

03|09

**INHALT**

HAFTUNG DES AUFSICHTSRATES

JSTG 2009 –  
ENTWURF BMF-SCHREIBENVORSTEUERABZUG  
BEI VERMÖGENSVERWALTUNGGEWINNABHÄNGIGE  
AUSGLEICHSZAHLUNG  
GEFÄHRDET QUERVERBUNDINTERKOMMUNALE  
ZUSAMMENARBEIT  
OHNE AUSSCHREIBUNG

NKF-GESAMTABSCHLUSS

RISIKOMANAGEMENT  
BEI EIGENBETRIEBEN**EDITORIAL**

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Welt der Kommunen und deren kommunalen Unternehmen unterliegt einem rasanten Wandel. Während zahlreiche Kommunen gerade den Umstieg auf die Doppik im Einzelabschluss mit viel Mühen und großen Kraftanstrengungen vollzogen haben, steht in vielen Bundesländern mit der Erstellung des ersten Gesamtabschlusses die nächste große Aufgabe vor der Tür. Auch hier begleitet die BDO die Kommunen mit einer pragmatischen und praxisorientierten Unterstützung.

Auch die Stadtwerke stehen vor einem Umbruch. In Anbetracht auslaufender Konzessionsverträge steht das Thema „Rekommunalisierung“ auf der Tagesordnung. Hier bietet die BDO ein weiteres Online-Seminar am 22. Oktober 2009 an. Wir erklären, was möglich ist und was generell besonders zu beachten ist. Detaillierte Hinweise entnehmen Sie bitte der Rubrik 8.

Und auch das Steuerrecht birgt für Kommunen und kommunale Unternehmen weiterhin unangenehme Überraschungen. Obwohl laut Gesetzesbegründung durch das Jahressteuergesetz 2009 eine gesetzliche Festschreibung der Verwaltungsauffassung zum Querverbund erreicht werden sollte, scheint das BMF eine Auslegung zu beabsichtigen, die oftmals der bisherigen Verwaltungspraxis widerspricht.

Und der BFH gefährdet ein weiteres Mal den Querverbund: Derzeit sind an vielen kommunalen Energieversorgern die großen Energieversorgungsunternehmen mit einer Minderheitsbeteiligung beteiligt. Der in diesen Fällen typische Ergebnisabführungsvertrag (EAV) sieht vor, dass im Ergebnis dem Minderheitsbeteiligten derselbe Betrag gezahlt wird, den er auch – ohne EAV – als Dividende erhalten würde. Nach dem überraschenden Urteil des BFH führt diese Gestaltung zur Nichtanerkennung der Organschaft! Sollte die Finanzverwaltung keinen Nichtanwendungserlass veröffentlichen, müssten in unzähligen Fällen neue Lösungen gefunden werden.

Die Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Steuerberater der BDO Deutsche Warentreuhand AG geben Ihnen nicht nur gern weitere Auskünfte zu den Themen dieser Ausgabe, sondern beraten in sämtlichen Themenbereichen des öffentlichen Sektors.

Die BDO Deutsche Warentreuhand AG versteht sich als Ihr Partner, der Sie in Ihrer kommunalen und betrieblichen Praxis unterstützt und Ihre Sprache spricht!

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](mailto:wolfgang.veldboer@bdo.de)) und **WP/StB Heike Wiesing-Weißbarth** (Tel. 0451/70281-35 oder [Heike.Wiesing-Weissbarth@bdo.de](mailto: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](mailto: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](http://www.bdo.de)

## HINWEISE AN DIE LESER

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

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

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

---

## INHALTSVERZEICHNIS

<b>I</b>	<b>STEUERRECHT</b>	<b>5</b>
1.1	Jahressteuergesetz 2009 (Entwurf eines BMF-Schreibens)	5
1.2	BFH bereitet verfassungsmäßige Überprüfung der Grundbesitzwerte auch für die Grunderwerbsteuer vor	5
1.3	Leistungsaustausch bei Zuwendungsbeschlüssen	6
1.4	Ungleichbehandlung von Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Mitglieder kommunaler Vertretungen und von Arbeitnehmern kommunaler Spitzenverbände	7
1.5	EuGH: Öffentliche Hand hat Recht auf Vorsteuerabzug auch im Bereich der Vermögensverwaltung	7
<b>2</b>	<b>RECHT</b>	<b>9</b>
2.1	Vergaberecht	9
2.1.1	Keine Ausschreibungspflicht bei interkommunaler Zusammenarbeit	9
2.2	Gesellschaftsrecht	9
2.2.1	Anmeldung der Geschäftsadresse zum Handelsregister: Frist bis 31. Oktober 2009	9
2.2.2	Weite Haftung der Mitglieder eines Aufsichtsrates einer Eigengesellschaft	10
2.3	Kommunalrecht	11
2.3.1	Subsidiaritätsklausel – Städtische Erlebnissauna	11
<b>3</b>	<b>ARBEITSRECHT/VBL</b>	<b>12</b>
3.1	Arbeitnehmerüberlassung: ArbG Berlin verneint die Tariffähigkeit der CGZP	12
<b>4</b>	<b>RECHNUNGSLEGUNG/DOPPIK</b>	<b>13</b>
4.1	Neue Eigenbetriebsverordnung NRW: Bilanzierung von Pensions verpflichtungen	13
4.2	Mit einfachen Schritten zum NKF-Gesamtabschluss in Nordrhein-Westfalen (NRW)	14
<b>5</b>	<b>TRANSAKTIONSBERATUNG</b>	<b>16</b>
5.1	BgA: Freiwilliger Übergang zur Bilanzierung kann sich steuerlich lohnen	16
5.2	Umsatzsteuerliche Beurteilung des Betriebsüberlassungsmodells	16
<b>6</b>	<b>VERSORGUNG</b>	<b>17</b>
6.1	Versorgung Energie, Gas	17
6.1.1	Querverbund bei der Minderheitsbeteiligung eines Energieversorgers gefährdet?	17
6.1.2	Rekommunalisierung und Neugründung von Stadtwerken	18

---

<b>7</b>	<b>SONSTIGE</b>	<b>19</b>
7.1	Entsorgung Abwasser	19
7.1.1	Erhebung einmaliger Beiträge auf Erneuerungen bei Abwasser- und Wasserversorgungsanlagen	19
7.2	Finanzierung	20
7.2.1	Die Prüfung der Marktgerechtigkeit beim Abschluss von Finanzgeschäften	20
7.3	Risikomanagement	21
7.3.1	Risikofrüherkennungssystem für Eigenbetriebe	21
<hr/>		
<b>8</b>	<b>ONLINE-SEMINAR</b>	<b>24</b>
<hr/>		
<b>9</b>	<b>VORTRAGSVERANSTALTUNGEN</b>	<b>25</b>

## I STEUERRECHT

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

### I.1 JAHRESSTEUERGESETZ 2009 (ENTWURF EINES BMF-SCHREIBENS)

Wie in den vergangenen Ausgaben berichtet, haben die mit dem Jahressteuergesetz 2009 eingeführten Regelungen zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts zumindest in Detailfragen nicht zur erhofften Rechtssicherheit geführt. Vor diesem Hintergrund wird das noch für dieses Jahr angekündigte BMF-Schreiben mit Spannung erwartet. Anscheinend ist die Bund/Länder-Abstimmung erfolgt und die Anhörung der kommunalen Spitzenverbände hat stattgefunden.

Unseren Informationen nach vertritt das BMF in dem Entwurf folgende Auffassungen:

- Versorgungs- und Verkehrsbetriebe sind nicht als gleichartig anzusehen. Folge: Jede neue Zusammenfassung führt zum Einfrieren der bestehenden Verlustvorträge.
- Eine Zusammenfassung mehrerer Tätigkeiten sei nur dann zuzulassen, wenn jede Tätigkeit mit allen anderen Tätigkeiten auch einzeln zusammenfassbar wäre. Folge: Ein Querverbund der Energieversorgung sowohl mit ÖPNV als auch mit Bädern (technisch-wirtschaftliche Verflechtung) wäre dann wohl nicht mehr möglich.
- Keine „Mitschlepp-Theorie“. Folge: Für die Zusammenfassung mehrerer Bäder mit der Energieversorgung würde es dann nicht ausreichen, dass nur mit einem Bad eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht.
- Telekommunikation aber auch Contracting und Energieberatung sollen nicht als Versorgungsbetriebe i. S. d. § 4 Abs. 3 KStG gelten.
- Im Rahmen des § 8 Abs. 7 KStG sollen insbesondere Stadthallen und die Wirtschaftsförderung wahrscheinlich nicht privilegiert sein.

Ähnliche Tendenzen hatten Mitarbeiter der Finanzverwaltung schon auf öffentlichen Vortragsveranstaltungen angedeutet. Diese Regelungen weichen jedoch zum Teil erheblich von der Praxis der lokalen Finanzverwaltung ab.

Vor diesem Hintergrund haben nach unseren Informationen die kommunalen Spitzenverbände gegen diese Ausführungen entsprechend Stellung genommen.

Über die Regelungen des endgültigen BMF-Schreibens können wir hoffentlich in der nächsten Ausgabe ausführlich berichten.

### I.2 BFH BEREITET VERFASSUNGSMÄSSIGE ÜBERPRÜFUNG DER GRUNDBESITZ- WERTE AUCH FÜR DIE GRUNDERWERBSTEUER VOR

Die Grunderwerbsteuer wird bei den meisten Erwerbsvorgängen betreffend Grundstücken aus der vereinbarten Gegenleistung (z. B. Kaufpreis) berechnet. In bestimmten Fällen ist jedoch der nach einem gesetzlich festgelegten Verfahren ermittelte Grundbesitzwert als Besteuerungsgrundlage heranzuziehen. Dies gilt insbesondere

- wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden und auch keine Schenkung vorliegt oder wenn die Gegenleistung auch nicht schätzungsweise zu ermitteln ist,
- bei der Vereinigung oder Übertragung von mindestens 95 % der Anteile einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft bzw. GmbH & Co. KG,
- bei Umwandlungen und Einbringungsvorgängen in Personen- und Kapitalgesellschaften und anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage sowie
- beim Übergang von mindestens 95 % der Anteile einer Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter.

In einem beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängigen Streitfall erwarb eine GmbH von ihrer Alleingeschäftlerin den einzigen Geschäftsanteil an einer weiteren GmbH (Schwestergesellschaft), die Eigentümerin eines unbebauten und eines bebauten Grundstücks war. Das Finanzamt setzte die für den Kauf des GmbH-Anteils unstrittig anfallende Grunderwerbsteuer auf Grundlage der gesondert festgestellten Grundstückswerte fest. Dagegen wandte sich die GmbH mit der Begründung, dass der Ansatz der Grundstückswerte als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht mehr verfassungsgemäß ist.

Der BFH bezieht sich in einem verfahrensbedingten Beschluss auf das Bundesverfassungsgericht, das die frühere Bewertung von bebauten Grundstücken im vereinfachten

Ertragswertverfahren im Vergleich mit der Bewertung anderer Gegenstände im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer als strukturell ungeeignet angesehen hatte. Aufgrund der dabei entstehenden weitreichenden und gravierenden Streubreite der Bewertungsergebnisse konnte das damalige Bewertungsverfahren die Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes nicht erfüllen und war auch nicht als zulässige Typisierung hinnehmbar. Nach Auffassung des BFH gilt dies aber nicht nur für die Wertermittlung bei Grundstücken für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer, sondern betrifft wegen der erforderlichen Binnengerechtigkeit auch deren allgemeinen Wertansatz. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben sind daher für die Grunderwerbsteuer gleichermaßen von Bedeutung.

Soweit der BFH in der Zwischenzeit trotz des Verfassungsgerichtsbeschlusses zur Erbschaft- und Schenkungsteuer von der Anwendbarkeit der Grundstückswerte jedenfalls für vor dem 1. Januar 2009 verwirklichte Erwerbsvorgänge ausging, kann er daran nicht mehr festhalten. Denn dabei wurde davon ausgegangen, dass der Gesetzgeber die vom Verfassungsgericht festgestellten Verstöße bei der Grundbesitzbewertung nicht nur für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, sondern auch für die Grunderwerbsteuer beseitigen würde. Da dies mit der verabschiedeten Erbschaftsteuerreform nicht geschehen ist, zieht der BFH eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht in Betracht.

#### **Hinweis:**

Zur Vorbereitung dieser Vorlage hat der BFH mit dem aktuellen Beschluss das Bundesministerium der Finanzen aufgefordert, zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der fraglichen Bewertungsvorschriften für die Grunderwerbsteuer Stellung zu nehmen. Soweit die Grunderwerbsteuer auf Basis der infrage stehenden Grundstückswerte festgesetzt wurde oder zukünftig festgesetzt wird, sollte hiergegen Einspruch eingelegt und die Veranlagung mit Hinweis auf das BFH-Verfahren offen gehalten werden.

### **I.3 LEISTUNGSAUSTAUSCH BEI ZUWENDUNGSBESCHLÜSSEN**

Wie in der letzten Ausgabe berichtet, ist die Abgrenzung zwischen dem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch und den echten Zuschüssen derzeit in einem Wandel. In einem weiteren Urteil hat nun der BFH (Az.: V R 38/06) die Zuwendung von echten Zuschüssen weiter eingeengt.

In dem vorliegenden Fall hatte eine Stadt im Jahr 1997 einen Verein gegründet, der laut Satzung den Zweck hatte, das Stadtjubiläum in 2006 vorzubereiten und bis zum Ju-

biläum jedes Jahr ein Stadtfest zu organisieren. Die Stadt hat den Verein jährlich auf Antrag bezuschusst, wobei nur zum Teil ausdrücklich Bezug zur Organisation auf das jeweilige Stadtfest genommen wurde.

