

04|09

**INHALT****BILMOG:  
MASSGEBLICHKEIT  
FÜR STEUERBILANZ****MEHR TRANSPARENZ  
IN ÖFFENTLICHEN  
UNTERNEHMEN****FÖRDERUNG VON  
WÄRMENETZEN (KWK-G)****GRENZEN MATERIELLER  
PRIVATISIERUNG ÖFFENTLICHER  
EINRICHTUNGEN****BEAMTE ALS ARBEITNEHMER  
IN PRIVATUNTERNEHMEN****ZUSATZVERSORGUNG AKTUELL****EDITORIAL**

Sehr geehrte Damen und Herren,

im vergangenen Jahr haben wir mehrfach über die steuerliche Behandlung von Dauerverlustbetrieben und vom Querverbund berichtet. Jetzt ist für jedes Unternehmen der richtige Zeitpunkt, sich intensiv mit den Folgen der gesetzlichen Änderungen auseinanderzusetzen.

Dies hat zwei Gründe: Zum einen ist am 12. November 2009 das BMF-Schreiben zu Anwendungsfragen hinsichtlich des Jahressteuergesetzes 2009 erschienen. Damit steht in vielen Punkten die Auffassung der Finanzverwaltung nun fest. Mehr Rechtssicherheit hinsichtlich der Anwendung des Jahressteuergesetzes 2009 wird es bis zu Ihrer Betriebsprüfung bzw. dem ersten BFH-Urteil nicht geben.

Zum anderen steht bei den meisten Gesellschaften nun der Jahresabschluss 2009 vor der Tür. Bei der Berechnung der Steuerrückstellung ist die Spartenrechnung erstmals zu berücksichtigen. Die Spartenrechnung führt in vielen Fällen zu sehr umfangreichen Änderungen in der Steuerberechnung. Die Berechnung für einen Mandanten hat ergeben, dass bei einem Verlust im Organkreis von EUR 1 Mio. und erheblichen Verlustvorträgen dieser eine Steuerrückstellung von EUR 400.000 bilden muss. Die Auswirkung der Spartenrechnung auf die Steuerrückstellung kann damit in diesem Jahr zu dem wesentlichen Thema der Abschlussprüfung werden.

Aus diesem Grunde bieten wir zum Thema Spartenrechnung ein Online-Seminar am 14. Januar 2009 an. Detaillierte Hinweise entnehmen Sie bitte der Rubrik 8. Dass der öffentliche Sektor mit ständig neuen Rahmenbedingungen leben muss, ist auch in vielen anderen Bereichen der Fall. Dies zeigen insbesondere die Gerichtsurteile, die wir in dieser Ausgabe für Sie aufbereitet haben.

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 Rundumbetreuung 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 – BMF-Schreiben veröffentlicht	5
1.2	Entwurf des BMF-Schreibens zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG	6
1.3	Inhaltliche Anforderungen an einen Ergebnisabführungsvertrag im GmbH- Konzern	7
<b>2</b>	<b>RECHT</b>	<b>8</b>
2.1	Vereinsrecht	8
2.1.1	Änderungen im Vereinsrecht	8
2.2	Kommunalrecht	8
2.2.1	Mehr Transparenz in öffentlichen Unternehmen	8
2.3	Wettbewerbsrecht	10
2.3.1	Bezeichnung Stadtwerke nur für kommunale Energieversorger	10
2.4	Kartellrecht	10
2.4.1	Kartellrechtliche Kontrolle von Wasserpreisen	10
<b>3</b>	<b>ARBEITSRECHT/VBL</b>	<b>11</b>
3.1	Rechtsprechungsänderung zur gegenläufigen betrieblichen Übung	11
3.2	Änderung des Arbeitnehmerbegriffs in § 5 BetrVG: Beamte als Arbeitnehmer	12
3.3	BAG zu konzerninterner Arbeitnehmerüberlassung	13
3.4	Aktuelles zum Recht der Zusatzversorgung	13
<b>4</b>	<b>RECHNUNGSLEGUNG/DOPPIK</b>	<b>15</b>
4.1	Termin Gesamtabschluss in Hessen ist verschoben	15
4.2	NKF-Gesamtabschluss in Nordrhein-Westfalen (NRW): Rechnungslegungs bezogene Erleichterungen mit dem 4. Praxisleitfaden festgelegt!	15
<b>5</b>	<b>TRANSAKTIONSBERATUNG</b>	<b>17</b>
5.1	Grenzen materieller Privatisierung öffentlicher Einrichtungen	17
<b>6</b>	<b>VERSORGUNG</b>	<b>18</b>
6.1	BGH-Urteil zum Übereignungsanspruch an Netzen beim Wechsel des Konzessionsnehmers	18
6.2	Berichterstattung von Objektnetzbetreibern	18
6.3	BGH-Rechtsprechung zu Preisanpassungsklauseln in Energielieferungsverträgen	19
6.4	Förderung des Neu- und Ausbaus von Wärmenetzen im Rahmen der Novelle des Kraft-Wärme-Kopplungsgesetzes (KWKG)	21

<b>7</b>	<b>SONSTIGE</b>	<b>23</b>
7.1	Wasserversorgung	23
7.1.1	Gewerbsteuerpflicht eines kommunalen Zweckverbandes zur Wasserversorgung	23
7.2	Abwasser/Abfall	24
7.2.1	Hoffnung auf stromsteuerrechtliche Vergünstigungen für die Abwasser- und Abfallentsorgungsbetriebe?	24
.....		
<b>8</b>	<b>ONLINE-SEMINAR</b>	<b>25</b>
.....		
<b>9</b>	<b>VERANSTALTUNGEN</b>	<b>26</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 – BMF-SCHREIBEN VERÖFFENTLICHT

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurde erstmals die Besteuerung der öffentlichen Hand bezüglich der Dauerverlustbetriebe und der Zusammenfassung verschiedener Tätigkeiten im Gesetz selbst geregelt. Nun hat das BMF mit Schreiben vom 12. November seine Auffassung der „Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ dargestellt. Über die bisherigen Entwürfe hatten wir in den vergangenen Ausgaben mehrfach berichtet.

Die endgültige Fassung des BMF-Schreibens enthält gegenüber der Entwurfsfassung im Wesentlichen die folgenden neuen Aussagen:

- Die Zusammenfassung eines Betriebes gewerblicher Art (BgA) mit einem zusammengefassten BgA (zBgA) oder einer mehrere Betriebe umfassenden Einrichtung ist möglich, auch wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der BgA des zBgA oder einem der Betriebe der Einrichtung vorliegt.
  - Ganz entscheidend ist bei der Zusammenfassung als gleichartig oder gemäß § 4 Abs. 3 KStG jedoch, welcher Einzel-BgA dem zBgA das Gepräge gibt. Wird ein Bäderbetrieb und die Energieversorgung aufgrund technisch-wirtschaftlicher Verflechtung zusammengefasst, ist eine weitere Zusammenfassung mit dem Verkehrsbetrieb nur möglich, wenn der Versorgungsbetrieb und nicht der Badbetrieb prägend ist. Wann dies der Fall ist, dazu enthält das BMF-Schreiben keine Aussagen.
  - Bei der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung findet die „Mitschlepptheorie“ – entgegen dem ursprünglichen Entwurf – grundsätzlich Anwendung, d. h. für die Zusammenfassung, z. B. von mehreren Bädern mit der Versorgungsparte, reicht es aus, dass nur bei einem Bad mittels Blockheizkraftwerke eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht. Diese Verflechtung muss jedoch im Verhältnis zu allen einbezogenen Bädern „von einigem Gewicht“ sein.
- In § 4 Abs. 3 KStG aufgeführte Versorgungsbetriebe gelten als gleichartig. Eine Gleichartigkeit zwischen Versorgungs- und Verkehrsbetrieben besteht hingegen nicht. Die erstmalige Zusammenfassung von nicht-gleichartigen Betrieben führt dazu, dass eventuell bisher entstandene Verlustvorträge nicht im zusammengefassten Betrieb nutzbar sind. Bei einer Zusammenfassung von gleichartigen Betrieben können hingegen die Verlustvorträge weiter genutzt werden. Die gleiche Auswirkung besteht bei der Spartenrechnung. Wird zusätzlich zu der gemäß § 4 Abs. 3 KStG zusammengefassten Sparte „Stromversorgung/Verkehrsbetrieb“ die Wasserversorgung betrieben, führt dies zu einer gemäß § 4 Abs. 3 KStG um die Wasserversorgung erweiterten neuen Sparte. Ein Gewinn der neuen Sparte kann jedoch nur dann um einen Verlustvortrag der bisherigen Sparte gemindert werden, wenn die Stromversorgung die bisher zusammengefasste Sparte geprägt hat.
- Netzverpackungs- und Netzbesitz-BgA sowie der Betrieb einer Photovoltaikanlage sind Versorgungsbetriebe i. S. d. § 4 Abs. 3 KStG. Telekommunikationsbetriebe sind hingegen keine Versorgungsbetriebe i. S. d. § 4 Abs. 3 KStG. Eine Zusammenfassung der Telekommunikation mit anderen Versorgungsbetrieben kommt nur bei einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung in Betracht.
- Für die Zusammenfassung von Betriebsaufspaltungs-BgA ist auf die Verpachtungstätigkeit des Besitz-BgAs abzustellen. Die Tätigkeit der Betriebsgesellschaft ist irrelevant. Die meisten Betriebsaufspaltungs-BgA dürften damit eine allgemeine Verpachtungstätigkeit betreiben, die mit gleichartigen Verpachtungstätigkeiten zusammenfassbar sind. Im Versorgungsbereich sind hingegen die Netzbesitz-BgA ausdrücklich als Versorgungsbetriebe definiert und folglich auch bei der Betriebsaufspaltung mit anderen Katalog-BgA zusammenfassbar. In Anlehnung daran könnte argumentiert werden, dass Infrastrukturbetriebe im Verkehrsbereich (z. B. Gleisanlagen einer Straßenbahn) als Verkehrsbetrieb gelten. Das BMF-Schreiben schweigt dazu jedoch. Im Gegensatz zur Betriebsaufspaltungs-BgA ist nach dem BMF-Schreiben bei Verpachtungs-BgA, also bei der Überlassung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen, für die Zusammenfassung auf die Tätigkeit des Pächters abzustellen.
- Bei nicht gleichartigen Tätigkeiten führt die Zusammenfassung mit einem weiteren Tätigkeitsbereich dazu, dass der bisherige Verlustvortrag nicht weiter genutzt werden kann. Im BMF-Schreiben ist dazu jedoch

klargestellt, dass eine Veränderung innerhalb eines Tätigkeitsbereiches hingegen unschädlich ist. Die Erweiterung des Verkehrsbetriebes von Bussen um Straßenbahn ist ausdrücklich als Beispiel genannt.

- Im Bereich privilegierter Dauerverlustgeschäfte von Eigengesellschaften enthält das endgültige BMF-Schreiben erstmalig eine weitere Einschränkung. Sind neben Privatgesellschaftern mehrere juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR) beteiligt, so reicht es nicht aus, dass die Privatgesellschafter von der Verlustbeteiligung befreit sind und eine jPdÖR die Verluste trägt. Vielmehr müssen alle jPdÖR entsprechend ihrer Beteiligungsquote die Verluste tragen. Ist also neben der Stadt und einem Privatgesellschafter auch eine AÖR beteiligt, so darf die AÖR nicht von der Verlusttragung befreit sein, auch wenn das Dauerverlustgeschäft allein im Interesse der Stadt von der Eigengesellschaft betrieben wird. Diese Einschränkung erscheint nicht plausibel.

Das BMF-Schreiben schafft nur zum Teil Rechtssicherheit. Einige Aussagen im BMF-Schreiben schaffen hingegen in der Praxis erhebliche Anwendungsprobleme. Insbesondere die Frage der Zusammenfassungsmöglichkeit mehrerer Tätigkeiten hängt nun von der Reihenfolge der Zusammenfassung und von der Feststellung, welcher Bereich prägend ist, ab. Im Rahmen der Veranlagung 2009 stehen Kommunen und Eigengesellschaften damit vor erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten.

#### **Hinweis:**

Keine Änderung enthält das BMF-Schreiben zum Thema Wirtschaftsförderung, Stadthallen und Bürgerhäuser. Diese Bereiche sind weiterhin nicht privilegiert, wenn sie dauerdefizitär sind. Kapitalertragsteuer droht. Hier besteht Handlungsbedarf.

Insbesondere Eigengesellschaften müssen sich nun dringend mit der Spartenrechnung und den Folgen im Einzelfall auseinandersetzen, da diese schon im Rahmen der Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses bei der Steuerrückstellungsberechnung eine erhebliche Bedeutung hat.

Gerne beraten wir Sie bei der Anwendung des JStG 2009 auf Ihren speziellen Fall.

## **1.2 ENTWURF DES BMF-SCHREIBENS ZUR MASSGEBLICHKEIT DER HANDELSBILANZ FÜR DIE STEUERLICHE GEWINNERMITTLUNG NACH DEM BILMOG**

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat einen Entwurf des Schreibens zur „Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung“ erstellt.

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25. Mai 2009 wurde § 5 Abs. 1 EStG dahingehend geändert, dass bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die dies freiwillig machen, grundsätzlich das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist. Dies gilt nicht, wenn im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechtes ein anderer Ansatz gewählt wird oder wurde, § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG. Damit ist die Ausübung steuerlicher Wahlrechte nicht mehr an die Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz gebunden und Änderungen in der Handelsbilanz haben keine Auswirkungen mehr auf die Steuerbilanz. Diese Änderung findet erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009, d. h. für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 enden, Anwendung.

