesehene Eigenanteil von 25 % ist in Baden-Württemberg, Thüringen und Schleswig-Holstein grundsätzlich allein von den Kommunen zu tragen, während z. B. in Sachsen-Anhalt und Bayern der Eigenanteil durch Landesmittel auf 12,5 % gesenkt wird. Auch die Regelungen für finanzschwache Kommunen sind in den einzelnen Bundesländern sehr unterschiedlich. Einige Bundesländer senken lediglich den Eigenanteil zum Teil geringfügig und zum Teil auf nur 5 %. In Baden-Württemberg und Thüringen besteht ein Ausgleichsstock, aus dem Mittel zur Verfügung gestellt werden können. In Brandenburg und Rheinland-Pfalz gewährt das Land eine zinslose Vorfinanzierung. In Sachsen-Anhalt wird ein Darlehensprogramm der Investitionsbank aufgelegt. In vielen Bundesländern soll eine Ausnahmeregelung zudem die Möglichkeit der Kreditaufnahme für den Eigenanteil auch für finanzschwache Kommunen haushaltsrechtlich zugelassen werden.

4. KfW-Kredit „Investitionsoffensive Infrastruktur“

Zum 1. April 2009 ist auch die „Investitionsoffensive Infrastruktur“ der KfW-Bank gestartet. Das Förderprogramm „Kommunalkredit – Investitionsoffensive Infrastruktur“ steht kommunalen Gebietskörperschaften und deren Eigenbetrieben sowie kommunalen Zweckverbänden zur Finanzierung von Investitionen in die kommunale, soziale und wohnwirtschaftliche Infrastruktur von strukturschwachen Kommunen zur Verfügung. Strukturschwache Kommunen sind solche, die sich im Fördergebiet oder in einer Haushaltsnot- oder Haushaltssicherungslage befinden. Das bankdurchgeleitete Programm „Kommunal Investieren – Investitionsoffensive Infrastruktur“ ist ein Angebot an kommunale Unternehmen sowie Unternehmen (unabhängig von der Rechtsform und Gesellschafterstruktur) im

Rahmen von Forfaitierungsmodellen. Der Investitionsort muss in einem deutschen Regionalfördergebiet liegen.

5. Grundgesetzänderung

Die Verwendung der Mittel aus dem Konjunkturpaket II ist derzeit durch Art. 104b des Grundgesetzes beschränkt. Danach darf der Bund Finanzhilfen nur innerhalb seiner Gesetzgebungskompetenz gewähren. Dies bedeutet, dass bei einer Schule die energetische Sanierung förderungswürdig ist, nicht aber die Erneuerung des Inventars. Aus diesem Grund hat die Förderalismuskommission beschlossen, Art. 104b GG dahingehend zu ändern, dass Bundesmittel in besonderen Notsituationen auch für Bereiche eingesetzt werden dürfen, in denen der Bund keine Gesetzgebungskompetenz besitzt.

Als Ansprechpartner für vergaberechtliche Fragestellungen steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Bonn **RA Dr. Matthias Heider** (Tel. 0228/9849-305) zur Verfügung. Für bilanzielle Fragestellungen wenden Sie sich bitte an **WP/StB Wolfgang Veldboer** (Tel. 0228/9849-313), Niederlassung Bonn.

7.2 SCHULDENMANAGEMENT

7.2.1 MÖGLICHKEITEN DER DARLEHENS-UMSCHICHTUNG VOR DEM HINTERGRUND DER AKTUELLEN ZINSKONDITIONEN

Sinkende Leitzinsen und konjunkturelle Einflüsse haben zu einer signifikanten Absenkung der Geld- und Kapitalmarktzinssätze geführt. An den Finanzmärkten kann man per 11. Mai 2009 beispielsweise folgende Angebotssätze ablesen:

Laufzeit	Zinssatz nominal	
3-Monats-Euribor	1,3170 %	p. a.
5 Jahre	2,7420 %	p. a.
10 Jahre	3,5570 %	p. a.
20 Jahre	4,03 %	p. a.

Vor diesem Hintergrund sollten sich auch Gebietskörperschaften und Einrichtungen des öffentlichen Rechts mit einer möglichen Restrukturierung ihres Kreditmanagements beschäftigen, soweit sie Darlehensverträge mit einem Zinsniveau oberhalb der aktuellen Marktsituation abgeschlossen haben.