Die Aufgabe des Vereins war die Erstellung eines konzeptionellen Entwurfs, den der Stadtrat beschließen musste, sowie die Durchführung der Stadtfeste. Der BFH hatte nun zu beurteilen, ob die Zahlungen an den Verein echte bzw. unechte Zuschüsse im Sinne des Umsatzsteuergesetzes darstellen.

Der BFH kam in seiner Entscheidung zu der Auffassung, dass die gesamte Zahlung an den Verein als unechte und somit steuerbare Zuschüsse einzustufen ist. Dies begründet der BFH wie folgt:

Ein echter Zuschuss läge vor, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Empfängers allgemein, aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinen Gründen dient und der Zuschuss nicht der Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber ist.

Für einen Leistungsaustausch ist ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung und der erhaltenen Gegenleistung notwendig, die aus einem bestehenden Rechtsverhältnis resultiert. Ein Leistungsempfänger muss dazu identifizierbar sein und einen Vorteil erlangt haben. Dass die Leistung im öffentlichen Interesse liegt, ist bei dieser Betrachtung irrelevant.

Im Streitfall haben aus Sicht des BFH sämtliche Zahlungen der Stadt im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung des Vereins gestanden. Auch die als „Zuschuss zur Förderung der Institution“ deklarierte Zahlung stünde im unmittelbaren Zusammenhang mit der Leistung. Die Stadt hat als Leistungsempfänger Vorteile erhalten, da sie Personal und Ressourcen gespart hat. Bei der Ausrichtung eines Stadtfestes handelt es sich um eine konkrete Aufgabe, die die Stadt auch von einem gewerblichen Unternehmer hätte einkaufen können. Dass keine inhaltlichen Vorgaben gemacht wurden, steht dem nicht entgegen, da oftmals gerade das Entwickeln eigener Ideen die Leistung eines Organisations ist.

Dem steht auch nicht entgegen, dass die Zahlungen durch einen Haushaltsbeschluss genehmigt werden mussten. Der BFH hat sich schon in seinem Urteil vom 27. November 2008 gegen den Abschn. 150 Abs. 8 UStR entschieden, wonach Zuschüsse, die ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechtes und dessen Nebenbestimmungen vergeben werden, grundsätzlich als echte Zuschüsse anzusehen sind.

**Hinweis:**

Die Regeln für echte Zuschüsse hat der BFH weiter eingengt. Daher muss zukünftig noch genauer auf die Formulierung der Satzungen und der Zuwendungsbeschlüsse geachtet werden.

#### **I.4 UNGLEICHBEHANDLUNG VON AUFWANDSENTSCHÄDIGUNGEN EHRENAMTLICHER MITGLIEDER KOMMUNALER VERTRETUNGEN UND VON ARBEITNEHMERN KOMMUNALER SPITZENVERBÄNDE**

Nach § 3 Nr. 12 S. 2 EStG sind aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlte Aufwandsentschädigungen steuerfrei, soweit sie nicht für Verdienstaufschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen. Erfasst werden damit nur Zahlungen aus inländischen, der öffentlichen Staatsaufsicht unterliegenden öffentlichen Kassen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Kommunale Spitzenverbände sind, soweit sie nicht Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, keine öffentlichen Kassen (vgl. Finanzministerium Baden-Württemberg, Erlass vom 17. Februar 2009, 3-S233.7/62), denn ihr Finanzgebaren und ihre Kassenführung unterliegen ausschließlich einer verbandsinternen Kontrolle.

Diese Regelung führt dazu, dass „Aufwandsentschädigungen“, die kommunale Spitzenverbände ihren Arbeitnehmern zahlen, sowie Aufwandsentschädigungen, die ehrenamtlichen Mitgliedern kommunaler Vertretungen gezahlt werden, hinsichtlich ihrer Steuerpflichtigkeit unterschiedlich behandelt werden.

Da kommunale Spitzenverbände freiwillige interkommunale Zusammenschlüsse kommunaler Gebietskörperschaften (Landkreise, Städte, Gemeinden) auf Bundes- bzw. Länderebene auf privatrechtlicher Basis darstellen, werden die „Aufwandsentschädigungen“ innerhalb eines privaten Dienstverhältnisses gewährt und sind nach § 19 EStG grundsätzlich Teil des steuerpflichtigen Arbeitslohns des Empfängers, soweit es sich nicht um durchlaufende Gelder oder Auslagenersatz handelt. Der Arbeitnehmer kann jedoch Werbungskosten in Höhe seiner tatsächlichen Aufwendungen absetzen.

Im Gegensatz dazu sind öffentliche Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen steuerfrei, wenn der Empfänger von Aufwandsentschädigungszahlungen aus öffentlichen Kassen öffentliche Dienste verrichtet. Öffentliche Dienste i. d. S. leisten grundsätzlich alle Personen,

die im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts stehen und hoheitliche Aufgaben ausüben, die nicht der Daseinsvorsorge oder fiskalischen Verwaltung zuzurechnen sind. Eine ständige öffentliche Tätigkeit oder feste Anstellung bei dem Träger der öffentlichen Kasse ist dabei nicht erforderlich, weshalb beispielsweise u. a. Sachverständige, Schöffen oder ehrenamtliche Beisitzer bei Gericht sowie ehrenamtliche Gemeindeangestellte, Bürgermeister und Gemeinderatsmitglieder hierunter fallen.

Voraussetzung für die Anerkennung als steuerfreie Aufwandsentschädigung i. S. v. § 3 Nr. 12 S. 2 EStG ist, dass die gezahlten Beträge dazu bestimmt sind, Aufwendungen abzugelten, die steuerlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar sind. Die Aufwandsentschädigung darf diesen Aufwand allerdings nicht offenbar übersteigen und nicht Aufwand in Form von Verdienstaufschlag oder Zeitverlust oder ein Haftungsrisiko abgelden.

Das Finanzministerium Erfurt hat mit Erlass vom 13. Juli 2009 in diesem Zusammenhang Pauschalen festgelegt, bei deren Einhaltung die Steuerfreiheit ohne eine weitere Prüfung angenommen werden kann. Die Pauschalen sind nach Einwohnerzahlen der Kommunen gestaffelt. Monatlich können jedoch mindestens EUR 175 steuerfrei gewährt werden. Daneben dürfen tatsächliche Fahrtkosten nach dem Bundes- bzw. Landesreisekostengesetz steuerfrei ersetzt werden.

Die Verfassungsmäßigkeit der Ungleichbehandlung von privaten Arbeitnehmern durch § 3 Nr. 12 S. 2 EStG wird in der Rechtsprechung des BFH damit begründet, dass die Besserstellung der Empfänger von Bezügen aus öffentlichen Kassen gegenüber anderen sich darauf beschränkt, dass dem Empfänger ein ins Detail gehender Nachweis nicht zugemutet werden soll. Demgemäß hat das Bundesverfassungsgericht die Auslegung des § 3 Nr. 12 S. 2 EStG durch die ständige Rechtsprechung des BFH gebilligt.

#### **I.5 EUGH: ÖFFENTLICHE HAND HAT RECHT AUF VORSTEUERABZUG AUCH IM BEREICH DER VERMÖGENSVERWALTUNG**

Aus deutscher Sicht wird eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit – z. B. der langfristigen Vermietung eines Gebäudes – nicht im Rahmen eines steuerlichen Betriebs gewerblicher Art tätig. Sie handelt im Bereich der bloßen Vermögensverwaltung folglich nicht als umsatzsteuerliche Unternehmerin, weshalb ihr die Option zur Umsatzsteuer sowie der Vorsteuerabzug insoweit versagt bleiben.

Die Ausklammerung der Vermögensverwaltung von den Betrieben gewerblicher Art ist in Deutschland gesetzlich nicht geregelt. Sie wird über den Vergleich mit der Regelung des § 14 S. 3 AO hergeleitet, wonach die Vermögensverwaltung ausdrücklich aus dem (steuerlich relevanten) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgenommen ist. Die Ausnahme der Vermögensverwaltung von den Betrieben gewerblicher Art wird ferner mit dem Umkehrschluss der Fiktion des § 4 Abs. 4 KStG begründet, nach der die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art als Betrieb gewerblicher Art gilt. Sie ist nicht zuletzt historisch gewachsen, da Betriebe der öffentlichen Hand nach der Begründung zum KStG 1934, mit dem der Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ eingeführt wurde, weiterhin nur dann besteuert werden sollen, wenn sie das „äußere Bild eines Gewerbebetriebs“ aufweisen.

Diese deutsche Rechtslage steht jedoch nicht in jedem Fall im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht. Denn nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben wird eine juristische Person des öffentlichen Rechts auch mit der langfristigen Vermietung eines Gebäudes als umsatzsteuerliche Unternehmerin tätig. Allerdings ist es den Mitgliedstaaten gestattet, juristische Personen des öffentlichen Rechts mit bestimmten steuerbefreiten Tätigkeiten – hierzu gehört die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken/Gebäuden – nicht als umsatzsteuerliche Unternehmer zu behandeln. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Behandlung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Der BFH hatte den EuGH am 20. Dezember 2007 (Az. V R 70/05) zur Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand bei bestimmten steuerbefreiten Tätigkeiten sowie zum Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen um Vorabentscheidung ersucht (vgl. AI Kommunal 2/2008).

Im Streitfall geht es konkret darum, ob die Klägerin für Umsätze aus der Vermietung eines Gebäudes an eine Industrie- und Handelskammer (IHK) – bezogen auf deren teilweise Fremdnutzung (langfristige Weitervermietung von Büroflächen und Stellplätzen) – wirksam zur Umsatzsteuer optieren und insoweit Vorsteuerbeträge aus der Errichtung dieses Gebäudes geltend machen kann. Diese Option kann die Klägerin nur dann ausüben, wenn die IHK mit der o. g. Fremdnutzung umsatzsteuerliche Unternehmerin ist (und für ihre Vermietungsumsätze ebenfalls zur Umsatzsteuer optiert).

Der EuGH hat hierzu mit Urteil vom 4. Juni 2009 (Rs. C-102/08 [Salix]) entschieden, dass Deutschland die Befugnis des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der 6. EG-Richtlinie (seit 1. Januar 2007: Art. 13 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG [MwStSystRL]), wonach die Mitgliedstaaten die öffentliche Hand mit bestimmten steuerfreien Tätig-

keiten als Nichtunternehmer behandeln können, nicht in Anspruch nehmen kann. Zur Begründung führt der EuGH an, dass hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der langfristigen Vermietung eines Gebäudes durch die öffentliche Hand in Deutschland eine uneinheitliche Verwaltungspraxis vorherrscht und eine ausdrückliche gesetzliche Regelung fehlt. Wie der EuGH weiter ausführt, erfordert die wirksame Berufung auf diese Befugnis aber eine ausdrückliche Regelung, welche der bestimmten steuerbefreiten Tätigkeiten als nichtunternehmerisches Handeln der öffentlichen Hand gelten. Diese Regelung muss konkret, bestimmt, klar und von den Gerichten überprüfbar sein.

Der EuGH hat mit o. g. Urteil ferner entschieden, dass „größere Wettbewerbsverzerrungen“ auch dann vorliegen, wenn diese bei der Behandlung der Vermögensverwaltung als nichtunternehmerische Tätigkeit der öffentlichen Hand zu Lasten der öffentlichen Hand eintreten. Der EuGH begründet seine Ansicht damit, dass der Richtlinienwortlaut nicht regelt, wer vor größeren Wettbewerbsverzerrungen geschützt werden soll, weswegen sie auch nicht der öffentlichen Hand aufgebürdet werden dürfen.

Die öffentliche Hand hat damit auch bei der nach § 4 Nr. 12 a) UStG steuerfreien Vermietung und Verpachtung von Grundstücken/Gebäuden ein Wahlrecht: Sie kann sich bei einer vorsteuerintensiven Vermietungstätigkeit auf das Gemeinschaftsrecht berufen, wonach sie mit dieser Tätigkeit die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft erlangt. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen kann sie sodann für ihre Vermietungsumsätze zur Umsatzsteuer optieren und den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit diesen Umsätzen vornehmen. In den Fällen, in denen eine Option zur Umsatzsteuer nicht möglich oder die Belastung mit Umsatzsteuer aus bezogenen Leistungen unbedeutend ist, kann die öffentliche Hand für ihre Vermietungstätigkeit – basierend auf der deutschen Rechtslage – weiterhin von einer nichtunternehmerischen Tätigkeit ausgehen.

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



## 2 RECHT

### 2.1 VERGABERECHT

#### 2.1.1 KEINE AUSSCHREIBUNGSPFLICHT BEI INTERKOMMUNALER ZUSAMMENARBEIT

In seiner Entscheidung vom 9. Juni 2009 (Rs. C-480/06 – Hamburger Stadtreinigung) hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) festgestellt, dass die Landkreise Rotenburg (Wümme), Harburg, Soltau-Fallingb. und Stade, die die Stadtreinigung Hamburg vertraglich beauftragt hatten, gegen Entgelt Abfallentsorgungsleistungen durchzuführen, mit diesem Vertrag „eine Zusammenarbeit von Gebietskörperschaften bei der Wahrnehmung einer ihnen allen obliegenden öffentlichen Aufgabe der Abfallentsorgung vereinbart“ haben.

Mit dieser wegweisenden Entscheidung hat der EuGH die Position deutscher Städte und Gemeinden, interkommunal zu kooperieren, wesentlich gestärkt. Denn in der Vergangenheit war es stets umstritten gewesen, ob und inwieweit eine Zusammenarbeit zwischen Gebietskörperschaften von dem allgemeinen Vergaberegime ausgenommen sein kann. Während das OLG Düsseldorf und das OLG Frankfurt a. M. zwischen mandatierenden und delegierenden Auftragsverhältnissen unterschieden und somit zumindest theoretisch noch Raum für vergaberechtsfreie Konstellationen übrig ließen, argumentierte das OLG Naumburg damit, dass das Vergaberecht überall dort zur Anwendung kommen müsse, wo auch private Unternehmen ihre Leistungen erbringen.