In Anwendung des § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG können steuerliche Wahlrechte unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, insbesondere der Bewertungstetigkeit, unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden.

Dies gilt zunächst für ausschließlich im Steuerrecht bestehende Wahlrechte. So ist beispielsweise die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz bei voraussichtlich dauernder Wertminderung bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen, vielmehr kann der Steuerpflichtige hierauf verzichten.

Ferner können sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich existierende Wahlrechte aufgrund der Gesetzesänderung in der Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden. Folglich setzt die Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens in der Steuerbilanz nicht voraus, dass der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter auch in der Handelsbilanz – unter Verwendung von Verbrauchsfolgeverfahren – bewertet, sondern in der Handelsbilanz kann auch eine Einzelbewertung der Vermögensgegenstände erfolgen.

Bei Ausübung steuerlicher Wahlrechte muss der Steuerpflichtige künftig Aufzeichnungspflichten erfüllen. Daher müssen Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. Eine besondere Form der Verzeichnisse ist zwar nicht vorgeschrieben, inhaltlich müssen darin jedoch der Anschaffungs- oder Herstellungstag, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen angegeben werden. Soweit ein Anlagenspiegel diese Angaben enthält, oder um diese ergänzt wird, ist dies ausreichend. Wird das Verzeichnis nicht (vollständig) geführt, ermittelt die Finanzbehörde den Gewinn so, als wenn das Wahlrecht nicht ausgeübt wurde.

### 1.3 INHALTLICHE ANFORDERUNGEN AN EINEN ERGEBNISABFÜHRUNGSVERTRAG IM GMBH-KONZERN

Das FG Köln ist mit Urteil vom 13. Mai 2009 erneut von der langjährigen Auffassung der Finanzverwaltung und ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) abgewichen, wonach die steuerliche Anerkennung einer Organschaft in einem GmbH-Konzern eine ausdrückliche Vereinbarung einer Verlustübernahme gemäß § 302 Abs. 1 und 3 AktG voraussetzt. Nach Ansicht des FG Köln ist ein Ergebnisabführungsvertrag (EAV) dagegen auch ohne ausdrücklichen Verweis auf diese aktienrechtlichen Vorschriften steuerlich wirksam. Dies beruht darauf, dass nach der heutigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) die Verlustübernahmeregelungen des § 302 AktG beim GmbH-Vertragskonzern unmittelbar zur Anwendung kommen und unabhängig davon gelten, ob diese ausdrücklich in den Vertrag aufgenommen wurden oder nicht.

Der BFH war in seinen Urteilen vom 22. Februar 2006 der schon zuvor in Urteilen vom 22. Juni 2005 vom FG Köln vertretenen Ansicht nicht gefolgt und begründet dies damit, dass der § 17 S. 2 KStG zur steuerlichen Wirksamkeit eines EAV u. a. voraussetzt, dass eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird. Die Formulierung „vereinbart“ in § 17 KStG zwingt nach Ansicht des BFH zu dieser Auslegung. Hiermit übereinstimmend verlangt ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 16. Dezember 2005 im Zusammenhang mit der Einfügung des § 302 Abs. 4 AktG, dass bestehende EAV zwar einen Hinweis auf § 302 Abs. 4 AktG nicht enthalten müssen und auch keine Anpassung erforderlich ist, allerdings müssen Neuverträge, die nicht allgemein auf § 302 AktG verweisen, eine dem § 302 Abs. 4 AktG entsprechende Vereinbarung enthalten. Gemäß

dem BMF entsprechen EAV, die § 302 Abs. 4 AktG nicht enthalten, damit nicht den Anforderungen des § 17 S. 2 KStG.

#### **Hiergegen argumentiert das FG Köln nun wie folgt:**

Das KStG sah seinerzeit eigenständige Regeln vor, da die zivilrechtliche Rechtslage bezüglich der Begründung eines wirksamen Organschaftsverhältnisses beim GmbH-Konzern bei der Einführung der KStG-Regelung unklar war. Zwischenzeitlich erfolgte jedoch eine klarstellende BGH-Entscheidung zur Anwendung des § 302 AktG im wirksam errichteten GmbH-Vertragskonzern mit Urteil vom 11. November 1991. Nach Ansicht des FG Köln muss die Auslegung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG die nunmehr geklärte Zivilrechtslage berücksichtigen. Bei einer sinnorientierten, nicht allein am Wortlaut haftenden, sondern auch den gesetzgeberischen Willen und den Zweck der Vorschrift berücksichtigenden Auslegung des § 17 KStG ist der Begriff „vereinbart“ dahingehend zu verstehen, dass durch einen wirksamen EAV die Anwendung der Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG herbeigeführt wird. Der Wortlaut steht dem nicht entgegen, denn „vereinbart“ sind nicht nur solche Bestimmungen, deren Geltungsgrund der übereinstimmende Wille der Beteiligten ist, sondern auch solche, die von Gesetzes wegen durch den Vertragsabschluss ausgelöst werden. Hierzu gehört nach der BGH-Rechtsprechung die Geltung des § 302 AktG durch analoge Anwendung, dessen Geltung deshalb nicht nochmals gesondert vereinbart werden muss.

Gemäß der Urteilsbegründung des FG Köln kommt es infolge der aktuell (noch) abweichend vertretenen Auffassung der Finanzverwaltung und der BFH-Rechtsprechung zu einer nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung, wenn Organgesellschaften in einem GmbH-Vertragskonzern, bei denen im Vertrag ein ausdrücklicher Hinweis auf § 302 AktG fehlt, höher besteuert werden als Organgesellschaften, bei denen ein solcher Hinweis vereinbart worden ist. Für den Fall, dass der BFH seiner Rechtsauffassung nicht folgt, hat das FG angekündigt, eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Überprüfung der vom BFH vertretenen Auslegung einzuholen. Vor dem Hintergrund, dass die Finanzverwaltung zunehmend selbst kleinste Abweichungen bei dem Verweis auf § 302 AktG genügen lässt, bestehende Organschaften infrage zu stellen, sind der Vorstoß und die angekündigte Vorgehensweise des FG Köln sehr zu begrüßen.

#### **Hinweis:**

In einem aktuellen Beschluss vom 27. Juli 2009 hat der BFH entschieden, dass zur körperschaftsteuerlichen Begründung eines EAVs die Mindestlaufzeit ausdrücklich in den Vertrag aufgenommen werden muss. Dies wird damit begründet, dass das Erfordernis der fünfjährigen Mindestlaufzeit des EAVs nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 KStG nicht

zur ergänzenden Auslegung von Vertragsklauseln herangezogen werden kann.

Auf Grund der vertretenen Auffassung des BMF ist bei der Abfassung und Änderung von Ergebnisabführungsverträ-

gen besondere Sorgfalt geboten. Spät entdeckte Fehler können für viele Veranlagungszeiträume erhebliche Steuerermehrbelastungen nach sich ziehen – insbesondere im Querverbund. Eine steuerliche Beratung ist daher bei jeder Änderung notwendig.

## 2 RECHT

### 2.1 VEREINSRECHT

#### 2.1.1 ÄNDERUNGEN IM VEREINSRECHT

Noch vor der Bundestagswahl Ende September und dem anschließenden Regierungswechsel wurden zwei Gesetze betreffend das Vereinsrecht verabschiedet:

##### **Haftungsbegrenzung für Vereins- und Stiftungsvorstände**

Das „Gesetz zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen“ beinhaltet Haftungserleichterungen für Vereins- und Stiftungsvorstände, die **unentgeltlich** tätig sind oder für ihre Tätigkeit ein **geringfügiges Honorar** von maximal EUR 500 pro Jahr erhalten. Schädigt ein Vorstandsmitglied durch seine Tätigkeit den Verein oder dessen Mitglieder, haftet er nur bei **Vorsatz** oder **grober Fahrlässigkeit**. Die Haftung gegenüber Dritten wird nicht beschränkt; allerdings hat der Verein das Vorstandsmitglied von der Haftung gegenüber Dritten freizustellen, sofern das Vorstandsmitglied nicht grob fahrlässig oder vorsätzlich gehandelt hat. Die Neuregelung gilt seit 3. Oktober 2009.

##### **Elektronische Anmeldungen zum Vereinsregister**

Mit dem „Gesetz zur Erleichterung elektronischer Anmeldungen zum Vereinsregister und anderer vereinsrechtlicher Änderungen“ werden die noch notwendigen Voraussetzungen zur Zulassung elektronischer Anmeldungen zu den Vereinsregistern geschaffen. Anders als z. B. beim Handelsregister bleiben beim Vereinsregister aber weiterhin alle Anmeldungen auch in **Papierform möglich**. Denn die Bundesländer können die elektronische Anmeldung nur neben der Anmeldung in Papierform vorsehen.

Daneben werden einige überholte Vorschriften aus dem Vereinsrecht aufgehoben, andere angepasst. So wird die **Mehrheitsvertretung** innerhalb des Vorstandes als gesetzliche Vertretungsform bestimmt, von der die Vereine aber weiterhin durch Satzung abweichen können. Außerdem wird für eingetragene Vereine, die in unzulässiger Weise wirtschaftliche Zwecke verfolgen, statt der Entziehung der Rechtsfähigkeit in einem Verwaltungsverfahren die Löschung aus dem Vereinsregister in einem registerrechtlichen Verfahren vorgesehen.

##### **Hinweis:**

Beim Bundesministerium der Justiz ([www.bmj.de/Vereinsrecht](http://www.bmj.de/Vereinsrecht)) kann ab sofort kostenlos ein Leitfaden zum Vereinsrecht bestellt oder abgerufen werden, der die geltende Rechtslage erläutert.

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

### 2.2 KOMMUNALRECHT

#### 2.2.1 MEHR TRANSPARENZ IN ÖFFENTLICHEN UNTERNEHMEN

Mit der Drucksache 14/10027 vom 27.10.2009 hat der Landtag in Nordrhein-Westfalen den Gesetzesentwurf der Landesregierung für ein „Gesetz zur Schaffung von mehr Transparenz in öffentlichen Unternehmen im Lande Nordrhein-Westfalen (Transparenzgesetz)“ verhandelt. Die Gesetzesinitiative geht auf die Erkenntnis zurück, dass sich



bei Unternehmen der öffentlichen Hand, die sich aus öffentlichen Mitteln finanzieren, ein erhöhter Informationsbedarf der Allgemeinheit ergibt. Die Bürger haben einen berechtigten Anspruch darauf, zu erfahren, wofür die öffentlichen Gelder eingesetzt werden. Insbesondere gilt dies für die Personalkosten in öffentlichen Unternehmen. Ganz konkret stellt sich die Frage nach Vergütungen für Vorstände und Geschäftsführer sowie für die Mitglieder von Aufsichtsgremien in öffentlichen Unternehmen.

Aktuell besteht in Nordrhein-Westfalen für solche öffentlich-rechtlichen Unternehmen überwiegend keine Verpflichtung, die Bezüge der Mitglieder ihrer Leitungsebenen und Aufsichtsgremien individualisiert auszuweisen. Dies gilt entsprechend auch für privatrechtliche Gesellschaften, an denen das Land oder nordrhein-westfälische Gemeinden und Gemeindeverbände beteiligt sind, es sei denn, es bestehen bereits anderweitige bundesrechtliche Regelungen.

Diesen Erkenntnissen Rechnung tragend enthält der Gesetzesentwurf folgende Kernpunkte:

- Land und Kommunen sind bei einer unmittelbar oder mittelbar bestehenden mehrheitlichen Beteiligung an privatrechtlichen Gesellschaften verpflichtet, auf eine individualisierte Veröffentlichung der Bezüge der Mitglieder der Geschäftsführungsorgane und Aufsichtsgremien im Jahresabschluss hinzuwirken. Eine Soll-Vorschrift zur Hinwirkung ist bei Minderheitsbeteiligungen ab 25 % vorgesehen.
- Korrespondierend hierzu darf bzw. soll bereits die Gründung von und die Beteiligung des Landes und der Kommunen an einem privatrechtlichen Unternehmen nur unter der Voraussetzung erfolgen, dass die individualisierte Offenlegung der Bezüge der Mitglieder, der Geschäftsführungsorgane und Aufsichtsgremien gewährleistet ist.
- Landesunmittelbare rechtsfähige Anstalten, Körperschaften und Stiftungen des öffentlichen Rechts sind unmittelbar zur individualisierten Veröffentlichung im o. a. Sinne verpflichtet, soweit sie unternehmerisch tätig sind. Entsprechendes gilt auch für Landesbetriebe und Sondervermögen sowie die Sparkassen und Giroverbände. Die Pflicht zur individualisierten Veröffentlichung gilt auch für kommunale Anstalten und gemeinsame Kommunalunternehmen. Es ist vorgesehen, entsprechende Regelungen für kommunale Sondervermögen durch Ergänzungen der Eigenbetriebsverordnung und der Gemeindekrankenhausbetriebsverordnung vorzunehmen.
- Beraterverträge zwischen einer Sparkasse und einem Verwaltungsratsmitglied bedürfen künftig der Zustimmung des Verwaltungsrates.

Mit dem Gesetzesentwurf soll dem Transparenzgedanken bei öffentlichen Unternehmen möglichst wirksam und angemessen Geltung verschafft werden. Eine bloße Selbstverpflichtung landeseigener und kommunaler Unternehmen im Sinne eines Corporate Governance Kodex wird nicht als rechtsverbindliche, die Unternehmen und Beteiligungen in ausreichendem Maße bindende und dem Informationsanspruch der Allgemeinheit hinreichend Rechnung tragende Grundlage angesehen. Es ist ergänzend an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass sich der Public Corporate Governance Kodex ausschließlich an Unternehmen mit Bundesbeteiligung richtet.