Es ist dabei wesentlich darauf abzustellen, ob die Darlehen mit einem festen oder mit einem veränderlichen Zinssatz vereinbart worden sind.

1. Festverzinsliche Darlehen

Ein Darlehen, bei dem feste Zinssätze (u. U. gestaffelt für verschiedene Zeitabschnitte) vereinbart sind, ist grundsätzlich in zwei Konstellationen von der öffentlichen Hand kündbar:

- mit einer Frist von einem Monat, frühestens zum Ablauf des Tages, an dem die Zinsbindung endet, wenn bis Ablauf der Zinsbindungsfrist keine neue Zinsvereinbarung getroffen wurde,
- bei einem langfristigen Darlehen nach Ablauf von zehn Jahren nach vollständiger Valutierung bzw. letzter Prologationsvereinbarung, mit einer Kündigungsfrist von sechs Monaten.

2. Variable Darlehen

Es gibt zwei Arten von Darlehen mit variablem Zinssatz. Zum einen kann dem Kreditinstitut ein einseitiges Bestimmungsrecht (nach billigem Ermessen des Kreditgebers unter Berücksichtigung der Entwicklung der Marktzinssätze) vorbehalten sein, zum anderen können Gleitklauseln mit Anbindung an eine Referenzgröße, wie den Basiszinssatz oder den EURIBOR, bestehen. Zu den variablen Darlehen gehören auch risikoadjustierte Zinsänderungsklauseln, wie etwa bonitätsbezogene Klauseln, in Abhängigkeit von internen oder externen Ratingergebnissen oder sonstigen Kreditereignissen.

Darlehen mit einem variablen Zinssatz können jederzeit – unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten – gekündigt werden, wobei die Frist ab Valutierung läuft.

3. Voraussetzung für eine Umschichtung

In allen genannten Fällen ist für Körperschaften des öffentlichen Rechts die Grundvoraussetzung, dass die o. a. Kündigungsrechte nicht vertraglich ausgeschlossen oder modifiziert wurden.

Praxishinweis:

Durch die Rechtsprechung ist bislang ungeklärt, ob ein Ausschluss oder eine Erschwerung des Kündigungsrechts auch bei Eigengesellschaften der öffentlichen Hand zulässig ist. Das Gesetz sieht eine Einschränkungsmöglichkeit des Kündigungsrechts explizit nur bei Darlehen an Gebietskörperschaften, wie Bund, Land und Gemeinden (bzw. Gemeindeverbänden), vor.

Auch im Fall eines Ausschlusses bzw. einer Erschwerung des Rechts auf ordentliche Kündigung kann jedoch ggf. die Ausübung einer außerordentlichen Kündigung in Betracht gezogen werden, wenn der Kredit grundpfandrechtlich gesichert wurde. Dies hängt jedoch von der in diesem Fall entstehenden Vorfälligkeitsentschädigung ab.

4. Vorzeitige Zinssicherung

Von Kreditinstituten werden unterschiedliche Instrumente angeboten, mit denen man sich schon vorzeitig ein aktuell für günstig befundenes Zinsniveau für zukünftige Darlehen bzw. Perioden nach einer laufenden Festzinsvereinbarung sichern kann. Einige werden nachstehend skizziert.

Forward Darlehen: Man vereinbart für ein Darlehen für die Zeit nach Ende der laufenden Festzinsperiode frühzeitig einen festen Zinssatz für die Folgezeit.

Forward Zinssatzswap: Man schließt einen Zinsswap ab, der hinsichtlich Zinsrechnung und -zahlung erst in der Zukunft beginnt, dessen Konditionen aber schon bei Vertragsabschluss festgelegt werden.

Forward Rate Agreement: Man vereinbart eine Ausgleichszahlung, die als Zinsdifferenz – bezogen auf einen fiktiven Nominalbetrag – berechnet wird, für den Fall, dass ein fest definierter Zinssatz über- oder unterschritten wird.

Zinsswaption: Man erwirbt das Recht, zu einem späteren Zeitpunkt einen bereits heute detailliert spezifizierten Zinssatzswap abzuschließen. Für dieses Recht ist üblicherweise eine Prämie zu zahlen.

Zinsvereinbarungen für zukünftige Perioden sind keine Prognosen oder Vorhersagen zukünftig geltender Zinssätze, sondern werden aus der aktuellen Zinsstruktur rechnerisch abgeleitet („implizite Forward-Zinssätze“). Zukünftige Zinssätze können von diesen abgeleiteten Werten erheblich abweichen.