Im Ergebnis führt die o. a. Entscheidung des EuGH indes dazu, dass in bestimmten Konstellationen eine öffentliche Ausschreibung unterbleiben kann. Für die Entscheidung des Gerichts war nämlich wesentlich, dass im Rahmen der Übertragung einer öffentlichen Aufgabe – durch entsprechende (vertragliche) Anforderungen – die Aufgabenerfüllung sichergestellt ist und ein angemessenes Entgelt vereinbart wird.

Mit diesem Urteil hat das Gericht also nicht nur eine lang andauernde uneinheitliche Entscheidungspraxis deutscher Oberlandesgerichte beendet, sondern vor allem den Weg für rechtssichere Vergabegestaltungen im interkommunalen Bereich geebnet.

#### **Fazit:**

Es handelt sich um eine durchweg positive Entscheidung für die deutschen Gebietskörperschaften, denn damit wurde festgestellt, unter welchen Prämissen das Vergabe-

recht keine Anwendung findet. Das Gericht hat dabei angedeutet, dass die Bindungswirkung nicht allein auf den Entsorgungssektor beschränkt ist.

Grundsätzlich könnten viele Dienstleistungen der Kommunen unter den Begriff der öffentlichen Aufgabe subsumiert werden. Dies eröffnet somit den Städten und Gemeinden vielfältige neue Gestaltungsfreiräume, soweit die Vorgaben des EuGH eingehalten werden.

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

### 2.2 GESELLSCHAFTSRECHT

#### 2.2.1 ANMELDUNG DER GESCHÄFTSADRESSE ZUM HANDELSREGISTER: FRIST BIS 31. OKTOBER 2009

Im November vergangenen Jahres trat das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) in Kraft. Nach einer damit vorgenommenen Neuregelung haben auch GmbHs, Aktiengesellschaften und deren Zweigniederlassungen bei ihrer Anmeldung zum Handelsregister eine inländische Geschäftsanschrift anzugeben, die auch Registerinhalt wird. Diese eingetragene Geschäftsanschrift ist für Zustellungen maßgeblich und bei Änderungen ebenfalls anmeldepflichtig.

Damit soll vor allem die ständige postalische Erreichbarkeit des Unternehmens, wie auch eines organschaftlichen Vertreters, sichergestellt werden. Sollten Zustellungen an die eingetragene Adresse dennoch nicht möglich sein, weil z. B. bei Änderungen die Anmeldungen nicht vorgenommen wurden, sieht das Gesetz die Möglichkeit der erleichterten öffentlichen Zustellung vor.

Die Pflicht, die inländische Geschäftsanschrift zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden, trifft auch bereits vor Inkrafttreten des MoMiG bestehende und schon ins Handelsregister eingetragene Gesellschaften, sofern die aktuelle inländische Geschäftsanschrift dem Gericht nicht bereits mitgeteilt worden ist.

Die inländische Geschäftsanschrift ist spätestens bis zum 31. Oktober 2009 anzumelden. Nach Ablauf dieser Frist trägt das Gericht von Amts wegen und ohne Überprüfung

eine ihm ggf. anderweitig bekannte inländische Anschrift als Geschäftsanschrift in das Handelsregister ein.

**Hinweis:**

Die angemeldete Geschäftsadresse wird Bestandteil des elektronisch geführten Handelsregisters und ist als solche auch für Dritte einsehbar. Eine ordnungsgemäße Geschäftsadresse sollte deshalb auch im Sinne der damit verbundenen Außenwirkung sichergestellt werden.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Hamburg **RA/StB Roland Speidel** (Tel. 040/30293-133) zur Verfügung.

## 2.2.2 WEITE HAFTUNG DER MITGLIEDER EINES AUFSICHTSRATES EINER EIGENGESELLSCHAFT

Das GmbH-Gesetz schreibt einen Aufsichtsrat für die GmbH zwar nicht zwingend vor, er kann aber freiwillig gebildet werden. Für diesen Fall ist es möglich, die an sich einschlägigen strengen aktienrechtlichen Vorschriften durch ausdrückliche Regelungen in der GmbH-Satzung abzubedingen. Sofern dies nicht erfolgt, unterliegen die Aufsichtsräte, auch bei kleineren Unternehmen, der Haftung und müssen deshalb in der Lage sein, einen gesetzlichen Insolvenzgrund zu erkennen und daraus die nötigen Konsequenzen ziehen.

In einem vom Brandenburgischen Oberlandesgericht (OLG) entschiedenen Fall gründete eine Stadt zwecks Kostenreduzierung eine GmbH und verlagerte einige an sich städtische Tätigkeiten hierauf. Das Stammkapital betrug nur DM 50.000 und die GmbH geriet alsbald in finanzielle Schwierigkeiten. Der Geschäftsführer wies den freiwillig eingerichteten Aufsichtsrat – besetzt mit Vertretern der Stadt – mehrfach auf die prekäre Haushaltslage der Gesellschaft sowie die Notwendigkeit eines Insolvenzverfahrens hin, wenn von ihr als Alleingesellschafterin keine entsprechenden liquiditätsverbessernden Maßnahmen ergriffen würden. Trotz demnach bekannter Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung stellte er keinen Insolvenzantrag, sondern tätigte weiter Auszahlungen aus dem Vermögen der Gesellschaft und zog Forderungen auf die im Minus geführten Geschäftskonten ein. Auf Klage des späteren Insolvenzverwalters verurteilte das OLG die Aufsichtsräte zu Schadensersatz in erheblicher Höhe.

Nach der im Streitfall maßgeblichen Satzung überwachte der Aufsichtsrat der Schuldnerin, unter Hinweis auf die aktienrechtlichen Vorschriften, die Tätigkeit der Geschäftsführung; im Wesentlichen sollte der Bericht des

Abschlussprüfers geprüft werden. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass sich die Aufgaben des Aufsichtsrates auf diese Prüfung beschränken. Denn die Satzungsregelung der ganz allgemeinen Überwachung der Geschäftsführung wäre überflüssig, wenn der Aufsichtsrat sich allein mit dem Bericht des Abschlussprüfers befassen sollte.

Gerade bei einer negativen Entwicklung der wirtschaftlichen Lage müssen Kontrollichte und Beratungsaufwand deshalb noch über die sonst üblichen Tätigkeiten hinaus erhöht werden. Dazu zählt insbesondere, dass sich der Aufsichtsrat genaue Kenntnis über die wirtschaftliche und finanzielle Lage verschafft, um ggf. gesetzlich vorgesehene Maßnahmen ergreifen zu können. Ein Geschäftsführer muss dem Aufsichtsrat allerdings nicht ausdrücklich erklären, dass die Schuldnerin zahlungsunfähig oder überschuldet sei und deshalb ein Insolvenzverfahren einzuleiten sei. Vielmehr reichen entsprechend substantiierte Erläuterungen und Hinweise zur finanziellen Situation der Gesellschaft aus. Die Aufsichtsratsmitglieder sind danach selbst in der Lage, die Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung sowie die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge eines Insolvenzverfahrens zu erkennen. Weisen sie dann den Geschäftsführer nicht auf dessen Verpflichtung hin, umgehend einen Insolvenzantrag zu stellen, machen sie sich schadenersatzpflichtig.

Da der Aufsichtsrat einer GmbH den Geschäftsführer nicht abberufen kann, ist er zwar rechtlich nicht in der Lage, diesen anzuweisen, einen Insolvenzantrag zu stellen. Dies entbindet aber nicht von der Hinweispflicht. Für das vom OLG angenommene Befolgen dieses Hinweises war im Streitfall auch maßgeblich, dass der Aufsichtsrat bereits laufend erheblich in die Geschäftsführung „hineinregiert“ hatte und deshalb der Fremdgeschäftsführer gegenüber dem Aufsichtsrat nur eine schwache Position hatte.

Nach allgemeinen Grundsätzen muss derjenige, der die Erfüllung einer Pflicht übernimmt, bei einer Pflichtverletzung hierfür einstehen. Dass der Aufsichtsrat der Schuldnerin fakultativ gebildet und gewissermaßen ehrenamtlich tätig war, schränkt die Haftung seiner Mitglieder nicht ein. Für mögliche Ausnahmen enthielten weder das Gesetz noch die im Streitfall maßgebliche Satzung entsprechende Regelungen.

**Hinweis:**

Dass die Haftung des GmbH-Aufsichtsrats durch entsprechende Satzungsregelungen ganz ausgeschlossen werden kann, hält das OLG zumindest für zweifelhaft. Denn auch ein freiwillig gebildetes Kontrollorgan kann von seiner Aufgabe, die Geschäftsführung zu überwachen, und der damit verbundenen Haftung nicht vollständig befreit wer-

den, ohne seine Funktion insgesamt zu verlieren. Jedenfalls, wenn wie im entschiedenen Fall der Aufsichtsrat laut Satzung ausdrücklich die Tätigkeit der Geschäftsführung überwachen soll, wäre wohl auch ein ausdrücklicher Haftungsausschluss unwirksam.

.....

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Erfurt **WP/StB Bernd Keller** (Tel. 0361/3487-0) zur Verfügung.

### **Interesse an einem Inhouse-Seminar zu diesem Thema?**

Schulungsmaßnahmen zur Fortbildung der Mitglieder in Aufsichtsgremien kommunaler Eigengesellschaften sind notwendig, damit diese die Kontrollfunktion ordnungsgemäß wahrnehmen können. BDO bietet Ihnen an, dieses Thema als Inhouse-Seminar in Ihrer Kommune zu veranstalten. Das Eintagesseminar **„Rechte, Pflichten und Haftung von Aufsichtsräten kommunaler Unternehmen“** geht dabei auch auf das Kommunalrecht in Ihrem Bundesland ein, und zwar zu einem attraktiven Festpreis. Bei Interesse sprechen Sie bitte Ihren BDO-Berater an oder senden Sie eine E-Mail an [Kommunal@bdo.de](mailto:Kommunal@bdo.de)

## **2.3 KOMMUNALRECHT**

### **2.3.1 SUBSIDIARITÄTSKLAUSEL – STÄDTISCHE ERLEBNISSAUNA**

Das OVG Lüneburg hat in einem einstweiligen Rechtschutzverfahren entschieden, dass eine Gemeinde in ihrem Freizeitbad eine Erlebnissauna durch ihre eigene Bädergesellschaft bauen darf, obwohl in der Gemeinde bereits private Unternehmer öffentliche Saunen betreiben.

Der private Anbieter hatte sich gegen die Errichtung der Sauna mit dem Argument gewehrt, dass dieser Errichtung die Vorschriften der Niedersächsischen Gemeindeordnung (NGO) zur wirtschaftlichen Betätigung von Gemeinden entgegenstehen. Nach der NGO dürfen Gemeinden Unternehmen nur errichten, übernehmen oder wesentlich erweitern, wenn und soweit der öffentliche Zweck nicht ebenso gut und wirtschaftlich durch einen privaten Dritten erfüllt wird oder erfüllt werden kann (sog. Subsidiaritätsklausel).

Dieser Argumentation ist das OVG nicht gefolgt. In seiner Begründung bezweifelte das OVG, dass die Subsidiaritätsklausel auf den Betrieb einer Sauna in einem Freizeitbad anwendbar ist, weil der Betrieb des Freizeitbades eine Einrichtung der Erholung darstellt. Für Einrichtungen des Sports und der Erholung sowie ähnlicher Zwecke finden

die Vorschriften der NGO über wirtschaftliche Unternehmen keine Anwendung.

Aber selbst bei Anwendbarkeit der Subsidiaritätsklausel auf den Betrieb einer Sauna sind die Antragsteller nicht durch die bauliche Herstellung der Sauna in ihren Rechten betroffen, sondern allenfalls durch deren spätere Inbetriebnahme.

Demzufolge konnte das OVG eigentlich offen lassen, ob sich die Antragsteller überhaupt auf die Subsidiaritätsklausel der NGO berufen konnten. Dennoch hat es in seinen Ausführungen festgestellt, dass es sich nicht um eine Vorschrift handelte, die dem Schutz von Konkurrenten dient. Den Gesetzesmaterialien lasse sich nicht entnehmen, dass der Subsidiaritätsklausel eine drittschützende Wirkung zugunsten privater Konkurrenten zukommt. Trotz einer Verschärfung der inhaltlichen Voraussetzungen für die Errichtung, Übernahme oder wesentliche Erweiterung gemeindlicher Unternehmen, sei davon auszugehen, dass die Subsidiaritätsklausel allein im öffentlichen Interesse erlassen wurde, um mit Blick auf eine sparsame und wirtschaftliche Haushaltswirtschaft der Gemeinden öffentliche Fehlinvestitionen zu vermeiden.

Diese Entscheidung ist bemerkenswert, da sich bei anderen Verwaltungsgerichten derzeit ein Rechtsprechungswandel dahingehend andeutet, dass die Zulassungsvorschriften sehr wohl drittschützende Wirkung haben. Während das BVerwG offen gelassen hat, ob nicht wenigstens der in einigen Gemeindeordnungen aufgenommenen Subsidiaritätsklausel subjektiver Rechtscharakter zukommt, bejahen der VGH Mannheim sowie das OVG Münster den drittschützenden Charakter der Bestimmungen über die wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinden für ihr jeweiliges Landesrecht, teilweise unter Berufung auf einschlägige Gesetzesbegründungen.

.....

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in unserer Niederlassung Elmshorn **RA/StB Stefan Bethge** (Tel. 04121/4864-0) zur Verfügung.

