

KOMMUNAL

E-Bilanz

Besonderer Umstellungsbedarf bei Eigenbetrieben und sonstigen BgAs

Doppik

Steuerliche Gewinnermittlung bei BgA nach Einführung der Doppik

Strom-/Gasnetze

Wechsel des Konzessionnehmers nach § 46 EnWG 2005



Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

die aktuellen Ansichten der Finanzverwaltung treffen die BgAs außerhalb von Eigenbetrieben besonders hart. Sobald eine Kommune die Doppik eingeführt hat, soll jeder BgA auch steuerlich der Buchführungspflicht unterliegen. Bei einigen BgAs kommt dieses der Einführung einer Kapitalertragsteuerpflicht gleich. Zudem trifft damit auch das Projekt E-Bilanz die Kommunen auch für jeden unwesentlichen BgA.

Kommunen müssen daher nun handeln und diese Themen angehen. Wir helfen Ihnen dabei. Die Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte und auch IT-Berater arbeiten bei BDO gemeinsam daran, Sie gemeinsam in Ihrer kommunalen und betrieblichen Praxis zu unterstützen.

Gern nehmen wir uns Ihren Anliegen an!

Ihr Branchencenter
Öffentliche Unternehmen und Verwaltung
BDO

BRANCHENCENTER ÖFFENTLICHE UNTERNEHMEN UND VERWALTUNG

Für weitere Informationen und zur Beantwortung spezieller Fragen stehen Ihnen neben Ihrem Berater vor Ort und den Autoren der Artikel auch die zentralen Ansprechpartner zur Verfügung.

WIRTSCHAFTSPRÜFUNG/ ADVISORY SERVICES

WP/StB Wolfgang Veldboer
Telefon: 0228/9849-313
wolfgang.veldboer@bdo.de

WP/StB Heike Wiesing-Weißbarth
Telefon: 0451/70281-35
heike.wiesing-weissbarth@bdo.de

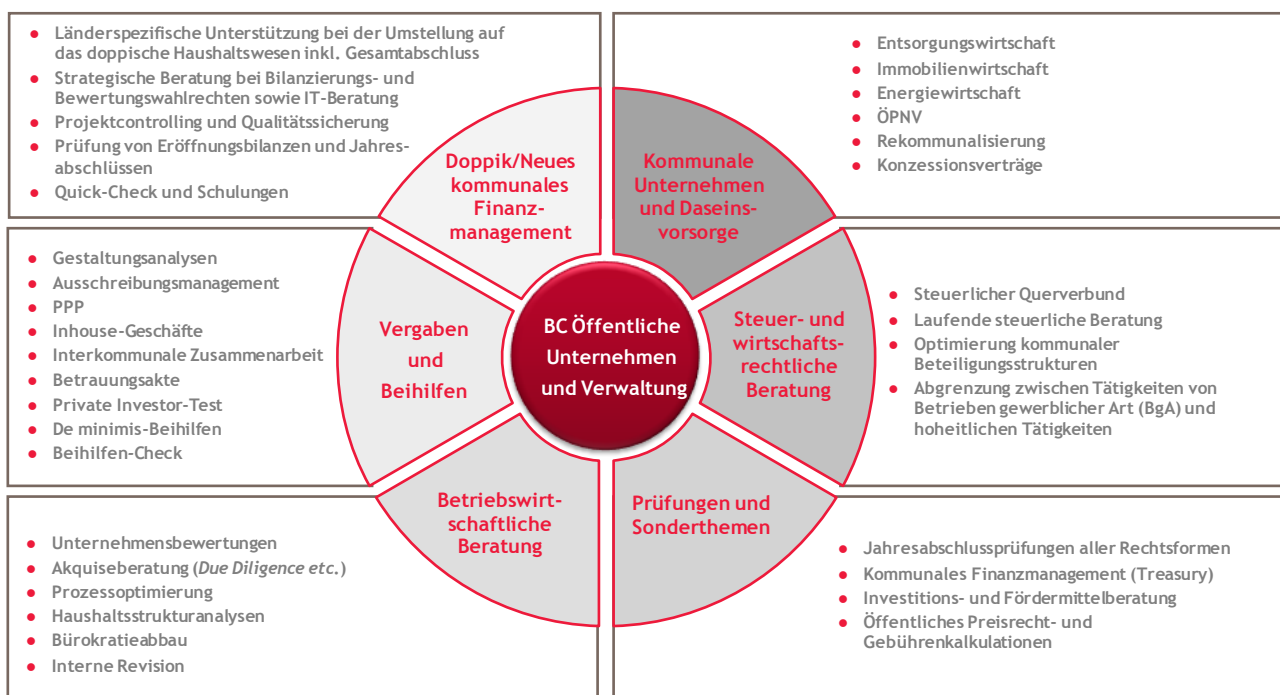
STEUERN UND WIRTSCHAFTS- RECHTLICHE BERATUNG

RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld
Telefon: 040/30293-580
heinz-gerd.hunfeld@bdo.de

Sie können unser Branchencenter per E-Mail auch unter kommunal@bdo.de erreichen

Unser Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung

Die BDO 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 25 Standorten und klarer Ausrichtung auf die Bedürfnisse der Kommunen und kommunalen Unternehmen bieten wir von der Rundum-Betreuung bis zur kreativen Lösung komplexer Einzelfragen die gesamte Palette steuerlicher, betriebswirtschaftlicher und damit verbundener wirtschaftsrechtlicher Beratungsleistungen. Eine Auswahl:



Je nach Fragestellung stellen wir interdisziplinäre Teams aus branchenerfahrenen Spezialisten zusammen -Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte, Betriebswirte, Ingenieure und IT-Experten. Unsere Spezialisten bringen ihr Fachwissen disziplinübergreifend ein und können auf diese Weise selbst hochkomplexe Fragestellungen umfassend aufbereiten, analysieren und bewerten. Durch unsere breite fachliche Aufstellung sind wir in der Lage, einen ganzheitlichen Ansatz zu verfolgen.

Für Informationen zu kommunalen Themen 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. Gerne können Sie auch die in den Rubriken bzw. unter den Artikeln genannten Ansprechpartner sowie die zentralen Ansprechpartner des Branchencenters direkt ansprechen. Sie können unser Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung auch über kommunal@bdo.de erreichen.

Hinweis an den Leser

Die Kommunal sowie zahlreiche weitere BDO Publikationen stehen für Sie auch im Internet bereit unter www.bdo.de. Mit unserer Kommunal berichten wir über neue Gesetze und Gesetzesvorhaben sowie auf der Grundlage aktueller Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen über Änderungen und ausgewählte Themen auf dem Gebiet des Steuerrechts. Die Autoren haben diese Informationen mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Wir bitten aber um Verständnis dafür, dass BDO für gleichwohl enthaltene etwaige Informationsfehler keine Haftung übernimmt. Bitte beachten Sie, dass es sich bei der Kommunal nur um allgemeine Hinweise handeln kann, die die Prüfung und erforderliche individuelle Beratung eines konkret zu beurteilenden Sachverhalts nicht zu ersetzen vermögen. Für Rückfragen und Ihre persönliche Beratung stehen wir Ihnen jederzeit gern zu Verfügung.

© 2011 BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Herausgeber:
BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Ferdinandstraße 59
20095 Hamburg
www.bdo.de