Kommunalrechtlich ist daher erforderlich, dass diese Geschäfte der Zinssicherung und nicht der Spekulation dienen. Wie in Artikel 2.2.1 dargestellt, kommt es in diesem Zusammenhang bei der Gestaltung auf die genauen Details an. Die BDO kann Ihnen bei der Gestaltung ebenso behilflich sein wie bei der Bewertung, ob das Ihnen angebotene Zinssicherungsprodukt marktgerecht ist.

4. Fazit

Darlehensverträge sollten daraufhin untersucht werden, ob die aktuellen am Markt erhältlichen Zinskonditionen eine Umschichtung wirtschaftlich sinnvoll erscheinen lassen.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Bonn **MBA Mario Bruns** (Tel. 0228/9849-401) zur Verfügung.

7.3 LIQUIDITÄTSPLANUNG

7.3.1 OHNE LIQUIDITÄTSPLANUNG GEHT ES NICHT

Liquidität, die Fähigkeit Zahlungsverpflichtungen jederzeit fristgerecht und uneingeschränkt nachkommen zu können, ist eine Grundvoraussetzung für das Überleben jedes Unternehmens. Ohne deren Aufrechterhaltung ist ein Fortbestand der Unternehmung selbst bei ansonsten guten Leistungseigenschaften (z. B. Management, Mitarbeiter, Technologie, Patente, Know-how) ausgeschlossen.

1. Kreditvergabesituation im April 2009

Die Aufnahme von Fremdkapital bei Kreditinstituten ist nach wie vor die wichtigste Quelle bei der Beschaffung liquider Mittel. Seit Beginn der Finanzmarktkrise wird es allerdings zunehmend schwieriger, Fremdkapital aufzunehmen. Den Umfragen des Ifo (Institut für Wirtschaftsforschung) zufolge klagten seit dem Sommer 2003 noch nie so viele Unternehmen über eine restriktive Kreditvergabe durch die Banken wie heute.

Umso wichtiger ist es für ein kreditsuchendes Unternehmen, belastbare Unterlagen über seine wirtschaftlichen Verhältnisse präsentieren zu können. Die Banken verlangen insbesondere fundierte Nachweise zur geplanten Entwicklung der Liquidität der Kreditnehmer.

2. Instrumente zur Liquiditätssteuerung

In der Praxis werden bei Liquiditätsuntersuchungen vor allem zwei Instrumente eingesetzt: Statische Liquiditätskennzahlen und dynamische Liquiditätspläne.

Liquiditätskennzahlen geben Auskunft darüber, inwieweit die vorhandene Liquidität zur Abdeckung der kurzfristigen Verbindlichkeiten ausreicht. Nach der unterschiedlichen Fristigkeit der einbezogenen Aktiv- und Passivposten lassen sich dabei drei Liquiditätsgrade unterscheiden:

Liquidität 1. Grades = (Barliquidität)	Zahlungsmittel (ZM) <u>kurzfristige Verbindlichkeiten</u>
Liquidität 2. Grades = (Liquidität auf kurze Sicht)	ZM + kurzfr. Forderungen <u>kurzfristige Verbindlichkeiten</u>
Liquidität 3. Grades = (Liquidität auf mittlere Sicht)	Umlaufvermögen <u>kurzfristige Verbindlichkeiten</u>

Eine weitere Liquiditätskennzahl, das Working Capital, ergibt sich aus der Differenz von (kurzfristigem) Umlaufvermögen und kurzfristigen Verbindlichkeiten. Ein negatives Ergebnis signalisiert, dass das kurzfristig liquidierbare Umlaufvermögen nicht ausreicht, um die gesamten kurzfristigen zinslosen Verbindlichkeiten zu decken. Das Unternehmen läuft damit Gefahr, die kurzfristig notwendige Liquidität nicht zur Verfügung stellen zu können.

Die Liquiditätskennzahlen sind jeweils auf bestimmte Zeitpunkte bezogen. Deshalb sind sie zur Vermeidung des Risikos der Illiquidität häufig unzureichend. Dynamische, zeitraumbezogene **Liquiditätspläne** berücksichtigen hingegen alle künftigen Ein- und Auszahlungen einer Unternehmung. Sie umfassen in der Regel einen Zeitraum von einem Monat bis zu drei Jahren und müssen, um als wirksame Instrumente eingesetzt werden zu können, die in dieser Periode erwarteten Ein- und Auszahlungen vollständig erfassen (Vollständigkeitsprinzip). Die Zahlungsströme dürfen außerdem nicht saldiert werden (Bruttoprinzip) und müssen termin- und betragsgenau abgebildet werden. Mit solchen Liquiditätsplänen erhalten Entscheidungsträger in Unternehmen Instrumente, die die Periodenliquidität planerisch offenlegen und anzeigen, inwieweit die Liquidität künftig gefährdet oder ungefährdet ist.