## 3 ARBEITSRECHT / VBL

### 3.1 ARBEITNEHMERÜBERLASSUNG: ARBG BERLIN VERNEINT DIE TARIFFÄHIGKEIT DER CGZP

Auf Grund des steigenden Personalkostendrucks erfreut sich das Instrument der (konzerninternen) Leiharbeit wachsender Beliebtheit. Die Arbeitsverhältnisse der Leiharbeitnehmer richten sich in der Praxis oftmals nach den auf der Arbeitnehmerseite von der Tarifgemeinschaft der Christlichen Gewerkschaften Zeitarbeit und PSA (CGZP) abgeschlossenen Tarifverträgen (insbesondere nach dem sog. Tarifvertrag BOLERO). Seit der Entscheidung des Arbeitsgerichts Berlin vom 1. April 2009 (ArbG Berlin, AZ.: 35 BV 17008/08) steht die – bereits seit langem umstrittene – Wirksamkeit dieser Tarifverträge allerdings auf dem Prüfstand. Das Gericht entschied, dass es der CGZP an der Tariffähigkeit fehle. Sollte diese Entscheidung rechtskräftig werden, hätte dies weitreichende Folgen für alle Tarifierwender. Insbesondere wäre den betroffenen Leiharbeitnehmern rückwirkend für die Zeit der Überlassung der Differenzbetrag zwischen der unwirksamen Tarifvergütung und der beim Entleiher für einen vergleichbaren Arbeitnehmer gewährten Vergütung zu gewähren.

#### **Zur Erläuterung seien Hintergrund und Entscheidungsgründe im Folgenden näher dargestellt:**

Ein zentraler Grundsatz des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) ist das Prinzip des Equal Pay/Equal Treatment in den §§ 9 Nr. 2, 3 Abs. 1 Nr. 3 AÜG. Arbeitnehmer, die zur Arbeit an einen Entleiher überlassen werden, haben danach grundsätzlich Anspruch auf die im Betrieb des Entleihers für einen vergleichbaren Arbeitnehmer des Entleihers geltenden wesentlichen Arbeitsbedingungen einschließlich des Arbeitsentgelts. Von diesem Grundsatz kann allerdings durch einen einschlägigen Tarifvertrag abgewichen werden, wobei es unerheblich ist, ob der Tarifvertrag kraft Tarifbindung oder kraft einzelvertraglicher Vereinbarung gilt. Voraussetzung für die Abweichung vom Equal-Pay-Grundsatz ist jedoch die Wirksamkeit des jeweiligen Tarifvertrags. Dies setzt unter anderem die Tariffähigkeit der Tarifvertragsparteien voraus.

Die Tariffähigkeit der CGZP und damit die Wirksamkeit der von ihr abgeschlossenen Tarifverträge ist in der Literatur seit langem umstritten. Nunmehr hat das ArbG Berlin die Tariffähigkeit mit der Begründung verneint, dass es der CGZP an einer ausreichenden sozialen Mächtigkeit fehle. Insbesondere sei es zweifel-

haft, ob im Leiharbeitsbereich überhaupt eine nennenswerte Zahl von Arbeitnehmern gewerkschaftlich organisiert sei.

Gegen den Beschluss des ArbG Berlin wurde Beschwerde beim Landesarbeitsgericht Brandenburg eingelegt, so dass die Entscheidung (noch) nicht rechtskräftig ist. Deswegen ungeachtet kommt ihr bereits jetzt praktische Bedeutung zu: Folge einer rechtskräftigen Feststellung der fehlenden Tariffähigkeit der CGZP wäre, dass die von ihr abgeschlossenen Tarifverträge von Anfang an nichtig wären. In diesem Fall dürfte es ausgeschlossen sein, sich auf einen bestehenden Vertrauensschutz zu berufen, da das Bundesarbeitsgericht in einer Entscheidung aus dem Jahr 2006 festgestellt hat, dass der gute Glaube an die Tariffähigkeit nicht geschützt wird (Urteil vom 15. November 2006, Az.: 10 AZR 665/05). Dies bedeutet – wie bereits eingangs erwähnt – dass die mit dem Leiharbeitnehmer vereinbarte Vergütung, die unter derjenigen Vergütung liegt, die den Arbeitnehmern im Einsatzbetrieb gezahlt wird, unwirksam wäre und der Grundsatz des „Equal-Pay“ rückwirkend zur Geltung käme. Der Differenzbetrag zwischen der unwirksam vereinbarten Tarifvergütung und dem gesetzlichen Anspruch wäre dem Leiharbeitnehmer auszuführen. Von diesem Ausgleichsbetrag hätte der Verleiher zudem Steuern und Sozialversicherungsbeiträge abzuführen.

Verleihunternehmer, die ihren Arbeitsverträgen einen von der CGZP abgeschlossenen Tarifvertrag zu Grunde legen, sollten somit überlegen, ob eine kurzfristige Tarifumstellung auf einen der anderen (auf Arbeitnehmerseite mit dem DGB abgeschlossenen) Tarifverträge der Zeitarbeit in Betracht kommt. Diesbezüglich sei allerdings auf ein weiteres Dilemma hingewiesen: Die Gewerkschaft ver.di hatte sich zusammen mit dem DGB als zusätzliche Antragstellerin an dem Verfahren vor dem ArbG Berlin beteiligen wollen. Die entsprechenden Anträge wies das Gericht mit der Begründung zurück, es fehle beiden Gewerkschaften an der Tarifzuständigkeit für den Bereich der Arbeitnehmerüberlassung. Gestützt wurde diese Begründung darauf, dass der Bereich der Arbeitnehmerüberlassung in der jeweiligen Satzung nicht als Betätigungsfeld aufgeführt sei. Zwar war die Frage der Tarifzuständigkeit von ver.di und DGB nicht ausdrücklich Inhalt des Rechtsstreits und kann insofern nicht in Rechtskraft erwachsen. Sollte sich die Begründung durchsetzen und die betroffenen Gewerkschaften ihre Satzungen nicht ändern, könnte dies die Wirksamkeit sämtlicher Tarifverträge in der Zeitarbeit infrage stellen.

Umso wichtiger wird es daher sein, die diesbezügliche Rechtsprechung im Auge zu behalten. Wir werden Sie über den Sach- und Streitstand informiert halten.

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

## 4 RECHNUNGSLEGUNG / DOPPIK

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.

Praxis zu erheblichen Vereinfachungen. Problematisch bei der Aufteilung der Pensionsverpflichtungen sind insbesondere Versetzungsfälle, Beförderungen, vorzeitige Pensionsfälle, Ausgleichsansprüche nach § 107 b Beamtenversorgungsgesetz (BeamtenVG), unterschiedliche Abzinsungsfaktoren, etc. Zusätzlich müsste bei den tatsächlichen Pensions- bzw. Umlagezahlungen geprüft werden, ob darin beispielsweise Leistungen an Pensionäre des Eigenbetriebes enthalten sind. Dieses kann schon bei mittleren Kommunen einen nicht unerheblichen Verwaltungsaufwand generieren.

### 4.1 NEUE EIGENBETRIEBSVERORDNUNG NRW: BILANZIERUNG VON PENSIONSVERPFLICHTUNGEN

Aufgrund der Verordnung zur Änderung von Rechtsverordnungen auf dem Gebiet des Gemeindefinanzrechts vom 5. August 2009 (die Veröffentlichung stand bei Redaktionsschluss noch aus) wird in § 22 EigVO NRW folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind für die Dauer der Beschäftigung von Beamtinnen und Beamten im Eigenbetrieb als Rückstellung zu bilanzieren, soweit die Gemeinde den Eigenbetrieb nicht gegen entsprechende Zahlungen von künftigen Versorgungsleistungen freistellt. § 36 Abs. 1 GemHVO NRW gilt entsprechend. Die Sätze 1 und 2 finden spätestens ab dem Wirtschaftsjahr 2012 Anwendung.“

Aus diesem Grunde haben bereits einige Kommunen in NRW in deren NKF-Eröffnungsbilanzen die Pensionsverpflichtungen der Eigenbetriebe auf Basis einer Vereinbarung zwischen Kommune und Eigenbetrieben vollständig abgebildet. Dieses traf insbesondere für Versorgungszusagen zu, die vor dem 1. Januar 1987 erteilt wurden (sog. Altzusagen), für die gemäß Artikel 28 Abs. 1 S. 1 EGHGB grundsätzlich ein Passivierungswahlrecht besteht. Dieses Passivierungswahlrecht, welches die eigenständig bilanzierenden Einheiten (Eigenbetriebe, eigenbetriebsähnliche Einrichtungen, etc.) ausüben können, gilt nicht im Einzelabschluss der Kommunen (vgl. § 36 Abs. 1 GemHVO NRW).

Bisher enthielt die Eigenbetriebsverordnung keine konkrete Regelung zur Behandlung der Pensionsverpflichtungen. Es war offen, ob auf eine Passivierung von unmittelbaren Pensionsverpflichtungen bei Eigenbetrieben verzichtet werden kann, wenn die Kommune als Dienstherr die entsprechenden Pensionsverpflichtungen bereits in ihrer eigenen NKF-(Eröffnungs-)Bilanz ausweist. Dieses Verfahren bildet zwar nicht die unmittelbaren wirtschaftlichen Belastungen der wirtschaftlich getrennten Einheiten in den jeweiligen Bilanzen ab, führt aber in der täglichen

Folgerichtig haben in diesen Fällen die eigenständig bilanzierenden Einheiten der Kommune die entsprechenden Aufwendungen für die Pensionen zu erstatten. Dieses betrifft zunächst die jeweiligen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen für die aktiven Beamten. Für die sich bereits im Ruhestand befindlichen Beamten der eigenständig bilanzierenden Einheiten sind die Leistungen an die Kommune anhand der anteiligen Umlagezahlungen an eine zwischengeschaltete Versorgungskasse und der jeweiligen Veränderung der Pensionsrückstellung zu ermitteln.

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat am 24. April 2009 die IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen (IDW RS HFA 23) verabschiedet (FN-IDW 6/2009, S. 316 f.). Dort ist in Randziffer 25 Folgendes geregelt:

„Sofern eine Vereinbarung vorliegt, wonach die juristische Person des öffentlichen Rechts das Sondervermögen gegen die laufende Zahlung von Versorgungszuschlägen von jeglichen künftigen Versorgungsverpflichtungen freistellt, ist dies bei dem Sondervermögen bei der Bemessung der Pensionsrückstellung mindernd zu berücksichtigen, soweit die juristische Person des öffentlichen Rechts über ausreichende Deckungsmöglichkeiten verfügt, um den Versorgungsverpflichtungen nachkommen zu können. Die gezahlten Versorgungszuschläge sind bei dem Sondervermögen aufwandswirksam zu erfassen. Die juristische Person des öffentlichen Rechts hat die Pensionsverpflichtung zu passivieren.“

Damit entspricht die Änderung der EigVO NRW der vorangegangenen Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. (IdW). Für die bilanzielle Zuordnung der Pensionsverpflichtungen ist es entscheidend, dass die Vereinbarungen zwischen der Kommune und ihren Eigenbetrieben die wirtschaftlichen Belastungen aus den Pensionszusagen sachgerecht widerspiegeln.

Für Rückfragen stehen Ihnen die Ansprechpartner Ihrer nächstgelegenen BDO Niederlassung oder Herr **WP/StB Wolfgang Veldboer** (Tel.: 0228/9849-313 bzw. wolfgang.veldboer@bdo.de) und Herr **WP/StB Ulrich Feck** (Tel.: 0228/9849-404 bzw. ulrich.feck@bdo.de) in der Niederlassung Bonn zur Verfügung.

#### 4.2 MIT EINFACHEN SCHRITTEN ZUM NKF-GESAMTABSCHLUSS IN NORDRHEIN-WESTFALEN (NRW)

Für Zwecke des Gesamtabchlusses tritt an die Stelle der Kommunen und deren einzelnen verselbstständigten Aufgabenbereiche die wirtschaftliche Einheit des „Konzerns Kommune“, d. h. die Kommune und die einzelnen verselbstständigten Aufgabenbereiche werden unbeschadet ihrer Selbstständigkeit wirtschaftlich als unselbstständige „Betriebsabteilungen“ angesehen (sog. „Einheitstheorie“). Die einfache Addition der einzelnen Posten der Bilanzen, der Ergebnisrechnungen bzw. der Gewinn- und Verlustrechnungen und der Kapitalflussrechnungen wird der Einheitstheorie nicht gerecht. Die Darstellung der wirtschaft-

lichen Einheit kann vielmehr nur dann erreicht werden, wenn auf alle Doppelerfassungen verzichtet wird und alle Erfolge, die nicht durch Lieferungen und Leistungen an „Konzernfremde“ entstanden sind, ausgeschaltet werden.

Zur Vorbereitung der eigentlichen Konsolidierungsmaßnahmen ist zunächst der Konsolidierungskreis gem. § 50 GemHVO NRW festzulegen. Wesentliche Bedeutung kommt in der kommunalen Praxis hierbei der Anwendung der Vereinfachungsregelung des § 116 Abs. 2 GO NRW zu, wonach die verselbstständigten Aufgabenbereiche nicht einbezogen werden brauchen, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Das Modellprojekt hat hierzu Kriterien entwickelt, wonach unter Einbeziehung von Kennzahlen und unter Berücksichtigung der Einbindung der voll zu konsolidierenden Einheit in die wirtschaftliche Tätigkeit des „Konzerns Kommune“ die Bestimmung der untergeordneten Bedeutung vereinfacht werden soll.