Mit dem Transparenzgesetz wird Nordrhein-Westfalen bundesweit eine Vorreiterrolle einnehmen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass es auch in anderen Bundesländern zum Regelfall werden wird, dass Bedienstete in einer öffentlichen Funktion eine Veröffentlichung ihrer Gehälter zu dulden haben. Unter dem Gesichtspunkt demokratischer Kontrolle lässt sich dies auch auf die Repräsentanten öffentlicher Unternehmen übertragen.

Das Land NRW schöpft bei dem Gesetzesentwurf seine verfassungsrechtlich vorgegebene Gesetzgebungskompetenz vollständig aus. Das heißt, die Veröffentlichung der Gehälter wird im Gesetz je nach Organisationsform des öffentlichen Unternehmens geregelt. Betroffen sind daher öffentliche Unternehmen, wie Stadtwerke, Universitätskliniken oder auch Sparkassen und Landesbanken.

Neben der individualisierten Veröffentlichung der Aufsichtsratsgehälter sieht das Transparenzgesetz weiter vor, dass auch Beraterverträge von Mitgliedern in Aufsichtsratsgremien der Veröffentlichungspflicht unterliegen.

#### **Fazit bzw. Hinweis für die Praxis:**

Spätestens ab Ende 2012 gilt die vollständige Offenlegungspflicht sämtlicher Vergütungsbestandteile der Bediensteten in öffentlicher Funktion. Die kommunale Selbstverwaltung ist insofern berührt, als bei einem Handeln in Privatrechtsform dem Erfordernis einer individualisierten Ausweisung der Vergütungen der Mitglieder der Geschäftsführung und der Aufsichtsgremien Rechnung zu tragen ist. Das Gesetz wird am Tage nach seiner Verkündung in Kraft treten; zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Beitrags ist mit einer baldigen Verkündung zu rechnen.

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

## 2.3 WETTBEWERBSRECHT

### 2.3.1 BEZEICHNUNG STADTWERKE NUR FÜR KOMMUNALE ENERGIEVERSORGER

Seit einiger Zeit beschäftigen sich die Gerichte verstärkt mit der Frage, ob private Energieversorger die Bezeichnung „Stadtwerke“, einen auf diese Bezeichnung hinweisenden Firmenbestandteil oder eine hierauf hindeutende Abkürzung (z. B. „swb“/„SW“) verwenden dürfen. Die mittlerweile hierzu ergangene Rechtsprechung gelangt zu dem Ergebnis, dass die Führung einer entsprechenden Bezeichnung durch private Energieversorgungsunternehmen aus wettbewerbsrechtlichen Gründen nicht zulässig ist.

So haben die Landgerichte Kiel und Nürnberg-Fürth mit Urteilen vom 27. bzw. 29. Juli 2009 sowie das Hanseatische Oberlandesgericht in Bremen in einem einstweiligen Rechtsschutzverfahren mit Beschluss vom 22. Oktober 2009 entschieden, dass ein rein privates Energieversorgungsunternehmen ohne (wesentliche) kommunale Beteiligung zur Kennzeichnung seines Geschäftsbetriebes nicht die Bezeichnung „Stadtwerke“ bzw. eine entsprechende Abkürzung verwenden darf. Dies beruht darauf, dass nach Ansicht dieser Gerichte der durchschnittlich informierte bzw. aufmerksame Verbraucher mit dem Begriff „Stadtwerke“ nach wie vor ein Unternehmen der Daseinsvorsorge assoziiert, das einer Kommune gehört oder zumindest einem gemeindenahen Betrieb, der in der Regel von einer Kommune im Wesentlichen gesteuert, also beherrscht wird. Mit einem kommunalen Unternehmen wird in diesem Zusammenhang die Vorstellung besonderer Verlässlichkeit, Seriosität, Bonität und Insolvenzfestigkeit verbunden. Verwendet ein privater Versorger demzufolge die Firmenbezeichnung Stadtwerke, einen entsprechenden Firmenbestandteil oder eine entsprechende Abkürzung, so ist dieses Vorgehen daher geeignet, in wettbewerbswidriger Weise über die geschäftlichen Verhältnisse des Unternehmens zu täuschen. Eine solche Irreführung ist folglich wettbewerbsrechtlich unzulässig.

Infolge dieser Rechtsprechung ist es kommunalen Unternehmen daher möglich, privaten Energieversorgungsunternehmen, die in ihrer Firmierung die Bezeichnung „Stadtwerke“ oder entsprechende Firmenbestandteile oder Abkürzungen zur Erzielung von Wettbewerbsvorteilen verwenden, diese Irreführung der Verbraucher gerichtlich untersagen zu lassen. Dies gilt auch dann, wenn das Unternehmen nicht den Namen einer bestimmten Gemeinde im Zusammenhang mit dem Begriff „Stadtwerke“ verwendet. Sofern das wettbewerbswidrig handelnde Unternehmen noch relativ jung am Markt ist und nicht schon über lange Zeit die nun angegriffene Bezeichnung beschwerdefrei geführt hat, ist die Versagung der weiteren Nutzung grundsätzlich verhältnismäßig.

Als Ansprechpartnerin zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem im zentralen Fachbereich Öffentliche Unternehmen in Hamburg **RA Sylvia Böttcher** (Tel. 040/30293-145) zur Verfügung.

## 2.4 KARTELLRECHT

### 2.4.1 KARTELLRECHTLICHE KONTROLLE VON WASSERPREISEN

Das Oberlandesgericht Frankfurt am Main (OLG) hat eine kartellrechtliche Missbrauchsverfügung der hessischen Landeskartellbehörde gegen einen Kommunalversorger mit privatrechtlichen Wasserentgelten größtenteils bestätigt. Damit wurden erstmals gerichtlich Wasserpreise im Wege der kartellrechtlichen Missbrauchsaufsicht erheblich (über 30 %) reduziert und Anforderungen an den Nachweis objektiv bedingt höherer Wasserpreise aufgestellt. Hiergegen hat der Versorger Rechtsbeschwerde beim Bundesgerichtshof (BGH) eingelegt, über die am 17. November 2009 beraten wurde. Seine Entscheidung zu den Wasserpreisen hat der BGH jedoch vertagt. Dieses weckt bei den Verbänden die Hoffnung, dass der BGH die Auffassung des OLG nicht gänzlich teilt. Dem Urteil kommt, soweit der BGH dem OLG folgt, Signalwirkung zu, verbunden mit erheblichen Auswirkungen auf die Praxis der Wasserpreissetzung der Unternehmen. Viele Bundesländer wollen direkt nach einer entsprechenden BGH-Entscheidung ebenfalls in die kartellrechtliche Überprüfung eintreten. Das Kartellrecht betrifft dabei nur Versorger in Privatrechtsform, nicht betroffen sind z. B. Eigenbetriebe.

Im Rahmen der kartellrechtlichen Missbrauchsaufsicht ist ein „Preismissbrauch“ insbesondere dann gegeben, wenn ein Wasserversorger ungünstigere Preise fordert als gleichartige Unternehmen und der Versorger nicht nachweisen kann, dass der Unterschied auf von ihm nicht beeinflussbaren Umständen beruht. Das OLG hat in seinem Beschluss die für Energieversorger geltenden Grundsätze auf Wasserversorger übertragen und stuft diese prinzipiell als gleichartig ein. Mit Rücksicht auf die Effektivität der Missbrauchskontrolle soll eine generalisierende Betrachtungsweise bezüglich der Gleichartigkeit genügen. Nach dem OLG setzt ein Missbrauch zudem nicht voraus, dass die beanstandeten Preise die Vergleichspreise erheblich übersteigen. Preisunterschiede können jedoch durch abweichende Umstände gerechtfertigt sein, die den Wasserversorger nicht nur individuell betreffen, sondern auf einer „schicksalhaften“ Struktur des Versorgungsgebietes beruhen und daher jedes andere Unternehmen auch treffen. Keine abweichenden Umstände sind gemäß dem OLG-Beschluss höhere Kapitalkosten, niedrigere Baukostenzu-

schüsse, Mehrkosten der Erneuerung von Hausanschlüssen ohne Nachweis eines „betriebswirtschaftlich optimalen Investitionsverhaltens“, netzbedingte Wasserverluste, Wasserbeschaffungs-, Wasserverteilungs- und Speicherkosten. Für die Berücksichtigung von Mehrkosten und höhere Abgabepreise verursachende ungünstige objektive Umstände (z. B. Überwindung von Höhenunterschieden im Versorgungsgebiet bzw. Druckzonenunterhaltung) verlangt das OLG eine Kostenstellenrechnung, die erkennen lässt, wie sich unveränderliche Umstände der Landschaftsstruktur im Einzelnen auswirken. Damit stellt das OLG hohe Anforderungen an die Rechtfertigung höherer Wasserpreise und verlangt neben einer rationellen Betriebsführung – unter Ausschöpfung von Rationalisierungspotenzial – ferner eine Netzstruktur, die eine wirtschaftlich optimale Lösung darstellt.

Eine sachliche Rechtfertigung des Preisunterschieds ist hiernach grundsätzlich gegeben, wenn ein marktbeherrschendes Unternehmen auch bei ordnungsgemäßer Zuordnung der bei ihm entstehenden Kosten und bei Ausschöpfung etwaiger Rationalisierungsreserven nur die Selbstkosten deckenden Einnahmen erzielt. Bezüglich der näheren Darlegung der Kostenstruktur seiner Leistungen ist das betroffene Unternehmen mitwirkungspflichtig, da nur so beurteilt werden kann, ob höhere Kosten auf objektiven, für jeden anderen Anbieter gleichermaßen wirksam werdenden und nicht etwa unternehmensindividuellen Umständen beruhen.

Gelingt dem betroffenen Versorger diese Rechtfertigung nicht, kann ihm die Kartellbehörde aufgeben, die überhöhten Entgelte zu senken. Der Verband kommunaler Unternehmen (VKU) hat in diesem Zusammenhang am 28. Oktober 2009 ein Gutachten des Instituts für Infrastruktur und Ressourcenmanagement der Universität Leipzig vorgestellt, das die Kostenindikatoren, die für die Höhe von Trinkwasserpreisen entscheidend sind (vor allem naturräumliche und ökologische Gegebenheiten), erläutert. Die Ergebnisse des Gutachtens zeigen, dass ein seriöser Preisvergleich nur unter Berücksichtigung der Rahmenfaktoren der Dienstleistungserbringung erfolgen kann, um der konkreten Kostensituation des Unternehmens Rechnung tragen zu können. Damit können kommunale Versorger ihren Verbrauchern Wasserpreisunterschiede vor Ort transparent darstellen und erklären. Schließlich ergeben sich daraus auch Anhaltspunkte für sachliche Rechtfertigungsgründe gegenüber den Kartellbehörden.

.....

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem im Fachbereich Umwandlungs- und Transaktionsberatung in Hamburg **RA/StB Peter Klumpp** (Tel. 040/30293-641) zur Verfügung.

### 3 ARBEITSRECHT / VBL

Bei Fragen im Bereich Arbeitsrecht/VBL sprechen Sie bitte in der Niederlassung Köln **RA Astrid Schulte** (Tel. 0221/97357-156) oder **RA Dr. Friederike Meurer** (Tel. 0221/97357-219) an.

#### 3.1 RECHTSPRECHUNGSÄNDERUNG ZUR GEGENLÄUFIGEN BETRIEBLICHEN ÜBUNG

Mit Urteil vom 18. März 2009 hat das Bundesarbeitsgericht (BAG) entschieden, dass der Anspruch des Arbeitnehmers

auf Weihnachtsgeld aus betrieblicher Übung, der durch jahrelange vorbehaltlose Zahlung von Weihnachtsgeld seitens des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer entstanden ist, nicht dadurch aufgehoben wird, dass der Arbeitgeber später bei der Leistung des Weihnachtsgeldes (ausdrücklich) erklärt, die Zahlung des Weihnachtsgeldes sei eine freiwillige Leistung und begründe keinen Rechtsanspruch. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer der neuen Handhabung über einen Zeitraum von drei Jahren hinweg nicht widerspricht.

Nach ständiger BAG-Rechtsprechung erstarkt eine drei-

malige vorbehaltlose Gewährung einer jährlich an die Gesamtbelegschaft gezahlten Gratifikation zu einem vertraglichen Anspruch des Arbeitnehmers hierauf (Vertragstheorie). Allerdings konnte eine derartige betriebliche Übung bislang durch eine entsprechend geänderte betriebliche Übung beendet werden.