3. Optimierung der Liquiditätslage

Liquiditätspläne sind aus unserer Sicht unverzichtbar. Nur auf ihrer Grundlage kann Liquidität aktiv gemanagt werden. Dies schließt die Suche nach **Alternativen zur Liquiditätsverbesserung** mit ein. Unserer Erfahrung nach werden in vielen Unternehmen interne Finanzierungsquellen nur unzureichend genutzt. Wenn – wie seit einigen Monaten beobachtbar – der Zugang zum Fremdkapital schwieriger wird, liegen aber gerade hier Möglichkeiten zur Liquiditätsverbesserung.

Ein „**Working Capital Management**“ ist empfehlenswert. Hierbei handelt es sich um die gezielte Beeinflussung und Optimierung der Kennzahl „Working Capital“ mit dem Fokus auf Vorräte, Forderungen und Verbindlichkeiten. Auf diesen Gebieten können bspw. ineffiziente Abläufe identifiziert und durch effizientere Handlungsweisen ersetzt werden, sodass durch die Prozesse möglichst wenig Kapital im Umlaufvermögen gebunden ist. Hauptansatzpunkte sind eine optimierte Lagerhaltung und Produktpalette, verringerte Durchlaufzeiten sowie verbesserte Prozesse bei der Rechnungsstellung und Rechnungsverfolgung.

Eine optimale Liquidität erfordert aber nicht nur die Vermeidung von Unter-, sondern auch von Überliquidität, denn Überliquidität bewirkt Rentabilitätseinbußen. Ein sich bildendes Spannungsverhältnis wird erst durch das Streben nach optimaler Liquidität ausgeglichen.

4. Fazit

Der Planung und dem aktiven Management der Liquidität kommt insbesondere in Krisenzeiten überragende Bedeutung zu.

In Zeiten der zunehmenden Zurückhaltung bei der Kreditvergabe kommt es erst recht darauf an, Banken fundierte und unternehmensindividuelle Liquiditätspläne präsen-

tieren zu können. Bei der Erstellung von Liquiditätsplänen und der Aufdeckung von Optimierungsmöglichkeiten Ihrer Liquiditätssituation unterstützen wir Ihr Unternehmen ebenso gerne wie bei der Prüfung Ihres vorhandenen Liquiditätsplans im Vorfeld der Vorlage bei Kreditinstituten.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem im Bereich Advisory Services **WP/StB Christine Promersberger** (Tel. 040/30293-290) und **WP/StB/RA Matthias Schätzle** (Tel. 040/30293-165) zur Verfügung.

7.4 TRINKWASSERVERSORGUNG

7.4.1 HAUSANSCHLÜSSE: BMF-SCHREIBEN UND WAS BEI BERICHTIGUNGEN ZU BEACHTEN IST

Der BFH hatte mit zwei Urteilen vom 8. Oktober 2008 entschieden, dass für das Legen eines Hausanschlusses durch ein Wasserversorgungsunternehmen der ermäßigte Steuersatz von 7 % gilt (vgl. AI Kommunal 4/2008), und zwar unabhängig davon, ob die Anschlussleistung an den späteren Wasserbezieher oder an einen Bauunternehmer oder Bauträger erbracht wird (vgl. AI Kommunal 1/2009).

Das BMF hat mit Schreiben vom 7. April 2009 zur Anwendung dieser Rechtsprechung Stellung genommen. Danach unterliegt die Anschlussleistung als eigenständige Leistung dem ermäßigten Steuersatz, wenn sie durch den Wasserversorger erbracht wird, der auch die spätere Wasserlieferung vornimmt.

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes erfordert auch nach Auffassung des BMF keine Personenidentität zwischen dem Anschlussnehmer und dem Wasserbezieher. Der ermäßigte Steuersatz gilt damit auch in den Fällen, in denen die Anschlussleistung an einen Dritten ausgeführt wird. Für die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes kommt es nach Aussage des BMF allein darauf an, ob es sich bei der erbrachten Leistung um die Verschaffung der Möglichkeit zum Anschluss an das Versorgungsnetz durch den Wasserversorger handelt. Die Bezeichnung der hierfür zu leistenden Zahlung spielt keine Rolle.