Sodann sind die einbezogenen Jahresabschlüsse des Vollkonsolidierungskreises unter Beachtung der folgenden wesentlichen Grundsätze zu vereinheitlichen:

- Grundsatz der **Einheitlichkeit des Ansatzes** (§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i. V. m. § 300 Abs. 2 S. 1 HGB): Die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluss [=Gesamtabschluss] einbezogenen Unternehmen sind unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Mutterunternehmens [=der Kommune] nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht;
- Grundsatz der **Einheitlichkeit der Bewertung** (§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i. V. m. § 308 Abs. 1 S. 1 HGB): Die in den Konzernabschluss nach § 300 Abs. 2 HGB übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind nach den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten;
- Grundsatz der **Einheitlichkeit des Ausweises**: Die Berücksichtigung einer einheitlichen Gliederung der Bilanz gem. § 49 Abs. 3 i. V. m. § 41 Abs. 3 und 4 GemHVO NRW bzw. der Ergebnisrechnung gem. § 49 Abs. 3 i. V. m. § 38 Abs. 1 i. V. m. § 2 GemHVO NRW.

In der praktischen Umsetzung der Vereinheitlichungsgrundsätze stößt man in der kommunalen Praxis aber auf vielfältige Probleme. So bestehen zum einen zwischen den

gemeinderechtlichen und handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften (der einzubeziehenden verselbstständigten Aufgabenbereiche) wesentliche Unterschiede. Zum anderen bilanzieren die einbezogenen verselbstständigten Aufgabenbereiche zwar in der Regel nach handelsrechtlichen Grundsätzen, aber mangels bisheriger Abstimmung häufig ebenfalls nicht einheitlich. Daraus folgt, dass in den zusammenzufassenden Jahresabschlüssen die Vermögensgegenstände, Schulden, Sonderposten etc. regelmäßig anders angesetzt, bewertet und/oder ausgewiesen sind. Voraussetzung für die Aufstellung eines Gesamtabchlusses ist daher die Erstellung einer Kommunalbilanz II für jede voll zu konsolidierende Einheit.

Als Hilfsmittel zur Erstellung der Kommunalbilanz II hat das Modellprojekt einen Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss entwickelt. Der Positionenrahmen stellt für den Summenabschluss das Bindeglied zwischen den in den Einzelabschlüssen enthaltenen Posten der Bilanz bzw. den Positionen der Gewinn- und Verlustrechnungen und den Posten der Gesamtbilanz und Positionen der Gesamtergebnisrechnung dar. Unter Berücksichtigung der örtlichen Besonderheiten ist dieser Positionenrahmen kommunalspezifisch fortzuentwickeln.

Im örtlichen Positionenrahmen soll festgelegt werden, in welche Positionen

- der Summenbilanz die Bilanzposten der zu konsolidierenden Einheiten eingehen sollen (der Aufbau der Summenbilanz ist auf die Gliederung der Bilanz nach § 41 GemHVO NRW ausgerichtet, sodass die zu den kommunalen Bilanzposten gegebenen Erläuterungen genutzt werden können);
- der Summenergebnisrechnung die GuV-Positionen der zu konsolidierenden Einheiten eingehen sollen (der Aufbau der Summenergebnisrechnung ist auf die Gliederung der Ergebnisrechnung nach § 2 GemHVO NRW ausgerichtet, sodass die zu den kommunalen Haushaltspositionen gegebenen Erläuterungen genutzt werden können).

Der aus der Vereinheitlichung und Addition der Kommunalbilanzen II gewonnene Summenabschluss ist sodann durch folgende Konsolidierungsmaßnahmen zum Gesamtabchluss umzuformen:

- Kapitalkonsolidierung
- Schuldenkonsolidierung
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung
- Zwischenerfolgseliminierung

Auch im Rahmen der Konsolidierungsmaßnahmen gestaltet sich die kommunale Praxis als schwierig. Welche Me-

thoden der Kapitalkonsolidierung können angewendet werden? Wie werden die stillen Reserven/stillen Lasten ermittelt? Kann auf die Bewertungsgutachten der Beteiligungsunternehmen zu den Eröffnungsbilanzen zurückgegriffen werden? Können die häufig aus Vereinfachungsgründen übernommenen Eigenkapitalbestände als Beteiligungsansatz übernommen werden? Wie ist mit aktivi-schen und passivischen Unterschiedsbeträgen umzugehen? Welche Salden sind im Rahmen der Schuldenkonsolidierung zu verrechnen? Welche Aufwendungen und Erträge müssen bzw. können im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung verrechnet werden? Wie können diese Aufwendungen und Erträge ermittelt werden? Kann generell auf eine Zwischenerfolgseliminierung verzichtet werden?

Auch an dieser Stelle wird deutlich, dass vielschichtige Fragestellungen im Rahmen der Aufstellung des ersten NKF-Gesamtabchlusses bestehen. BDO setzt hier seine umfassenden Erfahrungen in der Konsolidierung kommunaler Unternehmen sowie ein bewährtes Excel-Tool für die Konsolidierung ein. BDO hat hierzu bereits an mehreren Standorten praxisorientierte Workshops durchgeführt und bietet diese auch als Inhouse-Veranstaltungen für die Kommune und ihre Beteiligungen an. Interesse an einer ergebnisorientierten Beratung und Unterstützung? Dann sollten Sie uns ansprechen!

.....

Für Rückfragen stehen Ihnen die Ansprechpartner der nächsten Niederlassung oder Herr **WP/StB Wolfgang Veldboer** (Tel.: 0228-98 49-313 bzw. wolfgang.veldboer@bdo.de) und Herr **WP/StB Ralf Offergeld** (Tel.: 0228-98 49-410 bzw. ralf.offergeld@bdo.de) jeweils von der Niederlassung Bonn und Herr **WP Thomas Semelka** (Tel.: 0201-87215-405 bzw. thomas.semelka@bdo.de) von der Niederlassung Essen zur Verfügung.

## 5 TRANSAKTIONSBERATUNG

### 5.1 BGA: FREIWILLIGER ÜBERGANG ZUR BILANZIERUNG KANN SICH STEUERLICH LOHNEN

Die Gewinne von Betrieben gewerblicher Art (BgA) ohne eigene Rechtspersönlichkeit werden gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG grundsätzlich wie Gewinnausschüttungen an die Trägerkörperschaft behandelt. Sie unterliegen damit der Kapitalertragsteuer (Definitivbelastung: 15 %), sofern das steuerliche Einlagekonto nicht als verwendet gilt.

Diese Steuerpflicht betrifft sämtliche BgAs, die (aufgrund einer Pflicht oder freiwillig) den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, unabhängig von Umsatz- und Gewinn Grenzen, während ansonsten nur ein Umsatz von mehr als EUR 350.000 oder ein Gewinn von mehr als EUR 30.000 zur Steuerpflicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 b) EStG führt. Vor diesem Hintergrund scheint unterhalb der vorstehend genannten Grenzen eine freiwillige Bilanzierung unattraktiv zu sein.

Dieses ist aber nicht immer der Fall. Für temporär verlustträchtige Betriebe kann eine freiwillige Bilanzierung sogar der Steueroptimierung dienen.

Nach § 27 Abs. 1 S. 1 und 2 KStG i. V. m. § 27 Abs. 7 KStG haben unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen grundsätzlich am Schluss jedes Wirtschaftsjahres auf einem steuerlichen Einlagekonto auszuweisen.

Laut einem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 16. März 2006 ist eine gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gemäß dem Wortlaut von § 27 Abs. 2 und 7 KStG jedoch nur für solche BgAs ohne eigene Rechtspersönlichkeit vorzunehmen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln oder die in § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG genannten Umsatz- oder Gewinn Grenzen im maßgebenden Wirtschaftsjahr tatsächlich überschreiten. Dies liegt daran, dass § 27 Abs. 7 KStG voraussetzt, dass der BgA „Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG gewähren kann“. Unterhalb der Umsatz- und Gewinn Grenzen ist dies ohne Bilanzierung jedoch gerade nicht der Fall.

Mit dieser Auffassung folgt das Finanzgericht der Finanzverwaltung, die in derartigen Fällen regelmäßig die Feststellung des Kapitalkontos im Wirtschaftsjahr der Unterschreitung der Umsatz- und Gewinn Grenze verwehrt, selbst wenn in den anderen Jahren diese Grenze immer überschritten wurde. Die Praxis muss sich auf diese Auffassung

einstellen, auch wenn sie von der Fachliteratur nicht geteilt wird und der BFH diese Frage noch nicht geklärt hat. Ein steuerlicher Nachteil ergibt sich durch die Technik der gesonderten Feststellung des Einlagekontos: Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ist der Grundlagenbescheid für den entsprechenden Bescheid zum folgenden Feststellungszeitpunkt. Der Feststellungsbescheid des aktuellen Jahres darf demnach nur die aktuellen Einlagen erfassen, nicht aber die des Vorjahres, in dem keine Feststellung nach der Finanzverwaltungssicht erfolgen konnte.

Damit steht in Jahren mit entsprechenden Gewinnen ein niedrigeres Einlagekonto zur Verfügung, sodass die Kapitalertragsteuerpflicht früher einsetzt. Dieser steuerliche Nachteil kann verhindert werden, wenn durch eine freiwillige Bilanzierung auch in den Verlustjahren eine Feststellung erfolgt. Allerdings sind die mit einer freiwilligen Bilanzierung verbundenen erhöhten Kosten für die Erstellung von Steuerbilanzen in einer Kosten/Nutzen-Abwägung zu berücksichtigen.

Eine Prüfung lohnt sich bei BgAs, die in einigen Wirtschaftsjahren Verluste erwirtschaften, aber in anderen Wirtschaftsjahren die Umsatz- oder Gewinn Grenzen voraussichtlich (nachhaltig) überschreiten. Bei BgAs, die auf Dauer defizitär sind oder auf Dauer unter den maßgeblichen Umsatz- oder Gewinn Grenzen bleiben werden, dürfte die freiwillige Bilanzierung hingegen nicht in Betracht kommen.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Erfurt **StB Ronald Robbi** (Tel. 0361/3487-232) zur Verfügung und im zentralen Fachbereich Öffentliche Unternehmen in Hamburg **RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld** (Tel. 040/30293-580).

### 5.2 UMSATZSTEUERLICHE BEURTEILUNG DES BETRIEBSÜBERLASSUNGSMODELLS

Beim Betriebsüberlassungsmodell überlässt eine Kommune einem privaten Betreiber Altanlagen, bleibt aber dessen Eigentümerin in Form einer unentgeltlichen Beistellung. Neuinvestitionen tätigt der Betreiber im eigenen Namen und auf eigene Rechnung.

Ziel dieses Modells ist es, den Vorsteuerabzug aus den Neuinvestitionen zu erhalten, während die Kapitalkosten der Altanlage nicht in die umsatzsteuerliche Bemessung



sungsgrundlage des Entgelts mit einfließen. Die Finanzverwaltung vertritt bei diesem Modell oftmals die Ansicht, dass der Betreiber keine Verfügungsmacht an den von ihm errichteten Anlagen erhält und es somit zur umsatzsteuerpflichtigen Lieferung nach der Fertigstellung an die Stadt kommt.

Dieser Ansicht ist das FG Düsseldorf in dem rechtskräftigen Urteil vom 07.08.2009 (Az. I K 3533/06 U) nicht gefolgt. In diesem Fall hat die Stadt ihre alten Abwasseranlagen den Stadtwerken beigestellt. Die Stadtwerke haben die Aufgabe erhalten, diese zu unterhalten und Erneuerungen durchzuführen. Bei einer Betriebsprüfung kam die Frage auf, ob die Stadtwerke das erweiterte Abwassernetz mangels Eigentumsrecht an die Stadt weitergereicht hat. Die Weiterreichung ist eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung der Stadtwerke an die Stadt. Das FG Düsseldorf hat nun entschieden, dass eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG in diesem Fall nicht vorliegt. Die Annahme einer Lieferung setzt voraus, dass nach dem Willen der Beteiligten die wirtschaftliche Substanz, also der Wert und der Ertrag eines Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger, endgültig übergehen soll. Die Übertragung der Verfügungsmacht mag in der Regel zwar mit dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang verbunden sein, ist aber nicht zwingend notwendig. Es kommt auf die Umstände des Einzelfalls an.

Die Stadtwerke besaßen im konkreten Fall aufgrund der vertraglichen Regelungen weiterhin die wirtschaftliche

Verfügungsmacht und haben diese nicht der Stadt übertragen. Nach dem Willen der Vertragsparteien sollten die Stadtwerke das Eigentum an dem Abwassernetz erhalten. Weiterhin trugen die Stadtwerke das Risiko des zufälligen Untergangs für das Abwassernetz und hatten dieses auch zu warten und instand zu halten. Zudem sollten die Stadtwerke am Ende der Vertragslaufzeit einen angemessenen Wert für das Abwassernetz erstattet bekommen und nicht nur den Buchwert.

Die Stadtwerke besaßen damit aus Sicht des FG Düsseldorf die entscheidende wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Abwassernetz.

#### **Hinweis:**

Wie nun das Urteil zeigt, kann das Betriebsüberlassungsmodell mit den richtigen Regelungen im Betriebsüberlassungsvertrag umsatzsteuerlich funktionieren, ohne dass es zu einer sofortigen Weiterleitung kommt. Die ertragsteuerliche Behandlung ist indes weiterhin beim FG anhängig.

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 QUERVERBUND BEI DER MINDERHEITSBETEILIGUNG EINES ENERGIEVERSORGERS GEFÄHRDET?