An dieser Rechtsprechung zur Beseitigung vertraglicher Ansprüche auf Sonderzahlungen aufgrund einer gegenläufigen betrieblichen Übung hält das BAG nach dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Schuldrechts am 1. Januar 2002 nicht mehr fest. Das BAG begründet seine Rechtsprechungsänderung damit, dass nach dem seitdem geltenden § 308 Nr. 5 BGB eine dreimalige widerspruchslose Annahme einer vom Arbeitgeber unter Freiwilligkeitsvorbehalt gezahlten Gratifikation nicht mehr zum Verlust eines vertraglichen Anspruchs auf diese führen kann. Hiernach ist in Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) (Formulararbeitsverträgen) insbesondere eine Bestimmung unwirksam, wonach eine Erklärung des Vertragspartners des Verwenders bei Vornahme oder Unterlassung einer bestimmten Handlung als von ihm abgegeben oder nicht abgegeben gilt, es sei denn, dass dem Vertragspartner eine angemessene Frist zur Abgabe einer ausdrücklichen Erklärung eingeräumt ist und der Verwender sich verpflichtet, den Vertragspartner bei Fristbeginn auf die vorgesehene Bedeutung seines Verhaltens besonders hinzuweisen. Die Regelung bezweckt, dass der privatrechtliche Grundsatz, wonach Schweigen regelmäßig keine Willenserklärung ist, durch AGB nur eingeschränkt änderbar ist. Daran gemessen reicht eine dreimalige widerspruchslose Entgegennahme einer vom Arbeitgeber unter Freiwilligkeitsvorbehalt gezahlten Gratifikation nach Ansicht des BAG nicht mehr aus, um eine vertragliche Verpflichtung des Arbeitgebers zur Gratifikationszahlung zu beenden. Sofern die Vertragsparteien nicht ausdrücklich und individuell verhandelt haben, dass das Schweigen des Arbeitnehmers zu einem Änderungsangebot des Arbeitgebers (auf künftige Nichtzahlung der Gratifikation) als Annahme des Angebots gilt, reicht selbst ein ausdrücklicher Hinweis des Arbeitgebers bei der Gratifikationszahlung nicht aus, dass eine dreimalige widerspruchslose Annahme der unter dem Freiwilligkeitsvorbehalt geleisteten Zahlung zum Verlust des Rechtsanspruchs auf die Gratifikationszahlung führt.

Durch diese Rechtsprechung ist es noch entscheidender, von vorneherein wirksam sog. Freiwilligkeitsvorbehalte bezüglich (freiwilliger) Sonderzahlungen zu vereinbaren. Vor dem Hintergrund, dass das BAG an die Formulierung derartiger Freiwilligkeitsvorbehalte hohe Anforderungen stellt, sollte bei deren Erstellung ein Arbeitsrechtler eingeschaltet werden.

### 3.2 ÄNDERUNG DES ARBEITNEHMERBEGRIFFS IN § 5 BETRVG: BEAMTE ALS ARBEITNEHMER

Nahezu unbemerkt wurde kurz vor Ablauf der Legislaturperiode eine – für die Praxis kommunaler Arbeitgeber nicht zu unterschätzende – Änderung des Betriebsverfassungsgesetzes auf den Weg gebracht. § 5 Abs. 1 BetrVG n. F. erweitert den Arbeitnehmerbegriff und legt fest, dass zukünftig auch „Beamte, Soldaten sowie Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes als Arbeitnehmer gelten, die in Betrieben privatrechtlich organisierter Unternehmen tätig sind“. Praktische Bedeutung dürfte der Vorschrift spätestens bei den kommenden Betriebsratswahlen zukommen. Insbesondere stellt sich die Frage, ob die Änderung des § 5 BetrVG zur Folge hat, dass nun sämtliche an private Unternehmen gestellte oder zugewiesene Beamte, Soldaten und Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes dort aktiv und passiv wahlberechtigt sind und bei der Berechnung der Schwellenwerte für die Größe des Betriebsrats berücksichtigt werden müssen. Die Bedeutung der Vorschrift wird diesbezüglich uneinheitlich bewertet. Während Thüsing (BB 2009, 2036) diese Fragen unter Hinweis auf § 7 BetrVG bejaht, positioniert sich Löwisch (BB 2009, 2316) ablehnend.

Dadurch, dass § 7 BetrVG die Wahlberechtigung an die Arbeitnehmereigenschaft anknüpft, spricht viel dafür, dass zukünftig auch die in § 5 BetrVG genannten Beamten, Soldaten und Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes in ihren Einsatzbetrieben aktiv und passiv wahlberechtigt sein sollen. Dies führt allerdings zu merkwürdigen Konsequenzen, wie etwa einer Besserstellung gegenüber Arbeitnehmern, die aus anderen privatrechtlichen Unternehmen zur Arbeit überlassen werden.

Auch für weitere Fragestellungen, wie die Berücksichtigung dieses Personenkreises bei der Bestimmung der Schwellenwerte, der Geltung von Betriebsvereinbarungen für diesen Personenkreis sowie der Fragestellung, ob dieser Personenkreis der sozialen und personellen Mitbestimmung im Einsatzbetrieb unterliegt, ist diese Gesetzesänderung von Bedeutung. Die diesbezüglich von Löwisch vorgenommene Unterscheidung, dass diesem Personenkreis im Einsatzbetrieb keine Mitwirkungs- und Mitbestimmungsrechte in dienst- und arbeitsvertraglichen Angelegenheiten zukommen, sondern nur tätigkeitsbezogene Mitwirkungs- und Mitbestimmungsrechte, erscheint als Abgrenzungsmerkmal zwischen personal- und betriebsverfassungsrechtlicher Vertretung sinnvoll.

### 3.3 BAG ZU KONZERNINTERNER ARBEITNEHMERÜBERLASSUNG

Die Frage, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen es sich bei konzerninterner Arbeitnehmerüberlassung um eine missbräuchliche „Strohmannkonstruktion“ handelt, ist nicht nur in der juristischen Fachliteratur heftig umstritten. Seit verschiedene Landesarbeitsgerichte diesbezüglich voneinander abweichend geurteilt haben, wird auf eine höchstrichterliche Klärung der Rechtsfrage durch das Bundesarbeitsgericht (BAG) gewartet. In einem Beschluss vom 21. Juli 2009 (Az.: 1 ABR 35/08) hat sich das BAG nunmehr – wenn auch am Rande – erstmals zu der Problematik geäußert. Inhaltlich ging es in der Entscheidung um die Frage, ob der Betriebsrat des entleihenden Unternehmens die Zustimmung zur Übernahme eines Leiharbeitnehmers gem. § 99 Abs. 2 BetrVG verweigern konnte. Der Leiharbeitnehmer war bei einem anderen Unternehmen desselben Konzerns angestellt und wurde dort zu ungünstigeren Bedingungen als im Betrieb des Entleihers vergütet. Der Betriebsrat begründete die Verweigerung der Zustimmung zur Übernahme des Leiharbeitnehmers unter anderem damit, dass es sich bei der Einstellung und Gestellung des Leiharbeitnehmers um eine missbräuchliche „Strohmannkonstruktion“ handele, sodass die Einstellung gegen § 242 BGB verstoße.

Das BAG verneinte das Bestehen eines Zustimmungsverweigerungsrechts, ohne allerdings eine abschließende Antwort auf die umstrittene Frage des Vorliegens eines Rechtsmissbrauchs zu geben. Zur Begründung führte es an, dass es sich bei § 242 BGB um keine Verbotsnorm i. S. d. § 99 Abs. 2 Nr. 1 BetrVG handele. Aufgrund dieser Begründung konnte das BAG die Frage des Missbrauchs inhaltlich offen lassen. Dennoch lässt sich den Entscheidungsgründen entnehmen, dass das BAG tendenziell der Annahme eines Rechtsmissbrauchs eher ablehnend gegenübersteht. So weist das Gericht etwa darauf hin, dass die Auffassung des Betriebsrates, wonach das Verleihunternehmen nicht das typische Arbeitgeberberrisiko trage, unzutreffend sei.

In jedem Fall können Betriebsräte in Zukunft die Zustimmung zur Einstellung eines Leiharbeitnehmers nicht mehr mit dem Verweis auf einen angeblichen Rechtsmissbrauch verweigern. Dies dürfte einerseits zwar die Prozessflut eindämmen, andererseits jedoch eine endgültige Klärung der umstrittenen Frage in weitere Ferne rücken lassen.

### 3.4 AKTUELLES ZUM RECHT DER ZUSATZVERSORGUNG

#### I. Auch Personalgestellungen stellen einen Fall der Austrocknung des Versichertenbestandes dar, sofern mit ihnen wesentliche finanzielle Auswirkungen für den Abrechnungsverband I verbunden sind

Die Satzungen der Rheinischen Zusatzversorgungskasse sowie der Kommunalen Zusatzversorgungskasse Westfalen-Lippe haben durch die 10. Satzungsänderung vom 6. Juli 2009 sowie die 8. Satzungsänderung vom 24. Juni 2009 eine **gravierende** Satzungsänderung erfahren.

Mit Einführung des neuen **§ 12a** der Satzung werden nunmehr nicht nur die Fälle der **Übertragung von Arbeitsverhältnissen, sondern auch die Personalgestellung** einer umfassenden Regelung zugeführt. Sämtliche Gestaltungsvarianten der Verlagerung von Arbeitsplätzen von einem Mitglied des Abrechnungsverbands I zu einem Arbeitgeber, der selbst nicht Mitglied der Kasse im Abrechnungsverband I ist, einschließlich der Fälle der Neube-gründung von Arbeitsverhältnissen ausgeschiedener Pflichtversicherter sowie der Personalgestellung, werden nunmehr grundsätzlich mit der **Zahlung eines anteiligen Ausgleichsbetrages** versehen. Die Neufassung geht weit über die bislang in § 15 Abs. 3a der Satzung geregelten Fälle hinaus und soll einer Austrocknung des Versichertenbestandes umfassend entgegenwirken.

Die Zahlung eines Abgeltungsbetrages **entfällt**, wenn der andere Arbeitgeber entweder selbst **Mitglied im Abrechnungsverband I** der RZVK ist oder dies durch den Abschluss einer **sog. besonderen Mitgliedschaftsvereinbarung** im Sinne von § 12 Abs. 5 der Satzung herbeiführt.

Die Kasse wird von der **Erhebung** des Abgeltungsbetrages in aller Regel **absehen**, soweit mit den Personalgestellungen **keine wesentlichen finanziellen Ausfälle** für den Abrechnungsverband I verbunden sind. Als nicht wesentlich wird ein finanzieller Ausfall eingestuft, soweit die Zusatzversorgungspflichtige Jahresentgeltsumme – bereinigt um lineare Entgeltsteigerungen – oder die Anzahl der pflichtversicherten Beschäftigten in den ersten fünf Jahren insgesamt **um nicht mehr als fünf vom Hundert** und in den weiteren fünf Jahren um **nicht mehr als jeweils ein vom Hundert** in jedem einzelnen Jahr dieses Zeitraums absinkt.

Eine vom Mitglied in anderen Bereichen vorgenommene **Personalaufstockung** wird jeweils zu seinen Gunsten berücksichtigt, es sei denn, dass diese Personalaufstockung innerhalb von fünf Jahren nach der Aufstockung wieder rückgängig gemacht wird.

Die vorgenannten Regelungen gelten entsprechend, wenn **Aufgaben und die bisher Pflichtversicherten beim Mitglied verbleiben**, die zur dauerhaften Aufgabenerfüllung notwendig werdenden **Neu- oder Ersatzstellungen** jedoch von einem Arbeitgeber, der nicht Mitglied im Abrechnungsverband I der Kasse ist, vorgenommen werden und diese Beschäftigten dem Mitglied im Wege der **Personalstellung** zur Verfügung gestellt werden.

**§ 13 Abs. 4** der Satzung sieht entsprechende **Mitteilungspflichten** des Mitglieds vor.

Eine Auseinandersetzung mit den neuen Satzungsregelungen lässt viele rechtliche Fragestellungen, insbesondere zur Ermessensausübung der Kasse, der Rückwirkung sowie genauen Berechnung der Personalstellungen innerhalb der beiden Betrachtungszeiträume – einschließlich der gegenzurechnenden Personalaufstockungen – aufkommen. Auch der Inhalt der sog. besonderen Mitgliedschaftsvereinbarung erschließt sich, was Einzelheiten der Ausgestaltung anbelangt, nicht unmittelbar.

Für alle von der Satzungsänderung unmittelbar betroffenen Mitglieder rücken somit die Personalstellungsfälle in den Fokus der Betrachtung. Hier sollte zwingend eine Einzelfallbetrachtung der Auswirkungen der Satzungsänderung sowie die damit verbundenen wirtschaftlichen Auswirkungen vorgenommen werden. Aber auch für zukünftige Fälle von Ausgliederungen sowie Personalstellungen sind diese Regelungen zwingend zu beachten.

Auch wenn derzeit keine weiteren Satzungsänderungen bekannt sind, erscheint es nicht unwahrscheinlich, dass auch andere Zusatzversorgungskassen ebenfalls Regelungen in ihre Satzungen aufnehmen, um einer möglichen Austrocknung ihres Bestandes entgegenzuwirken.

#### **Fazit:**

Die wirtschaftliche Bedeutung dieser sowie noch zu erwartender zukünftiger Satzungsänderungen anderer Zusatzversorgungskassen kann nicht hoch genug herausgestellt werden.

## **II. Urteile des LG Mannheim betreffend die Rechtmäßigkeit der Gegenwertforderung gemäß § 23 Abs.2 der VBL-Satzung**

### **1. Urteil der Kartellkammer des LG Mannheim vom 19. Juni 2009, Az.: 7 O 122/08**

In diesem Urteil hat die Kartellkammer des LG Mannheim in erster Instanz entschieden, dass die Regelung in **§ 23 Abs. 2** der Satzung der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) in den Fassungen seit 1. Januar 1995 über die **Zahlungen eines Gegenwertes** nach Ausschei-

den eines Beteiligten die Beteiligten – entgegen den Geboten von Treu und Glauben – unangemessen benachteiligt und nach § 307 Abs. 1 S. 1 BGB **unwirksam** ist.