Auch sonstige Leistungen an einem Hausanschluss – hierzu gehören Reparatur-, Wartungs- und ähnliche Leistungen – fallen nach diesem Anwendungsschreiben unter den ermäßigten Steuersatz, wenn sie durch den Wasserversorger erbracht werden.

Das BMF ist zudem der Ansicht, dass für das Legen eines Hausanschlusses weiterhin die Übertragung der Schuldnerschaft auf den Empfänger der Anschlussleistung

in Betracht kommt. Die aktuelle Rechtsprechung hat danach ausschließlich Bedeutung für den anzuwendenden Steuersatz.

Für Altfälle gewährt das BMF eine Übergangsfrist: Die Anwendung des Regelsteuersatzes auf Anschlussleistungen, die vor dem 1. Juli 2009 ausgeführt werden, wird danach nicht beanstandet. Dies gilt auch hinsichtlich des Vorsteuerabzugs durch den Anschlussnehmer. Die Finanzverwaltung hat damit keine Pflicht zur Rechnungsberichtigung vorgesehen.

Berichtigung von Rechnungen

In den Fällen, in denen Wasserversorger – aufgrund einer etwaigen zivilrechtlichen bzw. öffentlich-rechtlichen Verpflichtung oder aus Kulanzgründen – eine Erstattung der zu hoch berechneten Umsatzsteuer an Anschlussnehmer vornehmen, ist auf das Folgende hinzuweisen:

Bei der Berichtigung der Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt ist zu beachten, dass Wasserversorger die in Altrechnungen zu hoch ausgewiesenen Steuerbeträge als unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG schulden. Die Erstattung solcher Steuerbeträge durch das Finanzamt setzt voraus, dass der Wasserversorger den Steuerbetrag gegenüber dem Anschlussnehmer berichtigt hat. Der Wasserversorger hat dem Anschlussnehmer hierzu eine Berichtigungserklärung zukommen zu lassen, mit der er zum Ausdruck bringt, dass der bisherige Steuerausweis auf einen niedrigeren Steuerbetrag reduziert wird. Berichtigt der Wasserversorger die Altrechnung gegenüber dem Anschlussnehmer, werden hierdurch zugleich die Anforderungen an die Berichtigung des Steuerbetrags erfüllt.

Die Berichtigung einer Altrechnung erfordert nicht, dass dem Anschlussnehmer eine neue Rechnung erteilt wird. Den umsatzsteuerlichen Anforderungen an die Berichtigung einer Altrechnung ist genügt, wenn dem Anschlussnehmer der anzuwendende Steuersatz von 7 % sowie der sich bei Anwendung dieses Steuersatzes ergebende Steuerbetrag mitgeteilt werden. In dieser Mitteilung ist zwingend auf die Altrechnung, etwa durch Angabe des Datums sowie der Rechnungsnummer der Altrechnung, Bezug zu nehmen. Sie ist dem Anschlussnehmer in gleicher Weise wie eine Rechnung auf Papier oder elektronisch zu übermitteln.

Sowohl die Berichtigung einer Altrechnung als auch die Berichtigung der unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuer setzen damit nicht voraus, dass der Anschlussnehmer dem Wasserversorger das Original dieser Rechnung zurückgibt.

Die Möglichkeit zur Berichtigung von unrichtig ausgewiesener Umsatzsteuer wird zeitlich nicht dadurch be-

grenzt, dass für das Jahr der Ausführung der Anschlussleistung bzw. Erteilung der Altrechnung bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Die Berichtigung des Steuerbetrags wirkt (erst) in dem Zeitpunkt, in dem der Wasserversorger diese Berichtigung gegenüber dem Anschlussnehmer erklärt hat. Sie ist entsprechend in der aktuellen Umsatzsteuer-Voranmeldung zu berücksichtigen.

Um mögliche Beanstandungen seitens des Finanzamts zu vermeiden, empfehlen wir, die Berichtigung der unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuer gegenüber dem Anschlussnehmer dadurch vorzunehmen, dass die Altrechnung storniert und eine ordnungsgemäße Rechnung über das Legen des Hausanschlusses neu ausgestellt wird. Die Stornierung der Altrechnung kann durch einen entsprechenden Vermerk in der neuen Rechnung vorgenommen werden. Wir bitten, darauf zu achten, dass die Aufhebung der Altrechnung zwingend unter Angabe des Datums und der Rechnungsnummer der Altrechnung erfolgt.