Derzeit sind an vielen kommunalen Energieversorgern die großen Energieversorgungsunternehmen mit einer Minderheitsbeteiligung beteiligt. Zur Herstellung des Querverbundes ist in diesen Fällen meist ein Ergebnisabführungsvertrag mit einer Stadtwerke Holding als Mehrheitsgesellschafterin geschlossen worden, der eine Aus-

gleichszahlung für die Minderheitsgesellschafter vorsieht. In den meisten Fällen wird eine niedrige Festausgleichszahlung vereinbart und eine variable Ausgleichszahlung, die sich an dem Gewinn des kommunalen Energieversorgers orientiert. Im Ergebnis erhält der Minderheitsbeteiligte oftmals denselben Betrag, den er auch als Dividende bei einer Vollausschüttung erhalten würde, wenn es keinen EAV gäbe.

Die Finanzverwaltung hatte dieses Vorgehen oftmals akzeptiert. Im BMF-Schreiben vom 13. September 1991 ist die Zulässigkeit dieses Vorgehens angedeutet worden,

ohne es eindeutig zu bestätigen. Der BFH hat jedoch mit Urteil vom 4. März 2009 (I R 1/08) diese Gestaltung als unzulässig angesehen. Eine solche Ausgleichszahlung steht der Körperschaftsteuerrechtlichen Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrages entgegen.

In dem dem Urteil zu Grunde liegenden Fall erwarb ein neuer Gesellschafter im Laufe des Wirtschaftsjahres die Minderheitsbeteiligung. Der zuvor schon bestehende EAV sah bis zu diesem Zeitpunkt zu Recht keine Ausgleichszahlung vor, sodass gemäß § 307 AktG zum Ende des Wirtschaftsjahres dieser automatisch endete und durch einen neuen EAV ersetzt werden musste. Um dem hinzugetretenen Minderheitsgesellschafter ab dem Erwerbsdatum eine Ausgleichszahlung zukommen zu lassen, wurde für die Zeit bis zum Jahresende – außerhalb des EAVs – in einem separaten Vertrag eine solche Ausgleichszahlung geregelt. Der Minderheitsgesellschafter sollte dadurch faktisch den ohne den EAV bestehenden hypothetischen Gewinnanspruch erhalten.

Der Kläger und das Finanzamt stritten darüber, ob diese Zahlung als Ausgleichszahlung zu qualifizieren wäre oder als Nachlass auf den Kaufpreis. Die Körperschaftsteuerliche Anerkennung der Organschaft war hingegen zwischen den Parteien nicht streitig.

Der BFH stellte fest, dass die vereinbarte Zahlung als Ausgleichszahlung anzusehen ist. Da nach den gesetzlichen Regelungen der EAV auch nach Eintritt eines Minderheitsgesellschafters bis zum Ende des Kalenderjahres wirksam bleibt, musste zu diesem Zeitpunkt die Ausgleichszahlung nicht im EAV geregelt werden. Eine – ohne gesetzliche Verpflichtung – freiwillig abgeschlossene Vereinbarung mit dem hinzukommenden Gesellschafter ist außerhalb des EAVs zulässig und wird vom Körperschaftsteuergesetz akzeptiert, wenn sie sich an den Bestimmungen des § 304 AktG orientiert.

Die vorgesehene Vereinbarung hielt jedoch nach Ansicht des BFH die Grenzen des § 304 AktG nicht ein. § 304 AktG sieht lediglich eine feste Ausgleichszahlung oder eine variable Ausgleichszahlung vor, die sich allein am Einkommen der Organträgerin orientiert. Eine variable Ausgleichszahlung, die sich am Gewinn der Organgesellschaft orientiert, ist im Gesetz nicht vorgesehen. Nach der Gesetzesintention soll die feste Ausgleichszahlung durch eine Ertragswertbetrachtung der im Zeitpunkt des Abschlusses des EAVs geplanten und voraussichtlichen zukünftigen Dividendenflüsse der Organgesellschaft ermittelt werden.

Zwar sieht § 304 AktG die feste Ausgleichszahlung nur als Mindestgröße vor, aber nach Ansicht des BFH wird durch die zumindest teilweise Koppelung der Ausgleichszahlung

an das Ergebnis der Organgesellschaft – vor Gewinnabführung – die tatsächliche Durchführung der Gewinnabführungsverpflichtung infrage gestellt. Jedenfalls dann, wenn dem außenstehenden Gesellschafter infolge der Ausgleichszahlung der Gewinn der Organgesellschaft in dem Verhältnis zufließt, in dem er ohne eine Organschaft zu verteilen gewesen wäre, liegt keine Abführung des vollen Gewinns an den Organträger vor.

#### **Hinweis:**

Der Urteilsfall betraf eine Aktiengesellschaft als Organgesellschaft. Damit war § 304 AktG direkt anzuwenden. Ist die Organgesellschaft eine GmbH, so wird zumindest in der Literatur diskutiert, ob nicht eine vollständige Vertragsfreiheit hinsichtlich der Ausgleichszahlung besteht und daher die Restriktionen des § 304 AktG nicht analog anzuwenden sind. Die Finanzverwaltung wendet den § 304 AktG oftmals jedoch unterschiedslos auch auf GmbHs an.

Angesichts des BMF-Schreibens vom 13. September 1991 dürfte die Finanzverwaltung in einem zukünftigen BMF-Schreiben zumindest eine Übergangsregelung vorsehen, wenn sie nicht sogar einen Nichtanwendungserlass veröffentlichen wird.

Gerichte werden sich unabhängig von einem entsprechenden BMF-Schreiben an die neue BFH-Rechtsprechung gebunden fühlen. Vor Erhebung einer Klage bezüglich vergangener Veranlagungszeiträume (aus anderen Gründen) ist genau zu prüfen, ob das Gericht nicht Anlass haben könnte, auf Basis dieses Urteils die Organschaft abzuerkennen.

Für die Zukunft gibt dieses Urteil Anlass, über eine Neuaufstellung des kommunalen Energieversorgers nachzudenken. Die neue Rechtsprechung kann zum Beispiel Anlass für eine Rekommunalisierung bieten.

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.

## **6.1.2 REKOMMUNALISIERUNG UND NEUGRÜNDUNG VON STADTWERKEN**

Rekommunalisierungen liegen voll im Trend und dafür gibt es zahlreiche Gründe. Eine der Motivationen kann z. B. das Auslaufen von Konzessionsverträgen sein. Gleichzeitig ist zu erkennen, dass sich die äußeren Rahmenbedingungen für kommunales Handeln verbessern. Bei-

spielhaft sei hier die konkrete Erwähnung der regionalen und lokalen Selbstverwaltung in Art. 4 Abs. 2 des EU-Reform-Vertrages von Lissabon genannt. Auch die Rechtsprechung des EuGH sendet positive Signale für Betätigungen in kommunaler Eigenregie (vgl. hierzu Artikel 2.1.1 „Keine Ausschreibungspflicht bei interkommunaler Zusammenarbeit“ in diesem Heft).

Speziell der Einstieg in das lukrative Erzeugungsgeschäft sowie die Abnabelung von den großen privatwirtschaftlichen Energieversorgungsunternehmen lassen viele Gebietskörperschaften über eine Neugestaltung der Stadtwerklandschaft nachdenken. Dies bedeutet gleichermaßen Entscheidungsmöglichkeit und Handlungsdruck für die betroffenen Städte, Kreise und Gemeinden.

Bereits vollzogene Prozesse (als Beispiel sei hier nur die Gründung der „Hamburg Energie“ am 18. Mai 2009 genannt) können dabei als Vorbild dienen. Für die Nachhaltigkeit der Entscheidung ist es jedoch essenziell, die Handlungsoptionen individuell zu ermitteln. Handlungsoptionen können bspw. sein:

- Die Beibehaltung des Status quo,
- die Suche nach geeigneten (strategischen) Investoren,
- die Gründung eigener Stadtwerke,

- eine gemeinsame Lösung mit umliegenden/angrenzenden Gebietskörperschaften,
- die Einbringung in eine regional/überregional aufgestellte Gesellschaft,
- Kooperationen auf einzelnen Ebenen der Wertschöpfungskette (Netze, Erzeugung, Beschaffung, Marketing/Vertrieb, shared services).

Um Sie bei der Entscheidungsfindung zu unterstützen, bieten wir Ihnen ein kostenloses Online-Seminar an, das Ihnen neben den o. a. Handlungsoptionen auch Möglichkeiten aufzeigen soll, vorhandenes Energieerzeugungspotenzial zu erkennen. Darüber hinaus informieren wir Sie über die einschlägigen rechtlichen, wirtschaftlichen und steuerlichen Besonderheiten, die zu berücksichtigen sind. Detaillierte Hinweise entnehmen Sie bitte der Rubrik 8.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Bonn Herr **WP/StB Wolfgang Veldboer** (Tel.: 0228-98 49-313 bzw. wolfgang.veldboer@bdo.de) und Herr **RA Christoph Eckert** (Tel. 0228/9849-316 bzw. christoph.eckert@bdo.de) zur Verfügung.

## 7 SONSTIGE

### 7.1 ENTSORGUNG ABWASSER

#### 7.1.1 ERHEBUNG EINMALIGER BEITRÄGE AUF ERNEUERUNGEN BEI ABWASSER- UND WASSERVERSORGUNGSANLAGEN

Nach den Kommunalabgabengesetzen (KAG) der Länder können die kommunalen Gebietskörperschaften von Grundstückseigentümern, denen durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen oder Anlagen ein Vorteil entsteht, Beiträge erheben. Zur Finanzierung der Investitionsaufwendungen für die Maßnahmen können dabei einmalige Beiträge erhoben werden. Die in Betracht kommenden Maßnahmen sind neben der Herstellung, Anschaffung und Erweiterung nach den meisten

KAG auch die Verbesserung und die Erneuerung. Die Verbesserung ist dabei jedoch nicht nach allen KAG im Bereich der leitungsgebundenen Anlagen eine beitragsfähige Maßnahme.

Die **Erneuerung ist von reinen Instandhaltungsmaßnahmen abzugrenzen**, für die keine einmaligen Beiträge erhoben werden dürfen. Diese Abgrenzung bereitet in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten. Eine Erneuerung (teilweise auch „nochmalige Herstellung“ genannt) liegt vor, wenn eine abgenutzte Anlage durch eine neue Anlage gleicher Ausdehnung und Ausbauqualität – unter Berücksichtigung des technischen Fortschritts – ersetzt wird. Die praktische Bedeutung der Erneuerung war aufgrund der langen Nutzungsdauer von Abwasser- und Wasserversor-

gungsanlagen eher von untergeordneter Bedeutung. Da viele Anlagen noch aus den Nachkriegsjahren stammen, stellt sich in der Praxis jedoch mittlerweile öfter die Frage, ob es sich bei den durchzuführenden Maßnahmen um Erneuerungen oder Instandhaltungen handelt.

Voraussetzung für die Annahme einer Erneuerung ist, dass die **gesamte Anlage** oder wenigstens eine **technisch selbstständig nutzbare Teilanlage** (s. u.) wegen Verschleißes stillgelegt wird und durch eine neue Anlage ersetzt wird. Es genügt nicht, dass nur **unselbstständige Teile der Anlage**, wie z. B. Rohre, in einzelnen Straßen ausgewechselt werden. Die öffentlichen Abwasser- und Wasserversorgungsanlagen stellen in der Regel eine Gesamtanlage dar, es ist jedoch möglich, dass diese in Teilanlagen unterteilt wird. Die Gemeinde kann kraft ihres Organisationsermessens bestimmen, dass in ihrem Gebiet mehrere auf ein räumlich begrenztes Gebiet bezogene Teilanlagen bestehen. Erforderlich ist in jedem Fall, dass diese Teilanlagen für sich selbstständig nutzbar sind. Dies ist dann gegeben, wenn es sich um technisch getrennte Anlagen handelt (z. B. aufgrund topographischer Gegebenheiten oder aufgrund kommunaler Neugliederung) oder wenn zwischen den Anlagen zwar eine technische Verbindung besteht, jede dieser Teilanlagen aber unabhängig von der Funktion der anderen betrieben werden kann.

Der Verwaltungsgerichtshof Kassel hat in seinen Urteilen vom 21. Januar 1987 und vom 2. November 1995 entschieden, dass es für die Annahme einer Gesamterneuerung in der Regel ausreicht, wenn im Rahmen der Erneuerungsplanung die Länge der auszuwechselnden Leitungen die Länge der nicht auszuwechselnden Leitungen übersteigt. Der erstgenannte Urteilsfall bezog sich auf einen Stadtteil. Es wird ausdrücklich erwähnt, dass nicht sämtliche an eine Fernleitung angeschlossenen Ortsnetze gemeinsam die Wasserversorgungseinrichtung bilden. Im zweiten Fall wurde die 50%-Grenze bezüglich des Leitungsnetzes zwar nicht erreicht, da aber gleichzeitig auch andere Einrichtungsteile (Wassergewinnungs- und Wasserspeicheranlagen) ausgetauscht wurden, lag dennoch eine beitragsfähige Erneuerung vor.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass einmalige Beiträge auf die Erneuerung **nur möglich** sind, wenn die **gesamte Anlage oder selbstständig nutzbare Teilanlagen** ausgewechselt werden. Die Gebietskörperschaften haben jedoch die Möglichkeit, den Investitionsaufwand für diejenigen Maßnahmen, die keine Erneuerungen im o. g. Sinne darstellen, durch (erhöhte) Benutzungsgebühren (oder – soweit im KAG vorgesehen – durch wiederkehrende Beiträge) nachträglich zu erwirtschaften.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Koblenz **StB Holger Willrich** (Tel. 0261/88417-361) zur Verfügung.