§ 23 Abs. 2 VBL sieht vor, dass sämtliche aus dem beendeten Beteiligungsverhältnis des ausscheidenden Beteiligten möglicherweise folgenden Leistungsverpflichtungen der VBL gegenüber den Versicherten durch Zahlung eines versicherungsmathematisch zu ermittelnden Barwerts seitens des Beteiligten auszugleichen sind. Mit dem Ausscheiden des Beteiligten werden somit sämtliche auf seine Beteiligung zurückgehenden zukünftigen Leistungsansprüche der Bezugsberechtigten aus der Umlagefinanzierung herausgelöst und auf eine kapitalgedeckte Finanzierung umgestellt, ohne dass eine Berücksichtigung vom Beteiligten im Beteiligungszeitraum gezahlter Umlagen und Sanierungsgelder stattfindet.

Das sehr ausführlich und gut begründete Urteil des LG Mannheim billigt der VBL allerdings ein berechtigtes Interesse zu, eine Abwicklungsmodalität zu finden, die die Folgen des Ausscheidens nicht allein der VBL und damit mittelbar den übrigen Beteiligten aufbürdet. Es müsse aber ebenfalls auf Seiten der ausscheidenden Beteiligten das Interesse berücksichtigt werden, dass durch die Ausgestaltung der Beendigungsfolgen die zulässige Kündigungsmöglichkeit nicht übermäßig behindert werde.

Das LG Mannheim sieht die unangemessene Benachteiligung der derzeitigen Satzungsregelung zur Gegenwerterhebung insbesondere darin, dass sie auf dem Prinzip der Kapitaldeckung beruht und die bisher im Umlagesystem vom Beteiligten geleisteten Zahlungen unberücksichtigt lässt.

### **2. Urteil des LG Mannheim vom 28. August 2009, Az.: 2 O 74/08**

Mit diesem Urteil hat das LG Mannheim bestätigt, dass selbst bei unterstellter Unwirksamkeit der Regelung in § 23 Abs. 2 der Satzung der VBL über die Zahlungen des Gegenwertes nach Ausscheiden eines Beteiligten eine ergänzende Vertragsauslegung ergäbe, dass der Beteiligte beim Ausscheiden aus der VBL zumindest von einer Ausfinanzierung der auf seine Beschäftigten entfallenden und während ihrer Beteiligung entstandenen Leistungspflichten durch Zahlung von Deckungskapital an die VBL nicht vollständig befreit ist.

Dieses Urteil ist zusätzlich durch die in ihm enthaltenen Aussagen zur (Un-)Zulässigkeit rückwirkender Satzungsänderungen, insbesondere sofern sie nach Ausscheiden des betroffenen Beteiligten erfolgt sind, von Interesse.

**Fazit:**

Gegenwertforderungen sind auf Grund ihrer beträchtlichen Höhe, die schnell im deutlich zweistelligen Millioneneurobereich liegen können, ein Thema mit enormer wirtschaftlicher Sprengkraft. Nur wenigen Beteiligten/Mitgliedern von Zusatzversorgungskassen war es vor diesem Hintergrund möglich, in der Vergangenheit einen Ausstieg zu bewerkstelligen oder in den kapitalgedeckten Abrechnungsverband II umzusteigen.

Auch im Rahmen von Kooperationen/Fusionen, an denen mehr als eine Zusatzversorgungskasse beteiligt

ist, stellt sich diese Thematik und bereitet oft mehr als nur unerhebliche Schwierigkeiten. Vor diesem Hintergrund ist die neue Rechtsprechung zu begrüßen, da sie zwar nicht erwarten lässt, dass zukünftig Gegenwertforderungen gänzlich entfallen, wohl aber dass ihre Berechnung modifiziert wird. Es ist jedoch deutlich zu betonen, dass es sich bei diesen Entscheidungen um erstinstanzliche Urteile handelt, die noch nicht rechtskräftig sind. Auch ist sorgfältig in jedem Einzelfall zu würdigen, inwieweit eine Übertragung dieser Rechtsgedanken auf die Satzungen anderer Zusatzversorgungskassen in Betracht kommt.

---

## 4 RECHNUNGSLEGUNG / DOPPIK

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

### 4.1 TERMIN GESAMTABSCHLUSS IN HESSEN IST VERSCHOBEN

Nach § 114s Hessische Gemeindeordnung (HGO) sind die Kommunen verpflichtet, einen zusammengefassten Jahresabschluss (Gesamtabschluss) zu erstellen. Die Kommunen dürfen die Zusammenfassung mit ihrem ersten und zweiten Jahresabschluss nach der Erstellung der Eröffnungsbilanz unterlassen. Damit wären die Kommunen spätestens zum 31. Dezember 2011 verpflichtet, einen Gesamtabchluss zu erstellen. Der hessische Innenminister hat nun in einem Schreiben an die kommunalen Spitzenverbände mitgeteilt, dass bei der nächsten Gelegenheit eine Änderung der HGO erfolgt, wonach die Zusammenfassung erstmals auf den 31. Dezember 2015 vorzunehmen ist. Dieses bedeutet eine erhebliche Erleichterung für die hessischen Kommunen, zumal viele noch erhebliche zeitliche Defizite bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz und nachfolgend den Jahresabschlüssen haben. Gleichwohl ist es ratsam, sich rechtzeitig mit der Thematik zu befassen.

### 4.2 NKF-GESAMTABSCHLUSS IN NORDRHEIN-WESTFALEN (NRW): RECHNUNGSLEGUNGSBEZOGENE ERLEICHTERUNGEN MIT DEM 4. PRAXISLEITFADEN FESTGELEGT!

Für den ersten NKF-Gesamtabschluss ist eine Vielzahl von Fragestellungen zu beantworten. Die Festlegung des Konsolidierungskreises, die Vereinheitlichung der einzubeziehenden Jahresabschlüsse, die Entwicklung eines örtlichen Positionenplanes, die Durchführung der Konsolidierungsmaßnahmen, die Erstellung einer örtlichen Gesamtabchlussrichtlinie, die Auswahl einer etwaigen Konsolidierungssoftware und nicht zuletzt die örtliche Projektorganisation – vor dem Hintergrund des sehr kurzen Zeitfensters – erfordern eine strukturierte und zielorientierte Vorgehensweise der Kommunen.

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

- Projektumfeld und Organisation
- Personal
- Schulung
- Konzeption
- Beteiligungen
- Datenverarbeitung
- Zeitplan

Vor diesem Hintergrund und der im Rahmen der praktischen Umsetzungs- und Erprobungsphase aufgetauchten Probleme bei den Modellkommunen haben diese wesentliche Erleichterungen bei der Aufstellung des NKF-Gesamtabschlusses zur Anwendung in der kommunalen Praxis empfohlen. Gleichzeitig hat das „Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss“ in NRW nunmehr mit der Veröffentlichung der 4. Auflage des Praxisleitfadens zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses seine Arbeit beendet.

Folgende wesentliche Erleichterungen werden empfohlen:

1. Die für Zwecke der kommunalen Eröffnungsbilanzen ermittelten Beteiligungsbuchwerte können für die Ermittlung etwaiger stiller Reserven/stillen Lasten herangezogen werden (Verzicht auf die Berücksichtigung unwesentlicher Wertänderungen, vereinfachte Identifizierung stiller Reserven im Sachanlagevermögen und vereinfachte Zuordnung auf Postenebene).
2. Zusammenfassungen von Forderungs- bzw. Verbindlichkeitsarten sind im Rahmen der Aufstellung der KB II in einem Bilanzposten möglich.
3. Die Beibehaltung von Netto-Bilanzierungen für bezuschusste Vermögensgegenstände der Betriebe wird ebenso wie die Beibehaltung von Netto-Bilanzierungen bei steuerlich sondergeförderten Vermögensgegenständen der Betriebe empfohlen.
4. Der Stichtag der Erstkonsolidierung ist der 1. Januar 2010.
5. Genereller Verzicht auf die Anpassung von Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden unter bestimmten Voraussetzungen.
6. Die Beibehaltung der (eigenkapitalspiegelbildorientierten) Wertansätze der Sondervermögen aus den gemeindlichen Eröffnungsbilanzen ist möglich (Verzicht auf die nachträgliche Ermittlung von Zeitwerten für die dem Sondervermögen zuzuordnenden Vermögensgegenstände und Schulden im Rahmen der Erstkonsolidierung).
7. Verzicht auf die Anpassung von Herstellungskosten.
8. Verzicht auf eine Zwischenergebniseliminierung.
9. Die Drei-Monats-Frist aus § 299 HGB (Aufstellung von Zwischenabschlüssen) ist analog zu übernehmen und

für Betriebe aus dem Kulturbereich mit gleichbleibendem Geschäftsverlauf auf sechs Monate auszuweiten.

Mit den Empfehlungen sind hilfreiche und wünschenswerte Vereinfachungen erarbeitet worden. Im Hinblick auf die Festlegung des Erstkonsolidierungstichtags auf den 1. Januar 2010 hätte ein Erstkonsolidierungstichtag auf den 31. Dezember 2010 zu einer weiteren wesentlichen Vereinfachung geführt. Gleichwohl verbleibt eine Vielzahl offener Fragestellungen. Dies betrifft auch die bislang noch nicht ausreichend diskutierten Probleme der Folgekonsolidierung.

#### **Veranstaltungshinweis – Workshop „Praktikable Anwendung der Erleichterungsvorschriften“:**

Die BDO bietet speziell zu der Thematik „Praktikable Anwendung der Erleichterungsvorschriften“ am Donnerstag, 21. Januar 2010 einen Workshop in der Niederlassung in Bonn an.

Für Rückfragen stehen Ihnen **Herr WP/StB Wolfgang Veldboer** (Tel.: 0228-9849-313 oder wolfgang.veldboer@bdo.de), **Herr WP Thomas Semelka** (Tel.: 0201-87215-405 oder thomas.semelka@bdo.de) und **Herr WP/StB Ralf Offergeld** (Tel.: 0228-9849-404 oder ralf.offergeld@bdo.de) jederzeit gerne zur Verfügung. Informationen zur Anmeldung entnehmen Sie bitte der Rubrik 9 „Veranstaltungen“.



## 5 TRANSAKTIONSBERATUNG

Bei Fragen im Bereich Transaktionsberatung steht Ihnen unter anderem im zentralen Fachbereich Öffentliche Unternehmen in Hamburg **RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld** (Tel. 040/30293-580) zur Verfügung.

### 5.1 GRENZEN MATERIELLER PRIVATISIERUNG ÖFFENTLICHER EINRICHTUNGEN

In einem Grundsatzurteil vom 27. Mai 2009 hat das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) entschieden, dass die materielle Privatisierung von kulturell, sozial und traditionsmäßig bedeutsamen öffentlichen Einrichtungen vor dem Hintergrund der grundgesetzlich garantierten kommunalen Selbstverwaltung unzulässig ist. Denn die vollständige Verlagerung der öffentlichen Aufgaben in den privaten Bereich, die den Verzicht der öffentlichen Hand auf weiteres Tätigwerden hinsichtlich der privatisierten Aufgabe umfasst, würde inhaltlich zu einer unzulässigen Selbstbeschränkung der kommunalen Selbstverwaltung führen. Im Streitfall ging es um eine vertragliche Übertragung der Ausrichtung eines Weihnachtsmarktes, der bisher in alleiniger kommunaler Verantwortung betrieben wurde. Vereinbarungsgemäß sollte der private Betreiber in eigener Verantwortung die Auswahl der Marktbesucher, die Marktordnung sowie die Werbung und Marktdurchführung übernehmen.

Ihre Entscheidung begründeten die Verwaltungsrichter damit, dass sich aus dem kommunalen Selbstverwaltungsrecht ein Gebot der Sicherung und Wahrung des Aufgabenbestandes der Gemeinden ergebe, dass eine vollständige Übertragung von Aufgaben besonderer sozialer, kultureller und traditioneller Prägung, wie ein Weihnachtsmarkt, an Dritte nicht zulässig ist. Der Gemeinde ist es daher bei einem derartigen Aufgabenbereich verwehrt, sich der Verantwortung für die Durchführung von Veranstaltungen dieser Art endgültig zu entledigen. Sie muss sich vielmehr Steuerungs- und Einwirkungsmöglichkeiten zu einer dem Wohl der Gemeindeglieder verpflichteten Durchführung von traditionellen Weihnachtsmärkten vorbehalten. Nach eigenem Ermessen hat sich die Gemeinde ihren Einflussbereich dabei etwa durch eine lediglich funktionale oder formelle Privatisierung vorzubehalten.

Bei einer formellen Privatisierung kann die Gemeinde ihre unmittelbare Zuständigkeit einer kommunalen Eigengesellschaft übertragen, während die Verantwortlichkeit der Gemeinde für die Angelegenheit des örtlichen Wirkungskreises vollständig erhalten bleibt. Darüber hinaus besteht für die Gemeinde die Möglichkeit einer funktionellen Pri-

vatisierung, d. h. eines Zusammenwirkens von Privatrechtsträgern und der Gemeinde, etwa in Form von Betreiber- und Betriebsführungsmodellen. In jedem Fall muss sich die Gemeinde zumindest Kontroll- und Einwirkungsrechte vorbehalten.

Nach dieser Entscheidung des BVerwG ist nicht auszuschließen, dass diese Grundsätze auch auf andere Angelegenheiten der kommunalen Selbstverwaltung übertragbar sind. Jedenfalls schränkt das Urteil die Privatisierungsmöglichkeiten einer Gemeinde in vergleichbaren kulturellen, sozial und traditionsmäßig bedeutsamen Aufgabenbereichen (z. B. Volksfesten) nicht unerheblich ein. Mit der Entscheidung verbunden ist ein gestiegenes Risiko, dass sich private Dritte gegen gemeindliche Entscheidungen zur Privatisierung von Aufgaben künftig vermehrt gerichtlich wehren werden. Zwar hat das BVerwG in seiner Entscheidung ausgeführt, dass die aufgestellten Grundsätze nicht für eine allein wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde gelten, allerdings dürfte in der Praxis die Abgrenzung zwischen beiden Betätigungen fließend sein. Folglich sind kommunale Entscheidungen zur Aufgabenübertragung auf private Dritte künftig mit besonderer Sorgfalt zu treffen.