Des Weiteren ist zu beachten, dass der ermäßigte Steuersatz nicht für sämtliche Leistungen im Trinkwasserbereich gilt. Wasserversorger sollten aus diesem Grund eine Überprüfung ihres Leistungsverzeichnisses vornehmen.

In den Fällen der Einschaltung von Subunternehmern sollten zudem die umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen geprüft werden, da die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf das Legen eines Hausanschlusses nach dem Anwendungsschreiben des BMF grundsätzlich voraussetzt, dass der Anschlussnehmer den Wasserversorger mit der Anschlussleistung beauftragt.

.....

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

Am **2. Juli 2009, 14:00 Uhr**, veranstaltet BDO ein Online-Seminar zu diesem Thema. Nähere Informationen hierzu entnehmen Sie bitte unseren Veranstaltungshinweisen zu Online-Seminaren.

7.5 MARKTWESEN

7.5.1 KEIN VORSTEUERABZUG FÜR DEN SANIERUNGS-AUFWAND EINES MARKTPLATZES

Wie wir in der AI Kommunal 2/2008 berichtet haben, können gewidmete Straßen und Plätze nicht einem BgA überlassen werden. Über die Konsequenzen aus dieser Tatsache hatte das Sächsische Finanzgericht (Az. 4-K-846/04) zu

entscheiden. Zwar ist Revision gegen dieses Urteil eingelegt worden, doch halten wir die Folgerungen in diesem Urteil für konsistent und berichtenswert.

Ein für alle Passanten frei zugänglicher Markt- und Parkplatz wurde regelmäßig nebst zugehöriger Einrichtung (z. B. Strom- und Wasseranschlüsse, Abfallbehälter) an Marktbesucher gegen Entgelt zur Durchführung von Wochen-, Weihnachts- und Spezialmärkten überlassen. Der dem Marktplatz angegliederte Parkplatz ist auch an den Markttagen von Personen benutzbar, die den Markt nicht besuchen. Ein Benutzungsentgelt für den Parkplatz wird nicht erhoben.

In den Jahren 2000 und 2001 wurde der Marktplatz saniert bzw. umgestaltet. Die Stadt machte den Vorsteuerabzug aus den Sanierungsaufwendungen anteilig im BgA „Marktbetrieb“ geltend, wobei die Relation der Markttag zu den Kalendertagen für die Aufteilung angesetzt wurde. Das Sächsische Finanzgericht hat nun geurteilt, dass die bezahlte Umsatzsteuer auch nicht anteilig im Rahmen des BgAs abgezogen werden kann. Diese Sanierungsaufwendungen sind nicht für das im Rahmen des Marktbetriebes betriebene Unternehmen der Stadt ausgeführt worden, da der Marktplatz dem Unternehmensvermögen des Marktbetriebes nicht zugeordnet werden konnte. Unabhängig davon, ob der Marktplatz im Bestandsverzeichnis der öffentlichen Gemeindestraßen eingezeichnet ist, ist der Marktplatz dem öffentlichen Verkehr gewidmet, weil er für die Allgemeinheit zugänglich ist. Auf Grund dessen dient der Marktplatz ausschließlich der hoheitlichen Tätigkeit der Stadt und kann nicht einem BgA zugeordnet werden. Ob ein Vorsteuerabzug ausschließlich für Marktveranstaltungen bei bestimmten Sanierungsaufwendungen (z. B. Strom- und Wasseranschlüsse) möglich ist, musste das Finanzgericht nicht entscheiden. Da jedoch nach neuerer BFH-Auffassung (vgl. AI Kommunal 3/2008 und AI Kommunal 1/2009) in der Regel die Überlassung von Wochenmarktstandplätzen eine einheitliche steuerfreie Vermietungsleistung ist, kommt ein Vorsteuerabzug im BgA „Marktbetrieb“ ohnehin nur dann in Betracht, wenn zur Umsatzsteuerpflicht optiert werden kann und wird.

.....