## 7.2 FINANZIERUNG

### 7.2.1 DIE PRÜFUNG DER MARKTGERECHTIGKEIT BEIM ABSCHLUSS VON FINANZGESCHÄFTEN

Die Finanzkrise hat starke Bewegungen in den Zinsstrukturen der Geld- und Kapitalmärkte mit sich gebracht – die Volatilitäten waren hoch. Aus diesen resultierten für etliche Kommunen, deren Eigenbetriebe und kommunale Gesellschaften ungünstige Entwicklungen bei abgeschlossenen Finanztermingeschäften. Die Auseinandersetzung über die Behandlung dieser Verluste zwischen den Vertragsparteien findet vielfach im Vergleichswege, regelmäßig aber leider auch vor Gericht, statt. Die Richter haben sich in diesem Zusammenhang auch mit der zentralen Frage der Preistransparenz befasst. Das OLG Frankfurt am Main hat in einem Urteil vom 29. Juli 2009 (Az. 23 U 76/08, noch nicht rechtskräftig) befunden, dass eine Bank beispielsweise nicht verpflichtet ist, im Rahmen einer ordnungsgemäßen anleger- und objektgerechten Beratung über ihre Gewinnmarge aufzuklären. Für das Gericht war es offensichtlich, dass eine Bank mit Gewinnerzielungsabsicht handelt. Daher ist auch die BGH-Rechtsprechung zu verdeckten Rückvergütungen (sog. „Kick-backs“) nicht auf jeden Einzelfall übertragbar. Zudem liegt nicht immer eine Verletzung der Pflichten aus einem Beratungsvertrag vor, wenn eine Bank nicht über einen anfänglichen negativen Marktwert aufklärt. Das Gericht hält zudem auch komplizierte mathematische Formeln in Zinsswapverträgen nicht grundsätzlich für einen Verstoß gegen das Transparenzgebot, selbst wenn diese Formel als Allgemeine Geschäftsbedingung i. S. d. § 305 Abs. 1 BGB zu qualifizieren wäre.

Es gehört handelsrechtlich zur Sorgfaltspflicht einer ordnungsgemäßen Geschäftsführung und kommunalrechtlich zum Gebot der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit, auch Finanz(termin)geschäfte zu marktgerechten, also fairen Konditionen abzuschließen, um Nachteile oder Schaden für die vertretene Institution zu vermeiden. Das Bundesamt für Finanzdienstleistungsaufsicht („BaFin“) hat in den jüngst überarbeiteten Mindestanforderungen an das Risikomanagement („MaRisk“) für Banken eine Kontrollpflicht angeordnet und den Begriff der „Marktgerechtigkeitsprüfung“ etabliert. Die BaFin verlangt, dass im Rahmen der Abwicklung von Finanzhandelsgeschäften die Vereinbarung marktgerechter Bedingungen ausdrücklich kontrolliert und dokumentiert wird (vgl. MaRisk i. d. F. vom

14. August 2009, Abschnitte BTO 2.2.1 Nr. 2., BTO 2.2.2 Nrn. 4 u. 5). Die Kontrolle darf nicht durch die mit dem Handelsabschluss betrauten Personen erfolgen (Funktionstrennung). Es wird weiterhin gefordert, dass die vereinbarten Bedingungen der einzelnen Geschäfte als Ganzes zu prüfen sind. Eine marktgerechte Bedingung ist gegeben, wenn die vereinbarten Konditionen und der Preis des Geschäfts keiner Partei einen (nennenswerten) wertmäßigen Vor- oder Nachteil bringen. Ein marktgerecht gepreister Zinssatzswap hat beispielsweise bei Vertragsabschluss nur einen geringen Marktwert.

Für Nichtbanken sind die MaRisk zwar nicht einschlägig, für die Auslegung der o. g. Sorgfaltspflicht aber hilfreich. Es kommen für Kommunen mehrere Varianten zur Durchführung einer Marktgerechtigkeitsprüfung in Betracht. Idealerweise wird das nachgefragte Finanzgeschäft ausgeschrieben oder es erfolgt ein Marktvergleich der Konditionen. Gemäß einschlägiger EU-Richtlinien sind Finanzdienstleistungen im Zusammenhang mit der Ausgabe, dem Verkauf, dem Ankauf oder der Übertragung von Finanzinstrumenten, insbesondere Geschäfte, die der Geld- oder Kapitalbeschaffung der öffentlichen Auftraggeber dienen, vom Anwendungsbereich des Vergaberegimes und damit von Ausschreibungspflichten aber ausgenommen.

Alternativ kann eine Kommune den Marktwert eines Finanzgeschäfts auch unter Anwendung finanzmathematischer Verfahren eigenständig ermitteln und anhand dieses Marktwerts die Marktgerechtigkeit prüfen. Verfügt sie nicht über die notwendigen Fachkenntnisse oder Instrumente, sollte ein externer Sachverständiger zurate gezogen werden. Die in der Praxis anzutreffende Vorgehensweise, gerade bei komplizierten Geschäften oder bei „Gelegenheitsangeboten“ auf die womöglich aufwändige Marktgerechtigkeitsprüfung zu verzichten, ist als kritisch einzustufen. Gerade diese Geschäfte müssen angemessen gewürdigt werden. Erst durch eine ordnungsgemäße Marktgerechtigkeitsprüfung ergibt sich eine notwendige Transparenz des Geschäfts für beide Parteien.

Die Prüfung der Marktgerechtigkeit von Konditionen aus Finanzgeschäften ist aber nicht nur bei deren Neuabschluss, sondern insbesondere bei sog. Restrukturierungen, wie auch bei vorzeitiger Beendigung gegen Ausgleichszahlung, unbedingt angezeigt. Zur Durchführung und Dokumentation der Prüfung gilt das oben Gesagte. Die häufige Regelung, dass eine Bank, die Vertragspartei ist, selbst die geschäftsbezogenen Marktwerte ermittelt, ist nicht unkritisch.

Die Prüfung der Marktgerechtigkeit beim Abschluss von Finanzgeschäften ist ein essenzieller Prozess im Umgang mit dieser Geschäftsart und Bestandteil eines sachgerechten Risikomanagements. Finanzgeschäfte sollten nicht ohne Marktgerechtigkeitsprüfung abgeschlossen werden. Seitens der Leitungsebene in der Kommune oder den Unternehmen sollte ein Ordnungsrahmen geschaffen werden, in dem dies auch so festgelegt ist.

BDO empfiehlt in diesem Zusammenhang, im Vertrag über ein einzelnes Finanzgeschäft, insbesondere bei Finanztermingeschäften, die Verpflichtung für die Bank aufzunehmen, dem Bankkunden den Marktwert bei Abschluss des Geschäfts, zum Ende eines jeden Quartals sowie auf Anforderung auch häufiger schriftlich mitzuteilen. Auf Anforderung sollte die Bank außerdem alle relevanten Bewertungsparameter und -methoden schriftlich offenzulegen haben, sodass ein sachkundiger Dritter die Berechnung nachvollziehen kann. Aus dem Gesetz und den Marktunsancen ergibt sich all dies nämlich nicht.

BDO wird als unabhängiger Dritter regelmäßig mit Angebotsbeurteilungen und Marktwertermittlungen beauftragt.

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

## 7.3 RISIKOMANAGEMENT

### 7.3.1 RISIKOFRÜHERKENNUNGSSYSTEM FÜR EIGENBETRIEBE

#### 1. Einführung

Der Sächsische Landtag hat am 13. Mai 2009 eine Novelle des Sächsischen Eigenbetriebsgesetzes (SächsEigBG) beschlossen. Aus § 16 Abs. 3 SächsEigBG ergibt sich für die Betriebsleitungen der sächsischen Eigenbetriebe die Verpflichtung, ein Risikofrüherkennungssystem im Eigenbetrieb einzuführen und regelmäßig zu aktualisieren.

Bundesweit ist die Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems jedoch ohnehin schon gemäß § 53 des Haushaltssatzgesetzes (HGrG) notwendig. Im Rahmen der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung nach § 53 HGrG durch den Wirtschaftsprüfer<sup>1</sup> ist festzustellen, ob die Betriebsleitung des Eigenbetriebes ein Risikofrüherkennungssystem eingerichtet hat und ob dieses geeignet ist, seine Aufgaben zu erfüllen.

<sup>1</sup> vgl. IDW PS 720: Fragenkatalog zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 HGrG

Die Effizienz der Integration des Risikofrüherkennungssystems wird wesentlich von den Führungskräften in allen Bereichen beeinflusst. Früherkennung, Kommunikation und dementsprechende Entscheidungsprozesse erfordern ein optimales Zusammenwirken aller Führungssysteme des Eigenbetriebes.

Im Folgenden werden Grundsätze der Risikopolitik, der Risikomanagementprozess und die Risikosteuerung beschrieben, die in einem Risikofrüherkennungssystem des Eigenbetriebes abgebildet werden müssen, um die gesetzlichen Vorgaben zu erfüllen.

## 2. Grundsätze der Risikopolitik

Die Zielsetzung des Risikomanagements des Eigenbetriebes muss in dem Bemühen bestehen, insbesondere die existenziellen und sonstigen wesentlichen Risiken im Rahmen der Zielstellung steuern zu können. Deshalb müssen organisatorische Regelungen erlassen bzw. implementiert werden, die eine frühestmögliche Erkennung derzeitiger und zukünftiger risikobehafteter Entwicklungen gewährleisten sollen. Ein Risikofrüherkennungssystem stellt die systematische, frühzeitige Identifizierung, fortlaufende Überwachung und Steuerung der Risikopotenziale in den Vordergrund. Dazu bedient sich das Risikofrüherkennungssystem eines Instrumentariums, das wesentlich auf die Integration personeller sowie DV-technischer Unterstützung abzielt. Als unabdingbare Voraussetzung für die Zielerreichung wird die Schärfung des Risikobewusstseins bei den Mitarbeitern des Eigenbetriebes angesehen. Dies gilt umso mehr für die Einbeziehung erfahrener Mitarbeiter, die aktiv das Risikofrüherkennungssystem zum Erfolg führen sollen.

Zu Beginn der Risikofrüherkennungssystem-Überlegungen muss von der Betriebsleitung eine Risikopolitik formuliert werden, die die Grundsätze für das Risikofrüherkennungssystem abbildet. Die Risikopolitik beinhaltet üblicherweise folgende Punkte:

- Die Aufgabenerfüllung des Eigenbetriebs gemäß seiner Satzung und die gleichzeitige Erzielung eines wirtschaftlichen Erfolges ist notwendigerweise mit Risiken verbunden,
- keine Handlung oder Entscheidung darf von Beginn an ein existenzgefährdendes Risiko nach sich ziehen,
- die aus dem Satzungszweck zu erwartenden Verluste müssen minimiert werden,
- Risiken sind mit dem Instrumentarium des Risikofrüherkennungssystems zu steuern,
- Chancenpotenziale sind konsequent zu suchen und zu nutzen,
- existenzielle Risiken gefährden den Bestand des Eigenbetriebes und müssen vermieden werden.

Wesentliche Risiken lassen sich in Stör- und Notfälle einteilen. Mehrere Störfälle können gemeinsam zu einer existenziellen Gefährdung des Eigenbetriebes führen. Der Notfall stellt bereits eine gefährliche Form des Störfalles dar und fordert in der Regel ein rasches Eingreifen durch namentlich benannte Personen oder Stellen. Die Restrisiken unterliegen einer globalen Betrachtung im Rahmen des Risikomanagementprozesses.

## 3. Risikomanagementprozess

In Abbildung 1 wird der Risikomanagementprozess veranschaulicht:

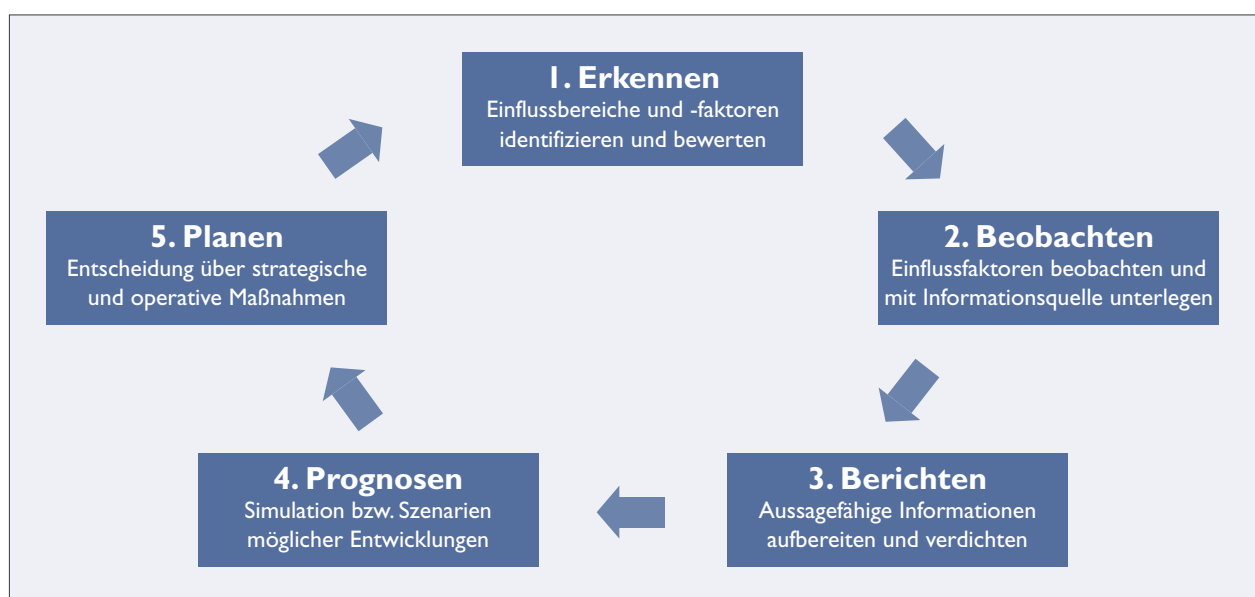


Abb. 1: Risikomanagement als Prozess

Abgeleitet aus den Zielen des Eigenbetriebes sind in einer ersten Phase die Bereiche zu identifizieren, in denen Risiken auftreten können. Die als Risiken erkannten Faktoren werden dann einer Quantifizierung unter den Gesichtspunkten ihrer Auswirkung auf das wirtschaftliche Ergebnis des Eigenbetriebes und ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit unterzogen. Als Abbild der Einflussfaktoren werden Frühwarnindikatoren definiert, die für die Entwicklung des Risikos aussagekräftig sind. Die weiteren Phasen werden in den Organisationsablauf des Eigenbetriebes implementiert und sind von der Betriebsleitung zu verantworten. Der gesamte Prozess ist stark von der „gelebten“ Risikokultur im Eigenbetrieb abhängig.