## 6 VERSORUNG

### 6.1 BGH-URTEIL ZUM ÜBEREIGNUNGS-ANSPRUCH AN NETZEN BEIM WECHSEL DES KONZESSIONSNEHMERS

Mit seinem Urteil vom 29. September 2009 hat der BGH entschieden, dass Energieversorgungsunternehmen auch nach den Novellen des EnWG an früher eingegangene vertragliche Verpflichtungen gebunden sind. Eine mit Verweis auf das EnWG angebotene schuldrechtliche Pachtlösung reicht nicht aus, wenn vertraglich eine Übertragung vereinbart ist.

Der BGH hat, wie ein vorinstanzliches Urteil des OLG Frankfurt vom 29. Januar 2008, angenommen, dass der übernehmende Konzessionsinhaber von dem aus dem abgetretenen Recht der Gemeinde bestehenden Konzessionsinhaber die Übereignung der Netze und Verteilungsanlagen verlangen kann. Dieser Anspruch resultiere aus dem damals zwischen der Gemeinde und dem bestehenden Konzessionsinhaber abgeschlossenen Konzessionsvertrag. Dass die Überlassungspflicht inzwischen in § 46 Abs. 2 S. 2 EnWG gesetzlich geregelt worden sei, habe im Übrigen hieran nichts geändert. Insbesondere sei durch die Neufassung des EnWG die vertragliche Pflicht zur Eigentumsüberlassung nicht in eine auch durch die Verpachtung erfüllbare Pflicht zur schuldrechtlichen Gebrauchsüberlassung abgeändert worden.

Konkret lag der Entscheidung der Sachverhalt zugrunde, dass der bestehende Konzessionsinhaber – ein regionales Energieversorgungsunternehmen (EVU) – mit der Gemeinde einen Vertrag über die Nutzung öffentlicher Verkehrswege für die Leitungsverlegung (Konzessionsvertrag) geschlossen hatte. Aus den Endschaftbestimmungen des Vertrages war die Gemeinde berechtigt, die für die Versorgung des Gemeindegebiets notwendigen Leitungen und Anlagen gegen Erstattung ihres Wertes zu erwerben. Aufgrund der Neuausschreibung des Wegenutzungsrechtes hat die Gemeinde die Konzession an ein kommunales EVU vergeben. Daraufhin berief sich das regionale EVU auf den inzwischen geänderten Wortlaut des EnWG, der einen auf die „Überlassung“ des Netzes gerichteten Anspruch vorsieht. Danach bliebe dem weichenden EVU die Wahl, ob er diesen Anspruch durch eine sachenrechtliche Übereignung oder schuldrechtliche Verpachtung erfülle. Im Hinblick auf diese Gesetzesänderung sei der vertragliche Anspruch so umzudeuten, dass ihr ein Wahlrecht – Übereignung oder Verpachtung – zustehe.

Nach Einschätzung des Bayerischen Gemeindetags schließt das BGH-Urteil nicht aus, dass der bestehende ei-

gentumsrechtliche Konzessionsinhaber bei fehlender vertraglicher Regelung eine Pachtlösung verlangen könnte. Aus seiner Sicht müssten die bestehenden Konzessionsverträge ggf. ergänzt werden; mit dem Verband der Bayerischen Energie- und Wasserwirtschaft e. V. (VBEW) habe man einen Mustervertrag ausgehandelt.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Düsseldorf **WP/StB Michael Reinartz** unter der Tel. 0211/1371-229 und in der Niederlassung Bonn **RA Christoph Eckert** unter der Tel. 0228/9849-316 zur Verfügung.

### 6.2 BERICHTERSTATTUNG VON OBJEKTNETZBETREIBERN

Unter Objektnetzen werden nach der erstmaligen Begriffsdefinition des § 110 Abs. 1 EnWG (2005) solche Netze verstanden, die **nicht** der allgemeinen Versorgung dienen und mindestens eines der in § 3 Nr. 17 EnWG genannten Erfordernisse **nicht** erfüllen. Konkret muss ein Objektnetz demnach a priori nur auf die Versorgung bestimmter, schon bei der Netzerrichtung feststehender und bestimmbarer Letztverbraucher ausgelegt sein und darf grundsätzlich nicht für die Versorgung jedes Letztverbrauchers offen stehen. Typischerweise gelten unter den Voraussetzungen des § 110 Abs. 1 Nr. 1 - 3 EnWG die Energieversorgungsnetze, z. B. der Automobilhersteller, Pharma-/Chemieunternehmen, Krankenhäuser, Flughäfen und Einkaufszentren als Objektnetze.

Entsprechend § 110 Abs. 1 EnWG sind Objektnetzbetreiber u. a. von den gesetzlichen Vorgaben zur Entflechtung (§§ 6 - 10 EnWG), besonders den Rechnungslegungs- und Prüfungsvorschriften und zur Regulierung des Netzbetriebs (§§ 11 - 35 EnWG) **befreit**. Die Regulierungsbehörde entscheidet auf Antrag, ob die Voraussetzungen des § 110 EnWG vorliegen und das Objektnetz zu Recht von den obigen Bestimmungen ausgenommen ist. Hinsichtlich dieser Formulierung wird zum einen die Ansicht vertreten, die Regelung des § 110 Abs. 4 EnWG wirke als echter Genehmigungstatbestand **konstitutiv**, d. h. rechtsbegründend, mit der Folge, dass Objektnetzbetreiber ohne Antragstellung der Regulierung unterliegen. Zum anderen wird die Auffassung vertreten, dass § 110 Abs. 4 EnWG nur **deklaratorischen** Charakter habe, sodass auch ohne Antrag ein Unternehmen, das ein Objektnetz betreibt, rechtlich als Objektnetzbetreiber zu behandeln wäre, sofern die Voraussetzungen im Übrigen erfüllt sind.

Mit Bezug auf den Regelungsinhalt von § 110 EnWG und seiner Konformität mit dem EU-Recht wurde der EuGH angerufen, die Vereinbarkeit der Befreiungsmöglichkeit für ein Objektnetz i. S. v. § 110 Abs. 1 Nr. 1 EnWG mit der Europäischen Elektrizitätsrichtlinie (2003/54/EG) zu klären. Mit dem Urteil vom 22. Mai 2008 hat der EuGH festgestellt, dass die deutsche Norm dem Art. 20 Abs. 1 der Elektrizitätsrichtlinie entgegensteht. Staatliche Stellen dürfen infolgedessen diese Regelung als **nicht mehr als wirksam** behandeln. Mit der Entscheidung des Kartellsenats des OLG Dresden vom 10. März 2009 wurde dem EuGH-Urteil folgend ein feststellender Objektnetzbescheid der Landesregulierungsbehörde aufgehoben. In dem noch nicht rechtskräftigen OLG-Beschluss wurde über die Vorlagefrage des § 110 Abs. 1 Nr. 1 EnWG hinaus auch die Normenkonformität des § 110 Abs. 1 Nr. 2 bis Nr. 3 EnWG zweifelt.

Als Konsequenz aus dieser Rechtsunsicherheit hat die EU mit den bis zum 3. März 2011 in nationales Recht umzusetzenden Richtlinien 2009/72/EG (Elektrizitätsbinnenmarkt) und 2009/73/EG (Erdgasbinnenmarkt) reagiert. Danach werden Eigentümer- bzw. Betreibergesellschaften sog. „**geschlossener Verteilernetze**“ künftig grundsätzlich wie alle Netzbetreiber zur buchhalterischen Entflechtung verpflichtet. Unternehmen, die ein Objektnetz nach § 110 Abs. 1 Nr. 1 EnWG (bzw. ein sog. „geschlossenes Verteilernetz“) betreiben, haben dann zwingend auch § 10 EnWG anzuwenden und für die Netz Tätigkeit sowie die anderen Tätigkeiten innerhalb und außerhalb des Elektrizitätssektors getrennte Konten zu führen, sofern das Unternehmen auch als vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen i. S. v. § 3 Nr. 38 EnWG einzustufen ist.

Im Folgenden werden ergänzend zu dieser Problematik die Auffassungen des Fachausschusses für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) und des Hauptfachausschusses (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer e. V. in ihrer gemeinsamen Berichterstattung vom 30. September 2009 bezüglich der **Auswirkungen für die Jahresabschlussprüfung** wiedergegeben:

- (1) Der Abschlussprüfer o. g. Unternehmen hat die Jahresabschlussprüfung nach § 10 Abs. 4 EnWG um die **Prüfung** der Einhaltung der Verpflichtung zur buchhalterischen Entflechtung zu erweitern, darüber hinaus im **Prüfungsbericht** zu berichten sowie einen **Bestätigungsvermerk** auf Basis des IDW-Prüfungsstandards: „Prüfung von Energieversorgungsunternehmen“ (IDW PS 610) zu erteilen.
- (2) Wurde **keine** Entflechtung der internen Rechnungslegung nach § 10 Abs. 3 EnWG vorgenommen, haben alle Objektnetzbetreiber in ihrem **Anhang** über diesen Sachverhalt und die Gründe für die Nichtentflechtung

(z. B. existierende Objektnetzbescheide und ggf. andere Rechtsauffassungen) zu berichten.

- (3) Im **Lagebericht** sind im Rahmen der **Risikoberichterstattung** ergänzende Angaben über mögliche sich ergebende Risiken erforderlich.
- (4) Das **Urteil zur Entflechtung** der internen Rechnungslegung wird zu versagen sein – nach Auffassung des ÖFA/HFA auch unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtslage – wenn überwiegende Gewissheit besteht, dass eine Berufung auf § 110 Abs. 1 Nr. 1 - 3 EnWG unsachgemäß ist.
- (5) Im Hinblick auf die Regelung des § 10 Abs. 4 EnWG sind zudem folgende **Fallvarianten** zu unterscheiden:
  - a) Sofern der Gesellschaft für alle Objektnetze **nicht widerrufen** Feststellungsbescheide vorliegen, wird bei sachgerechter Darstellung der unsicheren Rechtslage im Anhang das Urteil zur Entflechtung in der internen Rechnungslegung nicht zu versagen oder einzuschränken sein. Für den Bestätigungsvermerk bietet sich diesbezüglich ein Hinweis auf die Ausführungen der Gesellschaft im **Anhang** und die sich hieraus ergebenden Risiken im **Lagebericht** an.
  - b) Sofern der Gesellschaft **keine** bzw. **widerrufene** Feststellungsbescheide vorliegen, ist bei sachgerechter Darstellung der unsicheren Rechtslage im Anhang ggf. durch vorgetragene und durch Rechtsgutachten belegte Rechtsauffassungen und die sich hieraus ergebenden im **Lagebericht** genannten Risiken im **Einzelfall** zu entscheiden, welche Auswirkungen dies auf das Urteil zur Entflechtung in der internen Rechnungslegung hat.

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

### 6.3 BGH-RECHTSPRECHUNG ZU PREISANPASSUNGSKLAUSELN IN ENERGIELIEFERUNGSVERTRÄGEN

Der BGH hat in zwei Grundsatzentscheidungen vom 15. Juli 2009 sowie erneut mit Urteil vom 28. Oktober 2009 Gaspreiserhöhungen für unwirksam erklärt, weil die inhaltliche Ausgestaltung von Preisanpassungsklauseln in den zugrundeliegenden Gaslieferverträgen Sonderkunden unangemessen benachteiligte. Diese Rechtsprechung hat erhebliche praktische Auswirkungen, da teilweise jahrzehntelang verwendete Klauseln

in einer Vielzahl von laufenden Verträgen hiernach ebenfalls unwirksam sind und die Energieversorgungsunternehmen (EVU) nunmehr gehalten sind, den BGH-Vorgaben nicht entsprechende Klauseln zügig zu ändern. Unterbleibt die notwendige Anpassung entsprechender Klauseln an die aktuelle Rechtsprechung, riskieren betroffene EVU das Recht, Kostensteigerungen über erhöhte Preise auf die Kunden abwälzen zu können.

Während der BGH wegen der prinzipiell längerfristigen Laufzeit von Verträgen über die Lieferung von Elektrizität oder Gas die Verwendung von Preisanpassungsklauseln grundsätzlich anerkennt, hat er deren inhaltliche Anforderungen weiter konkretisiert. Dabei erkennt der BGH in seinen beiden Grundsatzentscheidungen erstmals eine Leitbildfunktion der für Haushaltskunden in der Grundversorgung geltenden § 5 Abs. 2 Stromgrundversorungsverordnung (StromGVV) und § 5 Abs. 2 Gasgrundversorungsverordnung (GasGVV) auch für den Sondervertragsbereich an.

Daraus folgert der BGH, dass eine unveränderte Übernahme der dortigen Regeln in Allgemeinen Geschäftsbedingungen eines Gassondervertrags keine unangemessene Benachteiligung der energieverbrauchenden Kunden nach § 307 Abs. 1 BGB bedeutet. Dies dürfte auch uneingeschränkt für die Stromversorgung gelten. Zumindest durch die wörtlich unveränderte Übernahme der genannten Regelungen in Sonderverträge ließen sich damit in der Praxis Preisanpassungsklauseln rechtssicher ausgestalten. Ob dies auch für eine lediglich inhaltliche Übereinstimmung mit den StromGVV- bzw. GasGVV-Regelungen zutrifft, ist den BGH-Entscheidungen nicht eindeutig zu entnehmen. In der Fachliteratur wird allerdings vereinzelt vertreten, dass eine inhaltliche Übereinstimmung ausreichend sein müsste.