Hinweis: Vor einer Sanierungsmaßnahme sollte überprüft werden, ob die öffentliche Widmung aufgegeben werden kann. Unter Umständen könnte die Erhebung von Parkgebühren einen entscheidenden Einfluss auf die Qualifizierung des Parkplatzes als hoheitlich haben. Gleiches gilt im Zusammenhang mit Toilettenhäuschen. Unentgeltlich betriebenen, stellen diese Hoheitsvermögen und nicht Wirtschaftsgüter eines BgAs dar. Hinsichtlich des Marktplatzes wird es nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen, diesen an Nichtmarkttagen zu sperren. Es kommt auf den Einzelfall an, ob zum einen derartige Maßnahmen greifen und zum anderen diese in der Öffentlichkeit akzeptiert werden.

.....

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem im zentralen Fachbereich Öffentliche Unternehmen in Hamburg **RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld** (Tel. 040/30293-580) zur Verfügung.

8 ONLINE-SEMINAR

HAUSANSCHLÜSSE – BMF-SCHREIBEN: WAS TUN?

Referentin: RA/StB Annette Pogodda, BDO Deutsche Werttreuhand AG, Berlin

Das BMF hat mit Schreiben vom 7. April 2009 zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf das Legen von Hausanschlüssen Stellung genommen. Im Rahmen unseres Online-Seminars am 2. Juli 2009 möchten wir Sie hierzu gerne informieren und umsatzsteuerliche Zweifelsfragen in diesem Zusammenhang beantworten.

Themen:

- Besteht eine umsatzsteuerliche Pflicht zur Berichterstattung von Altrechnungen?
- Unter welchen Voraussetzungen kann die zu viel gezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückverlangt werden?
- Auf welche Leistungen im Trinkwasserbereich findet der ermäßigte Steuersatz Anwendung?
- Was ist bei der Einschaltung von Subunternehmern zu beachten?

Termin:

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

Die Teilnahme ist kostenlos. Der Vortrag und die Diskussion dauern ungefähr 1 Stunde.

Anmeldung bei: Frau Vera Brühl (030/885722-723)
(VAT@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.

Weitere Einzelheiten zum Ablauf und zur Vorgehensweise werden wir Ihnen rechtzeitig zur Verfügung stellen. Auch die Einwahldaten für die Telefonkonferenz erhalten Sie rechtzeitig vor Beginn des Online-Seminars per E-Mail.

9 VORTRAGSVERANSTALTUNGEN

Der Weg zum NKF-Gesamtabschluss in NRW:

Praxisorientierte Darstellung anhand einer Fallstudie

Termin/Ort:

Düsseldorf:

9., 16. und 23. Juni 2009, 9:30 - 16:00 Uhr

BDO Deutsche Warentreuhand AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Berliner Allee 59, 40212 Düsseldorf

Dortmund:

3., 9. und 16. September 2009, 9:30 - 16:00 Uhr

BDO Deutsche Warentreuhand AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Märkische Str. 212 - 218, 44141 Dortmund

Referenten:

Thomas Semelka, Wirtschaftsprüfer

Ralf Offergeld, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dr. Nicola Rolff, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin

Seminarinformationen:

1. TAG

EINLEITUNG

Festlegung des Konsolidierungskreises unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten:

- Vollkonsolidierung
- Equity-Methode
- Beteiligungen (At Cost)

Überleitung Einzelabschlüsse zur Kommunalbilanz II:

- Positionenplan
- Neubewertungen

Überleitung Kommunalbilanz II zur Summenbilanz

2. TAG

Konsolidierung (Erst- und Folgekonsolidierung):

- Erstkonsolidierungstichtag
- Kapitalkonsolidierung
- Schuldenkonsolidierung
- Zwischenergebniseliminierung
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung

3. TAG

- Kapitalflussrechnung
- Konzernanhang
- Konzernlagebericht
- Gesamtabschlussrichtlinie und Organisation

Teilnahmegebühr:

195,- EUR zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer.

Darin enthalten Kosten für Seminarunterlagen, Pausengetränke und Mittagsimbiss.

Veranstalter:

BDO Deutsche Warentreuhand AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Birgit Köhne

Potsdamer Platz 5

53119 Bonn

Telefon: 0228/9849-302

Telefax: 0228/9849-450

E-Mail: birgit.koehne@bdo.de

BilMoG**Was ändert sich nun endgültig?**Termine/Orte:

- 9. Juni 2009, Bremen
- 1. Juli 2009, München
- 15. Juli 2009, Leonberg

Inhalt:

Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) ist am 28.05.2009 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden. Damit ist eines der größten Reformprojekte des deutschen Bilanzrechts abgeschlossen worden.