In einer zweiten Phase sind die Einflussfaktoren mit Hilfe der Frühwarnindikatoren zu beobachten. Die Ergebnisse der Beobachtung sind mit der vereinbarten Periodizität zu dokumentieren und der Betriebsleitung in geeigneter Weise mitzuteilen (Phase 3). Aus diesen Informationen leitet die Betriebsleitung den Handlungsbedarf für die Fortentwicklung der Zielerreichung des Eigenbetriebes ab. Hierfür sollten Prognosen über die Eigenbetriebszukunft erstellt werden, z. B. auf Basis von Szenarien und Simulationen (Phase 4). Hieraus werden in einer fünften Phase Entscheidungen über strategische und operative Maßnahmen gefällt. Da diese Maßnahmen Reaktionen im Eigenbetrieb und dessen Umfeld hervorrufen, ist wiederum eine Risikoinventur durchzuführen, um die veränderte Risikolandschaft zu dokumentieren, womit der Kreislauf des Risikomanagementprozesses von vorn beginnt.

#### 4. Risikosteuerung

Sind Risiken identifiziert und bewertet, steht ihre Steuerung durch Gegenmaßnahmen und ihre Überwachung mit Hilfe von Frühwarnindikatoren im Vordergrund.

Dem Eintritt von Risiken kann mit dem Einsatz geeigneter Gegenmaßnahmen begegnet werden. Hierunter sind alle Richtlinien, Verfahren, Arbeitsanweisungen und sonstigen Vorkehrungen zu fassen, die dazu dienen, ein identifiziertes Risiko zu vermeiden, zu begrenzen oder auf Dritte zu überwälzen. Dabei sind sowohl die Maßnahmen aufzunehmen, die beim Eigenbetrieb bereits bestehen, als auch die Vorkehrungen, die nach Ansicht der Risikobearbeiter für eine weitere Verringerung der Risiken notwendig erscheinen. Hierbei ist die Wirtschaftlichkeit der vorgeschlagenen Maßnahmen zu beachten.

Die Risikobearbeiter verfolgen und analysieren anhand von Frühwarnindikatoren regelmäßig die Entwicklungen, die einen Eintritt des identifizierten und bewerteten Risikos bewirken könnten. Hierfür können die unterschiedlichsten Informationsquellen genutzt werden, z. B. interne Berichte, Schriftwechsel mit Lieferanten, Veröffentlichun-

gen des Gesetzgebers sowie Medienberichte. Durch die Definition von Schwellenwerten wird die Warnfunktion der Indikatoren gewährleistet. Konkret bedeutet dies, dass der Risikobearbeiter bei Erreichen bzw. Überschreiten des definierten Schwellenwertes die Betriebsleitung unverzüglich informiert, damit diese zeitnah verändernde Maßnahmen zur Risikosteuerung treffen kann. Es wird deutlich, dass durch die Definition und Implementierung von Frühwarnindikatoren – mit entsprechender Hinterlegung von Informationsquellen und Schwellenwerten – eine effiziente Früherkennung der Risikoentwicklung erreicht werden kann.

Für die bedarfsgerechte Fortführung des implementierten Systems sind die laufende Beobachtung der Risiken und die zeitgerechte Berichterstattung von entscheidender Bedeutung. Nur so kann beim Eigenbetrieb gewährleistet werden, dass das Risikomanagementsystem seiner Zielstellung nachkommt und des Weiteren einer externen Überprüfung standhält.

#### 5. Fazit

Erfahrungsgemäß liegen die für die Einführung und den Betrieb eines Risikofrüherkennungssystems notwendigen Informationen im Eigenbetrieb auf Arbeitsebene bereits vor. Ziel der Einführung eines Risikofrüherkennungssystems ist es deshalb, diese Informationen zu erfassen, zu bündeln und systematisch zu dokumentieren. Die hierauf aufbauende Ableitung und Dokumentation von risikobezogenen Maßnahmen erbringt für die Geschäftsführung des Eigenbetriebs eine überblicksartige Zusammenfassung noch durchzuführender Maßnahmen zur Risikoreduzierung. Ein erheblicher zeitlicher Mehraufwand ist erfahrungsgemäß mit dem Risikofrüherkennungssystem nur selten verbunden. Durch das gesetzlich geforderte Risikofrüherkennungssystem sollen Risiken rechtzeitig erkannt, ein Risikobewusstsein innerhalb des Eigenbetriebs geschaffen und vom intuitiven zum methodischen Ansatz übergegangen werden. Als interessante Nebeneffekte dürften übertriebene Sicherheitsbedürfnisse abgebaut, das Verhältnis von Risikokosten und -nutzen transparenter dargestellt sowie ein angemessener Schutzgrad gegenüber Risiken etabliert werden. Hierbei können keine für alle Eigenbetriebe geltenden allgemeingültigen Vorgaben gemacht werden. Vielmehr gilt es, eigenbetriebsspezifische Risiken zu bestimmen und auf deren Eintritt individuell zu reagieren.

.....  
 Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Leipzig **WP/StB Dr. Doris Hammer** (0341/992-6699) und **WP/StB Lars Kockisch** (0341/992-6668) zur Verfügung.

---

## 8 ONLINE-SEMINAR

### NEUGRÜNDUNG VON STADTWERKEN

- Referenten:** RA Christoph Eckert, BDO Deutsche Warentreuhand AG, Bonn  
WP/StB Michael Reinartz und WP/StB Klaus-Daniel Wiening, BDO Deutsche Warentreuhand AG, Düsseldorf
- Themen:**
- Neugründung von Stadtwerken (Gründungsbegleitung, Eröffnungsbilanz, Netzübernahme und Konzessionsverträge, Endschaftsklausel, Gesamtkonzept),
  - Rekommunalisierung und Bewertung von Netzen unter Berücksichtigung der Anreizregulierung.
- Termin:** Donnerstag, 22. Oktober 2009, 14:00 Uhr  
Die Teilnahme ist kostenlos. Der Vortrag und die Diskussion dauern ungefähr 1 Stunde.
- Anmeldung bei:** Gabriele Strässer, Tel. 0228/9849-323, gabriele.straesser@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

### Kommunale Fachtagung

für Bürgermeister, Organvertreter und leitende Mitarbeiter der öffentlichen Hand sowie Führungskräfte kommunaler Unternehmen

#### Termin, Ort:

8. Oktober 2009  
Schulungszentrum der  
BDO Deutsche Warentreuhand AG  
„Haus Buchensee“  
Ludwigstraße 17  
23683 Scharbeutz

#### Themen:

- **Die neue Stadtwerkewelt**  
Eine Einführung und Einstimmung für Nicht-Stadtwerkeprofis
- **Jahressteuergesetz 2009**
  - Fragen und Streitpunkte bei der Besteuerung der öffentlichen Hand
  - Rechtsprechungs-Update
- **Rekommunalisierung und Bewertung von Netzen unter Berücksichtigung der Anreizregulierung**
- **BilMoG: Besonderheiten für Kommunale Unternehmen und im Rahmen der Doppik**

#### Referenten:

Heike Wiesing-Weißbarth, BDO Lübeck  
Heinz-Gerd Hunfeld, BDO Hamburg  
Annegret Röther, BDO Lübeck  
André Horn, BDO Hamburg  
Christine Promersberger, BDO Hamburg  
Detlef Mohr, BDO Kiel

#### Veranstalter:

BDO Deutsche Warentreuhand AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Frau Heike Jorga  
Kohlmarkt 7 - 15  
23552 Lübeck  
Telefon: 0451/70281-11  
Telefax: 0451/70281-49  
E-Mail: heike.jorga@bdo.de

### Aktuelles zum Mehrwertsteuerpaket 2010

#### Termin, Ort:

1. Oktober 2009, München  
8. Oktober 2009, Düsseldorf  
11. November 2009, Bremen  
12. November 2009, Hannover  
16. November 2009, Kassel

#### Thematik:

Der Rat der Europäischen Union hat am 12. Februar 2008 zwei EG-Richtlinien sowie eine EG-Verordnung verabschiedet, das sog. Mehrwertsteuerpaket (MwSt-Paket). Durch das MwSt-Paket findet eine grundlegende Änderung der Ortsvorschriften bei Dienstleistungen statt. Daneben wird das bisherige Vorsteuer-Vergütungsverfahren für in der EU ansässige Unternehmer durch ein neues Prozedere ersetzt. Daher möchten wir Sie heute auf die Seminarveranstaltung „Aktuelles zum Mehrwertsteuerpaket 2010“ aufmerksam machen. Im Rahmen des Seminars werden wir Ihnen einen Überblick über die aktuellen Änderungen im Umsatzsteuerrecht geben und das BMF-Schreiben zum MwSt-Paket vorstellen.

#### Seminarinformationen:

##### Das Mehrwertsteuerpaket

- Änderungen der Ortsvorschriften
- Erweiterung des Reverse Charge Verfahrens
- Neue Rechnungsvorschriften
- Erweiterung der Meldepflichten

##### Das neue Vorsteuervergütungsverfahren

- Elektronische Abgabe aller Anträge über ein Portal
- Verlängerung der Abgabefrist
- Feste Zeitvorgaben für die Bearbeitung der Anträge

#### Veranstalter:

BDO Deutsche Warentreuhand AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Weitere Informationen zur Anmeldung finden Sie unter:  
[www.bdo.de](http://www.bdo.de) (Veranstaltungen)

**Steuerforum für Führungskräfte 2009**Termin, Ort:

1. Oktober 2009  
Steigenberger Hotel Metropolitan  
Poststr. 6  
60329 Frankfurt  
13. Oktober 2009  
Hilton Munich City  
Rosenheimer Str. 15  
81667 München

Seminarinformationen:

- Unternehmensbewertung und Steuern
- Neue Entwicklungen im Bereich Verrechnungspreise
- Verlustverrechnung über die Grenze
- Das Mehrwertsteuerpaket
- Latente Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)
- Handlungsmöglichkeiten für Unternehmen in Zeiten der Finanzkrise

Teilnahmegebühr:

Die Teilnahmegebühr beträgt 150,00  
zzgl. gesetzl. Umsatzsteuer

Veranstalter:

BDO Deutsche Warentreuhand AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Frau Silvia Lünemann  
Max-Keith-Straße 66  
45136 Essen  
Tel.: 0201/87215-803  
Fax: 0201/87215-800  
E-Mail: silvia.luennemann@bdo.de

**Der Fraud Manager**

Wirtschaftskriminalität vorbeugen, aufdecken,  
aufklären!

Termin, Ort:

8. Oktober 2009, Hamburg  
10. November 2009, Frankfurt

Referent:

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

Seminarinformationen:

Siehe Homepage: [www.bdo.de](http://www.bdo.de) (Veranstaltungen).

Veranstalter:

Deutsches Krankenhausinstitut e.V.  
Management Circle AG  
Hauptstraße 129  
65760 Eschborn/Ts.  
Tel.: 06196/4722700  
E-Mail: [anmeldung@managementcircle.de](mailto:anmeldung@managementcircle.de)

**Handelsblatt Seminar**

Der moderne Prüfungsausschuss

**BilMoG: Setzen Sie die neuen gesetzlichen Corporate  
Governance-Anforderungen richtig um!**

Termin, Ort:

3. November 2009, Berlin  
3. Dezember 2009, Frankfurt/Main

Seminarinformationen:

Verantwortung und Haftungsrisiken steigen!  
Handeln Sie jetzt!

- Spezifizierte Kontrollpflichten durch BilMoG und AktG
- Aufgaben und Arbeitsteilung zwischen Prüfungsausschuss und Aufsichtsrat
- Welche Unterlagen müssen Mitglieder des Prüfungsausschusses sichten?
- Unabhängigkeit und Sachverständnis – Bedeutung in der Praxis
- Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer
- Risikomanagement und IKS
- Haftungsrisiken und Vermeidungsstrategien

Seminarleitung:

WP/StB Dr. Arno Probst,  
Mitglied des Vorstands,  
BDO Deutsche Warentreuhand AG

Veranstalter:

Euroforum, Informa Deutschland SE  
Postfach 11 12 34  
40512 Düsseldorf  
Frau Sonja Meyer  
Tel.: 0211/9686-3539  
Fax: 0211/9686-4040  
E-Mail: [anmeldhb@euroforum.com](mailto:anmeldhb@euroforum.com)

**Der Revisionsleiter**Termin, Ort:

28. und 29. Oktober 2009, Frankfurt  
25. und 26. November 2009, München

Referenten:

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

Master of Science, Leiterin des Fachbereiches  
„Forensic & Internal Audit Services“, Frankfurt am Main

Seminarinformationen:

Siehe Homepage: [www.bdo.de](http://www.bdo.de) (Veranstaltungen).

Veranstalter:

Management Circle AG  
Hauptstraße 129  
65760 Eschborn/Ts.  
Tel.: 06196/4722700  
E-Mail: [anmeldung@managementcircle.de](mailto:anmeldung@managementcircle.de)

**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 5-800  
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 1-800  
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