Sofern Preisanpassungsklauseln von den Vorgaben der § 5 Abs. 2 StromGVV und § 5 Abs. 2 GasGVV abweichen, unterliegen sie einer vom BGH streng gehandhabten Inhaltskontrolle nach § 307 BGB. Stellt daher nicht bereits der Wortlaut der Klausel eindeutig klar, dass das EVU neben einer Berechtigung zu Preiserhöhungen anlässlich von Kostensteigerungen gleichermaßen zu Preissenkungen im Falle von Kostensenkungen verpflichtet ist, sieht der BGH darin eine unangemessene Benachteiligung der Kunden, mit der Folge, dass eine entsprechende Preisklausel nicht durchsetzbar ist. Insoweit hat der BGH Formulierungen wie „behalten sich ... vor“ und „sind berechtigt“ als unangemessen benachteiligend angesehen. Bei aus unterschiedlichen Kostenpositionen der EVU resultierenden Kostenerhöhungen bzw. -senkungen verlangt der BGH, dass deren Verrechnung vertraglich fixiert ist. Damit eine Preisanpassungsklausel Sonderkunden nicht

unangemessen benachteiligt, müssen hierzu die zeitlichen Abstände zwischen Kosten- und Preiserhöhungen Vertragsgegenstand sein sowie Kosten- und Preissenkungen einander entsprechen.

Allein die kundenseitige Kündigungsmöglichkeit genügt ohne Hinzutreten besonderer Voraussetzungen nicht, um einer den vorstehenden Anforderungen nicht entsprechende Preisanpassungsklausel ihre unangemessen benachteiligende Wirkung zu nehmen. Dies gilt uneingeschränkt, wenn der Energielieferant über eine Monopolstellung verfügt. Im Übrigen ist erforderlich, dass der Kunde ein vertragliches Kündigungsrecht spätestens mit Wirkung zu dem Termin hat, zu dem die Preiserhöhung wirksam werden soll.

Als weitere Fälle unangemessener Benachteiligung hat der BGH in vorherigen Urteilen Sachverhalte angesehen, in denen die Rahmenbedingungen und Kriterien der Preiserhöhungen des EVU unklar waren. So hat der BGH eine Klausel, die eine Änderung der Gassonderpreise bei einer Änderung der Allgemeinen Tarifpreise (heute Grundversorgungspreise) vorsah, wegen ihrer fehlenden Bestimmtheit als unangemessene Benachteiligung der Kunden angesehen, da offen blieb, ob die Preisänderung nominal oder prozentual auf die Sondervertragskunden durchschlägt. Entsprechende Entscheidungen ergingen zu Vertragsgestaltungen, in denen das Verhältnis der AGB zu den im Übrigen in Bezug genommenen Vorgaben der Vorgängerregelungen zur StromGVV bzw. GasGVV nicht hinreichend klar war.

Erschwerend kommt für die EVU hinzu, dass der BGH bezüglich der Preisanpassungsklauseln einer ergänzenden Vertragsauslegung ablehnend gegenübersteht, sofern dem EVU ein Festhalten an dem Ausgangsniveau der Preise nicht wirtschaftlich unzumutbar ist. Insoweit hat der BGH einem EVU bei unwirksamer Preisanpassungsklausel zugemutet, für die Restlaufzeit von bis zu 24 Monaten die Energielieferung trotz eingetretener Kostensteigerung weiterhin zum Ausgangspreis vorzunehmen. Diese Grundsatzentscheidung verdeutlicht einmal mehr die Notwendigkeit, bei der Formulierung von Preisanpassungsklauseln höchste Sorgfalt an den Tag zu legen.

Bezüglich des Abschlusses von Neuverträgen sind EVU derzeit auf der sicheren Seite, sofern sie die Regelungen des § 5 Abs. 2 StromGVV sowie des § 5 Abs. 2 GasGVV wörtlich übernehmen. Sollten sich die Kunden mit solch pauschalen Preisanpassungsklauseln nicht zufriedengeben, ist eine außerhalb des Vertrages erfolgende Erläuterung der Klausel vorzugswürdig, die jedoch nicht die Eigenschaft eines Vertragsbestandteils haben sollte.

Für noch laufende Altverträge gilt: Verträge mit absehbarer Restlaufzeit, in der das EVU keine Preisanpassungen mehr plant, können schlicht auslaufen und anschließend durch an die BGH-Vorgaben angepasste Neuvertragsangebote ersetzt werden. Dagegen müsste das EVU Verträge mit automatisch wirkenden Vertragsverlängerungsklauseln zum nächstmöglichen Termin kündigen. Verträge auf unbestimmte Zeit müssen an die BGH-Vorgaben angepasst werden. In diesen Fällen sind die EVU gehalten, sich – im Einvernehmen mit ihren Kunden – um eine Vertragsanpassung zu bemühen. Eine außerordentliche Kündigung kommt nur ausnahmsweise in Betracht.

#### **Hinweis:**

Unabhängig von der Wirksamkeit der Klauseln ist es bei jeder Preisänderung empfehlenswert, eine Bescheinigung des Wirtschaftsprüfers über die Angemessenheit erstellen zu lassen.

In dieser wird nachgewiesen, dass die Preiserhöhung auf Kostensteigerungen (z. B. Bezugskosten) beruht, die nicht durch andere Kostenersparnisse kompensiert werden.

In der Praxis hat sich gezeigt, dass auf Grund einer solchen Bescheinigung viele Kunden die Preiserhöhung eher akzeptieren.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem im Fachbereich Umwandlungs- und Transaktionsberatung in Hamburg **RA/StB Peter Klumpp** (Tel. 040/30293-641) zur Verfügung.

## **6.4 FÖRDERUNG DES NEU- UND AUSBAUS VON WÄRMENETZEN IM RAHMEN DER NOVELLE DES KRAFT-WÄRME-KOPPLUNGSGESETZES (KWK-G)**

Im Rahmen der am 25. Oktober 2008 erfolgten Novelle des Kraft-Wärme-Kopplungsgesetzes (KWK-G) werden nun erstmals der Neu- und Ausbau von Wärmenetzen sowie Netzverstärkungsmaßnahmen und der Zusammenschluss bestehender Wärmenetze gefördert. Betreiber von Wärmenetzen haben – unter bestimmten Voraussetzungen – gegenüber dem zuständigen Stromnetzbetreiber Anspruch auf Zahlung eines Zuschlags in Höhe von bis zu 20 % der ansatzfähigen Investitionskosten. Die maximale Fördersumme beträgt EUR 5 Mio. je Projekt. Bedingung ist u. a. eine Wirtschafts- oder Buchprüferbescheinigung über das Vorliegen der Zuschlagsvoraussetzungen.

Nachfolgend geben wir eine kurze Erläuterung der wichtigsten Punkte zur Förderung des Neu- und Ausbaus von Wärmenetzen.

### **Vorbemerkungen**

In der BRD werden ca. 5 Millionen private Haushalte und öffentliche Einrichtungen, wie Schulen, Kindertagesstätten und Verwaltungseinrichtungen durch Anschluss an ein Fernwärmenetz mit Fernwärme versorgt. Als Wärmeerzeugungsanlagen dienen hierzu Heizwerke, Heizkraftwerke oder Blockheizkraftwerke, die in der Regel von kommunalen Energieversorgern betrieben werden. Das in 2000 erstmals in Kraft getretene und bis heute zweimal grundlegend modifizierte Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz bildet die maßgebliche Grundlage für die Förderung der Stromerzeugung bei gleichzeitiger Wärmeerzeugung und Nutzung. Die Wärmenutzung kann entweder durch Versorgung von industriellen Anlagen mit Prozesswärme, z. B. für Produktionsprozesse, oder durch die Einspeisung in Fernwärmenetze zur Wärmeversorgung im privaten und öffentlichen Bereich erfolgen.

Mit der letzten Novellierung des KWK-Gesetzes Ende 2008 wurde ein weiterer Anreiz zum Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung in das Gesetz aufgenommen, die Förderung des Neu- und Ausbaus von Wärmenetzen, der Durchführung von Netzverstärkungsmaßnahmen sowie des Zusammenschlusses bestehender Wärmenetze.

### **Gesetzliche Voraussetzungen:**

Gemäß § 5a KWK-G besteht Anspruch auf Zahlung des Zuschlags, wenn

1. der Neu- oder Ausbau ab dem 1. Januar 2009 begonnen wird und die Inbetriebnahme des Wärmenetzes bis zum 31. Dezember 2020 erfolgt.

#### **Anmerkung:**

Vorbereitende Handlungen, wie z. B. Planungsarbeiten, Ausschreibung und Beauftragung von Bauunternehmen oder Probebohrungen, sind förderunschädlich.

2. die Versorgung des Wärmenetzes überwiegend mit Wärme aus KWK-Anlagen erfolgt. Bei Inbetriebnahme des Wärmenetzes muss die Wärmeeinspeisung aus KWK-Anlagen mehr als 50 % betragen, für den Endausbau des Netzes muss ein KWK-Wärmeanteil von mindestens 60 % nachgewiesen werden.

#### **Anmerkung:**

Eine Förderung nach KWK-G ist auch für Wärmenetze möglich, die durch KWK-Anlagen versorgt werden, deren Stromerzeugung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) gefördert wird.

3. eine Zulassung des Neu- und Ausbaus gemäß § 6a KWK-G durch das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) erfolgt.

**BAFA-Zulassung des Neu- und Ausbaus:**

Der Antrag auf Zulassung kann bis zum 28. Februar des auf die Inbetriebnahme des neu- oder ausgebauten Wärmenetzes folgenden Kalenderjahres gestellt werden. Antragsformulare können über das BAFA bezogen werden.

Gemäß § 6a KWK-G muss der Antrag des Wärmenetzbetreibers Folgendes enthalten:

- Angaben zum Antragsteller und Wärmenetzbetreiber.
- Eine detaillierte Beschreibung des Projekts einschließlich Angaben über Trassenlänge, geplanter Mindestwärmedurchsatz sowie Investitionskosten und das Datum der Inbetriebnahme.
- Eine Bescheinigung eines Wirtschaftsprüfers oder vereidigten Buchprüfers über das Vorliegen der oben genannten Voraussetzungen (Nr. 1 und 2) sowie über die Angaben der Zuschlagshöhe, der ansatzfähigen Investitionskosten und der Abzugsbeträge gemäß § 7a KWK-G.

**Zuschlagshöhe, Investitionskosten und Abzugsbeträge gemäß § 7a KWK-G**

Der Zuschlag für den Neu- und Ausbau von Wärmenetzen beträgt je Millimeter Nenndurchmesser der neu verlegten Wärmeleitung einen Euro pro Meter Trassenlänge. Der Zuschlag darf 20 % der ansatzfähigen Investitionskosten des Neu- oder Ausbaus, insgesamt aber EUR 5 Mio. je Projekt, nicht überschreiten.

Ansatzfähige Investitionskosten sind alle Kosten, die für erforderliche Leistungen Dritter im Rahmen des Neu- oder Ausbaus von Wärmenetzen tatsächlich angefallen sind. Nicht dazu gehören insbesondere interne Kosten für Konstruktion und Planung, kalkulatorische Kosten, Grundstücks-, Versicherungs- und Finanzierungskosten. Investitionskostenminderungen und Zahlungen Dritter müssen abgesetzt werden.

Der Anteil des Zuschlags, der auf die Verbindung des Verteilungsnetzes mit dem Verbraucherabgang entfällt, ist von dem Betrag, der dem Verbraucher für die Anschlusskosten in Rechnung gestellt wird, in Abzug zu bringen.

**Prüfungsinhalte:**

Wesentlicher Bestandteil des Antrages bei der BAFA ist eine Wirtschaftsprüferbescheinigung, die neben kaufmännischen Aspekten insbesondere eine Reihe von technischen Prüfungsthemen beinhaltet.

Dabei ergeben sich folgende Prüfungsinhalte:

- Netzstatus (öffentliches Netz), hier ist zu prüfen, dass mindestens ein Wärmeabnehmer angeschlossen ist,

der nicht gleichzeitig Eigentümer oder Betreiber der in das Wärmenetz einspeisenden KWK-Anlage(n) ist und darüber hinaus – von den technischen und örtlichen Gegebenheiten her – die Möglichkeit besteht, weitere Abnehmer anzuschließen.