Ziel der Modernisierung war es, kleine und mittelständische Unternehmen zu entlasten und eine gleichwertige, aber kostengünstigere Alternative zu den internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) anzubieten. Der Referenten- und auch der Regierungsentwurf ließen umfangreichere Neuerungen erwarten. Im Ergebnis sind einige wenige, aber wesentliche Änderungen und Wahlrechte in das deutsche Bilanzrecht aufgenommen worden, die bilanzpolitische Spielräume eröffnen. Neben den bilanziellen Änderungen sind durch das BilMoG auch Veränderungen im Bereich der Corporate Governance vorgesehen, wie z. B. die Professionalisierung des Aufsichtsrats und die Konkretisierung seiner Aufgaben. Wir stellen die neuen Vorschriften und die zahlreichen Übergangsregelungen im Rahmen unserer Veranstaltung vor und diskutieren mit Ihnen mögliche bilanzpolitische Spielräume. Darüber hinaus informieren wir Sie über Veränderungen in den Bereichen Corporate Governance und Jahresabschlussprüfung.

Referenten:

- WP/StB Carsten Weichert
- WP/StB Oliver Renken
- WP Dr. Christian Lütke-Uhlenbrock
- WP/StB/CPA Martin Helmich
- WP/StB Dr. Niko Kleinmann

Veranstalter (Termin in Bremen):

BDO Deutsche Warentreuhand AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Frau Ingrid Auschra
Mary-Somerville-Str. 14
28359 Bremen
Tel.: 0421/598470
Fax.: 0421/598 4775
E-Mail: ingrid.auschra@bdo.de

Veranstalter (Termin in München):

BDO Deutsche Warentreuhand AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Frau Natasa Lepan
Radlkofenstr. 2
81373 München
Telefon: 089/55168-165
Telefax: 089/55168-204
E-Mail: natasa.lepan@bdo.de

Veranstalter (Termin in Leonberg):

BDO Deutsche Warentreuhand AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Frau Bettina Huber
Heidenheimer Straße 6
71229 Leonberg
Tel.: 07152/97150
Fax: 07152/971800
E-Mail: Bettina.Huber@bdo.de

Aktuelles zur Umsatzsteuer

Termin, Ort:

10. Juni 2009, 10:00 Uhr bis 17:00 Uhr
im Seefugium, Moseldamm 2
30657 Hannover-Isernhagen

Referent:

RA/StB Dr. Ulrich Grünwald, Leiter Fachbereich Umsatzsteuer, BDO Deutsche Warentreuhand AG Berlin

Seminarinformationen:

I. Mehrwertsteuerpaket 2010

Neuregelungen im Überblick

II. Weitere wichtige Änderungen im Umsatzsteuerrecht

Neue gesetzliche Bestimmungen, neue Verwaltungsanweisungen

III. Optimierung der Rechnungsstellung in der unternehmerischen Praxis

u.a. Abschlagszahlungen und Endrechnungen, Rabatt- und Bonusvereinbarungen, elektronische Rechnungen, Gutschriften

IV. Verschärfung der Abzugsfähigkeit und Abziehbarkeit von Vorsteuern

u.a. Überprüfung von Eingangsrechnungen auf Vollständigkeit der Angaben, Besonderheiten des Vorsteuerabzugs bei Anzahlungen und Dauerleistungen, bei Reisekosten und Bewirtungsaufwendungen, Aufteilung von Vorsteuern und Vorsteuerberichtigung

Teilnahmegebühr:

125,- EUR pro Teilnehmer zuzüglich Umsatzsteuer.

Veranstalter:

BDO Deutsche Warentreuhand AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Frau Petra Bannier
Tel: 0511/33 802-38
Fax: 0511/33 802-35
E-Mail: Petra.Bannier@bdo.de

Kommunale Unternehmen im Fokus:

BilMoG, Steueränderungen und andere Neuerungen

Termin/Ort:

Im Herbst an verschiedenen BDO-Standorten

Inhalt:

1) **BilMoG:**

- Besonderheiten für öffentliche Unternehmen

2) **Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht:**

- Jahressteuergesetz 2009 – Weiterhin offene Fragen und Streitpunkte bei der Besteuerung der öffentlichen Hand
- Rechtsprechungs-Update

3) **Aktuelle Entwicklung im Ver- und Entsorgungsbereich**

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

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: 04 61/90 90 1-0
Telefax: 04 61/90 90 1-1
e-mail: flensburg@bdo.de

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

Radlkoferstraße 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