- Beginn des Neu- oder Ausbaus des Wärmenetzes ab dem 1. Januar 2009, hier ist u. a. Einsicht in Aufträge, Rechnungen und Tätigkeitsberichte der mit dem Neu- oder Ausbau des Wärmenetzes beauftragten Unternehmen zu nehmen.
- Inbetriebnahme bis zum 31. Dezember 2020, hierzu ist Einsicht in entsprechende Dokumente zu nehmen, wie z. B. Inbetriebsetzungsprotokolle.
- Bei der Inbetriebnahme beträgt die Wärmeeinspeisung aus KWK-Anlagen über 50 %, hier sind das Verhältnis zwischen KWK-Wärme und ungekoppelter Wärme hinsichtlich der eingespeisten Wärmemengen, z. B. anhand von Zählerwerten, zu prüfen, die Auslegungsrechnungen der in das Wärmenetz einspeisenden Anlagen nachzuvollziehen und Einsicht in die Verträge zwischen Wärmenetzbetreiber und Betreiber der KWK-Anlagen zu nehmen.
- Im geplanten Endausbau (Prognose) beträgt die Wärmeeinspeisung aus KWK-Anlagen mindestens 60 %, hierzu sind die Auslegungsrechnungen der in das Wärmenetz einspeisenden Anlagen nachzuvollziehen und Einsicht in Plandaten (z. B. Businessplan) zu nehmen.
- Angabe über die Trassenlänge, hierzu sind Einsicht in Materialrechnungen, Bau- und Netzpläne zu nehmen und die Angaben zu plausibilisieren.
- Angabe über den Nenndurchmesser, hierzu sind Einsicht in Materialrechnungen, Bau- und Netzpläne zu nehmen und die Angaben zu plausibilisieren.
- Angabe über die ansatzfähigen Investitionskosten, hier ist die Aufstellung und Berechnung der Investitionskosten und der zugrunde liegenden Angaben nachzuvollziehen und zu prüfen.
- Begrenzung des Zuschlags auf maximal 20 % der ansatzfähigen Investitionskosten und maximal EUR 5 Mio. je Projekt, hier ist die entsprechende Berechnung des Wärmenetzbetreibers – unter Berücksichtigung der ansatzfähigen Investitionskosten – zu prüfen.
- Angabe über die Abzugsbeträge nach § 7a Abs. 3 KWK-G, die Angaben sind anhand von Verbraucherrechnungen zu plausibilisieren.

Die BDO kann diese Bescheinigung zusammen mit den Ingenieuren der BDO Technik- und Umweltconsulting GmbH aus einer Hand anbieten.

Die BDO Technik- und Umweltconsulting GmbH ist ein Joint Venture der BDO Deutsche Warentreuhand AG und der Weyer Gruppe, einem Verbund unabhängiger Ingenieur- und Consultingunternehmen, zur Bearbeitung interdisziplinärer technisch-wirtschaftlicher Fragestellungen.

Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an:

**Dipl.-Ing. Stephan Schwartz** unter [stephan.schwartz@bdo.de](mailto:stephan.schwartz@bdo.de)

**Dipl.-Ing. Bernd Bongers** unter [bernd.bongers@bdo.de](mailto:bernd.bongers@bdo.de)

## 7 SONSTIGE

### 7.1 WASSERVERSORGUNG

#### 7.1.1 GEWERBESTEUERPFLICHT EINES KOMMUNALEN ZWECKVERBANDES ZUR WASSERVERSORGUNG

Von den Finanzbehörden wurde in letzter Zeit zunehmend die Gewerbesteuerpflicht von Zweckverbänden zur Wasserversorgung angenommen. Insbesondere dann, wenn der Zweckverband über mehrere Wirtschaftsjahre hinweg Gewinne erzielt oder ein stetig ansteigendes Betriebsvermögen vorhanden ist, kann eine Gewerbesteuerpflicht gegeben sein.

Zweckverbände zur Wasserversorgung stellen regelmäßig Betriebe gewerblicher Art dar und sind daher steuerpflichtig. Für eine Gewerbesteuerpflicht ist allerdings – im Gegensatz zur bloßen Einnahmeerzielungsabsicht bei der Körperschaftsteuer – eine Gewinnerzielungsabsicht nötig. Diese ist bei einem Streben nach einer nachhaltigen Mehrung des Betriebsvermögens im Sinne eines Totalgewinns gegeben. Wer hingegen nur danach strebt, seine Selbstkosten zu decken, handelt ohne Gewinnerzielungsabsicht. Auf die Gewinnerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal ist anhand objektiver Umstände zu schließen. Regelmäßig wird in der Satzung des Zweckverbandes die Absicht, Gewinne zu erzielen, ausgeschlossen sein. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofes (BFH) kann allerdings das Vorliegen oder Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht nicht allein aus dem Inhalt der Satzung geschlossen werden. Vielmehr ist bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts die Willensentschließung der für die Geschäftsführung verantwortlichen Personen maßgebend. Diese kann durchaus von der Satzung des Zweckverbandes und den bisher abgegebenen Absichtserklärungen ab-

weichen. Für die Beurteilung, ob eine Gewinnerzielungsabsicht gegeben ist, ist daher allein das tatsächliche Verhalten des Zweckverbandes maßgeblich.

Ein starkes Indiz für eine Gewinnerzielungsabsicht sieht der BFH darin, wenn der Zweckverband über mehrere Jahre hinweg Gewinne erwirtschaftet. Regelmäßig wird dann eine Gewerbesteuerpflicht gegeben sein. Liegt der Fall allerdings so, dass die über mehrere Jahre erzielten Gewinne allein die in der Vergangenheit erzielten Verluste ausgleichen und zur Erhaltung und Wiedererlangung des Vermögens erforderlich sind, so ist nach Ansicht des BFH nur eine Kostendeckungsabsicht anzunehmen. Dies ist nach Ansicht des BFH auch dann noch der Fall, wenn mit den erzielten Gewinnen Rücklagen für konkrete Verluste gebildet werden, mit denen in den Folgejahren aufgrund der Wesensart des Betriebes und nach der Art der Bewirtschaftung ernsthaft gerechnet werden muss.

Die marktübliche Eigenkapitalverzinsung ist hingegen für die Annahme einer Gewinnerzielungsabsicht ausreichend. Vor diesem Hintergrund sollte erwogen werden, auch in längeren Verlustperioden vorsorglich eine Gewerbesteuererklärung abzugeben, um in Gewinnperioden entsprechende Verlustvorträge nutzen zu können.

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

## 7.2 ABWASSER/ABFALL

### 7.2.1 HOFFNUNG AUF STROMSTEUER-RECHTLICHE VERGÜNSTIGUNGEN FÜR DIE ABWASSER- UND ABFALL-ENTSORGUNGSBETRIEBE?

Jüngste Literaturbeiträge in Fachzeitschriften haben die Frage aufgeworfen, ob die Neufassung der Klassifikation der Wirtschaftszweige (WZ) zu einer Stromsteuerbegünstigung bei Abwasser- und Abfallentsorgungsbetrieben führen kann.

Die Klassifikation der Wirtschaftszweige nach der so genannten WZ 2003 ist seit Geltung der WZ 2008 in statistischer Hinsicht überholt. Diese Klassifikation dient nicht nur statistischen Zwecken, sie wird auch herangezogen bei der Bestimmung, welche Unternehmen strom- und energiesteuerbegünstigt sind. Im Falle einer Begünstigung sieht § 9 Abs. 3 StromStG einen um EUR 8,20 günstigeren Stromsteuersatz von nur noch EUR 12,30 je Megawattstunde vor. § 10 Abs. 1 StromStG ermöglicht sogar einem Unternehmen des produzierenden Gewerbes, den so genannten Spitzenausgleich in Anspruch zu nehmen, der zu einem Erlass, einer Erstattung oder Vergütung führt. Die Höhe des Erlasses, der Erstattung oder der Vergütung kann bis zu 95 % des Betrags, um den die anrechenbare Steuer im Kalenderjahr 0,4 % der sozialversicherungspflichtigen Lohn- und Gehaltsaufwendungen übersteigt, betragen.

Hintergrund der aktuellen Debatte ist, dass die WZ 2003 die Abwasser- und Abfallentsorgungsbetriebe dem Abschnitt O, Gruppe 90.0, zuordnete, sodass gemäß § 2 Nr. 3 StromStG eine Einordnung als Unternehmen des produzierenden Gewerbes nicht infrage kommt. Dagegen hat die WZ 2008 Abwasser- und Abfallentsorgungsunternehmen nunmehr in ihren Abschnitt E aufgenommen, sodass sie bei isolierter Betrachtung des § 2 Nr. 3 StromStG zu denen des produzierenden Gewerbes gehören.

§ 2 Nr. 2a StromStG ordnet jedoch weiterhin die WZ 2003 als gesetzliche Grundlage zur Bestimmung eines Unternehmens des produzierenden Gewerbes im Stromsteuerrecht an.

Folglich wird nunmehr kontrovers diskutiert, ob § 2 Nr. 2a StromStG anders zu interpretieren sei und – entgegen seinem ausdrücklichen Wortlaut – nicht auf die WZ 2003, sondern die WZ 2008 verweise. Sicherlich lässt sich die Argumentation nachvollziehen, nach der die Vorschrift europarechtskonform auszulegen sei, weil die neue WZ 2008 die Verordnung (EG) Nr. 1893/2006 umsetze und aus diesem Grunde auch für deutsche Behörden bindend sei. Dem steht jedoch die weiterhin gültige Energiesteuer-

richtlinie EG-RL 2003/96 entgegen, die in Art. 14 Abs. 1 den einzelnen Mitgliedstaaten einen Spielraum einräumt in Bezug auf die Frage, wie weit Steuerbefreiungen im Bereich der Stromsteuer gehen sollen. Der deutsche Gesetzgeber hat in § 2 Nr. 2a StromStG seinen Spielraum durch die statische Verweisung auf die WZ 2003 ausgefüllt – derzeit noch zu Ungunsten der Abwasser- und Abfallentsorgungsunternehmen.

Folglich empfiehlt sich aus Sicht der Abwasser- und Abfallentsorgungsunternehmen derzeit noch eine abwartende Haltung. Die Frage, ob die Klassifizierung der WZ 2008 stromsteuerrechtlich gelten soll oder nicht, ist eine politische. Juristisch könnte sich lediglich aus dem Gleichheitsgrundsatz die Durchsetzung der Stromsteuerbegünstigung ergeben, denn es ist nicht nachzuvollziehen, warum beispielsweise Unternehmen, die Strom aus Öl, Gas, Kohle und Kernenergie erzeugen, begünstigt sind gegenüber Unternehmen, die Strom aus Abfall herstellen. Die WZ 2008 ist somit gegenüber dem Stromsteuergesetz, mit seiner Verweisung auf die WZ 2003, fortschrittlicher und könnte als Argumentationshilfe bei der Berufung auf den Gleichheitsgrundsatz dienen. Angemerkt sei, dass Gleiches auch für Energiesteuerbegünstigungen gilt.

#### Fazit bzw. Hinweis für die Praxis:

Der Ausgang dieser rechtstheoretischen Frage kann derzeit noch nicht verlässlich abgeschätzt werden. Wir erachten es jedoch für sinnvoll, dass mögliche Einsparpotenzial überschlägig zu ermitteln. Sollte das Einsparpotenzial erheblich sein, empfiehlt es sich, die Rechtsentwicklung zu beobachten, um einzelfallbezogen rechtzeitig mögliche weitere Schritte zu konzipieren.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Bonn **WP/StB Ulrich Feck** (Tel. 0228/98 49-404) sowie der **Fachbereich Zölle, Verbrauchsteuern und Außenwirtschaftsrecht** (Tel. 030/8857 22-730) gerne zur Verfügung



## 8 ONLINE-SEMINAR

### DIE SPARTENRECHNUNG

Bei der Erstellung des Jahresabschlusses 2009 ist erstmals im Rahmen der Steuerrückstellung die Spartenrechnung zu berücksichtigen. Auch wenn das Jahressteuergesetz 2009 im Wesentlichen die bisherige Rechtslage festschreiben sollte, ergeben sich durch die Spartenrechnung zum Teil erhebliche Auswirkungen. Die Finanzverwaltung vor Ort hat in vielen Fällen Gestaltungen akzeptiert, die so von dem Bundesfinanzministerium nicht ausdrücklich gebilligt worden sind. Gesellschaften, die bisher immer akzeptierte steuerliche Verluste erwirtschaftet haben, können nun verpflichtet sein, eine hohe Steuerrückstellung anzusetzen.

Im Online-Seminar stellen wir die notwendigen Grundlagen zur Spartenrechnung dar. Anhand von Praxisbeispielen soll zudem aufgezeigt werden, welche erheblichen Änderungen tatsächlich damit verbunden sind.

#### Referenten:

RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld,  
BDO Deutsche Warentreuhand AG, Hamburg

#### Termin:

Donnerstag, **14. Januar 2010, 14:00 Uhr**

Die Teilnahme ist kostenlos. Der Vortrag und die Diskussion dauern ungefähr 1 1/2 Stunden.

#### Anmeldung bei:

Frau Nadja Lieutenant (Nadja.Lieutenant@bdo.de) oder  
Frau Irene Hadenfeldt (Irene.Hadenfeldt@bdo.de).

### WIE FUNKTIONIERT DAS ONLINE-SEMINAR?

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

Sie verfolgen das Online-Seminar direkt am eigenen Computer, auf dem sämtliche Powerpoint-Folien – gesteuert durch den Referenten – angezeigt werden. Parallel zu dieser Darstellung wird eine herkömmliche Telefonkonferenz

geschaltet, über die Sie zum einen den Referenten hören, zum anderen die Möglichkeit haben, dem Referenten Fragen zu stellen.

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

### **„Praktikable Anwendung der Erleichterungsvorschriften“**

Termin, Ort:

21. Januar 2010, 9:30 bis 13:30 Uhr  
BDO Deutsche Warentreuhand AG  
Potsdamer Platz 5  
53119 Bonn

Referenten:

WP/StB Wolfgang Veldboer  
WP Thomas Semelka  
WP/StB Ralf Offergeld

Themen:

- Darstellung der wesentlichen Aussagen  
des Praxisleitfadens zur Aufstellung eines  
NKF-Gesamtabschlusses
- Hinweise zur Umsetzung in der Praxis

Veranstalter:

BDO Deutsche Warentreuhand AG  
Potsdamer Platz 5  
53119 Bonn.  
Frau Birgit Köhne  
Telefon: (0228) 9849-302  
E-Mail: Birgit.Koehne@bdo.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**

Bürgermeister-Smidt-Str. 126-128  
28195 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**

Freiligathstraße 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