Inhaltsverzeichnis

1. STEUERRECHT	4
1.1. E-Bilanz: Umstellungsbedarf für Eigengesellschaften, Eigenbetriebe und sonstige BgAs	4
1.2. Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art nach Einführung der Doppik.....	5
1.3. BFH-Grundsatzurteil zum Vorsteuerabzug bei Erschließungskosten	5
1.4. OFD Niedersachsen zur Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts	6
1.5. Bereitstellung öffentlicher Parkflächen gegen Entgelt führt nicht zwingend zu Unternehmereigenschaft	7
2. RECHT	8
2.1. BVerwG: Nichtigkeit von Erschließungsverträgen zwischen Gemeinden und ihren Eigengesellschaften	8
2.2. BGH: Haftung der Mitglieder eines fakultativen Aufsichtsrats einer kommunalen GmbH - „DOBERLUG“	8
2.3. Aktienrechtsnovelle 2011 (RefE) soll Öffentlichkeit der Aufsichtsratssitzungen von Eigengesellschaften ermöglichen	10
2.4. BVerfG-Grundsatzbeschluss zu Arbeitnehmerrechten bei gesetzlich angeordnetem Arbeitgeberwechsel im öffentlichen Sektor bei Privatisierung.....	10
2.5. Kommission plant Vereinfachung des Beihilferechts für Kommunen	11
3. RECHNUNGSLEGUNG	12
3.1. Der praktische Bilanzierungsfall: Was passiert in der Doppik mit dem Sonderposten, wenn der Vermögensgegenstand veräußert wird?	12
3.2. Der Weg zum kommunalen Gesamtabschluss.....	13
4. TRANSAKTIONSBERATUNG	15
4.1. Finanzverwaltung präzisiert Grundsätze zur Entgeltlichkeit der Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art (BgA).....	15
4.2. Ergebnisabführungsvertrag: unterlassene Verrechnung von vororganschaftlichen Verlusten schädlich	15
4.3. Organschaft: fünfjährige Mindestlaufzeit bemisst sich nach Zeitjahren	16
5. VERSORGUNG	17
5.1. BilMoG ermöglicht Netzbetreibern Änderung handelsrechtlicher Abschreibungsmethodik einschließlich Nutzungsdauern.....	17
5.2. Wechsel des Konzessionnehmers nach § 46 EnWG 2005	18
5.3. Änderungsentwurf der Energiesteuer-richtlinie (2003/96/EG) vom 13. April 2011.....	19
6. SONSTIGE	21
6.1. Kosten-Nutzen-Analysen für Projekte in der Siedlungsentwicklung	21
7. VERANSTALTUNGEN/VORTRAGSTERMINE	23
8. SCHULUNGSANGEBOTE FÜR MITGLIEDER IN AUFSICHTSGREMIEN	24

1. 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.

1.1. E-Bilanz: Umstellungsbedarf für Eigengesellschaften, Eigenbetriebe und sonstige BgAs

Wie in den vorherigen Ausgaben (AI Kommunal Ausg. 1/11, S. 5) schon berichtet, müssen bis Ende dieses Jahres alle bilanzierenden Unternehmen XBRL-fähig sein. Auch die öffentliche Hand ist mit ihren Eigengesellschaften und bilanzierenden BgAs betroffen. In der letzten Ausgabe hatten wir über die allgemeinen Grundlagen berichtet. Danach müssen ab Veranlagungszeitraum 2012 sämtliche Steuerbilanzen und Überleitungsrechnungen der entsprechenden Taxonomie genau entsprechen. Praktikerlösungen sind technisch ausgeschlossen.

In dieser Ausgabe möchten wir für die unterschiedlichen Handlungsformen der Öffentlichen Hand den Umstellungsbedarf genauer aufzeigen.

Eigengesellschaften

Für Eigengesellschaften stellen sich in der Regel dieselben XBRL-Umstellungsprobleme wie für jede andere Kapitalgesellschaft auch. Statt der Standardtaxonomie könnte gegebenenfalls aber eine Ergänzungstaxonomie (Verkehrsunternehmen, Wohnungsunternehmen sowie Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen) anwendbar sein.

Im Rahmen der Umstellung sind vor allem folgende Tätigkeiten erforderlich:

1. Überprüfung des genutzten Kontenrahmens auf Anpassungsbedarf an die jeweilige Taxonomie
2. Aufarbeitung der Sachverhalte, die steuerlich anders zu erfassen sind als handelsrechtlich; Prüfung inwieweit diese Unterschiede eine Einzelwürdigung durch die Steuerabteilung erfordern.
3. Überprüfung der Software (XBRL-Fähigkeit; Double-Ledger-Fähigkeit)

Diese Tätigkeiten sind Gegenstand des BDO-Beratungsangebots des Mappings.

Auch wenn die Spartenrechnung lediglich ein Thema der Steuererklärung und nicht der Steuerbilanz oder der Steuer G&V ist, empfehlen wir bei dieser Gelegenheit auch zu überprüfen, ob die bisherige buchhalterische Erfassung noch an die Erfordernisse der Spartenrechnung angepasst werden muss, indem z.B. zusätzliche Kostenstellen eingerichtet werden.

Aus unseren Praxisprojekten bei Eigengesellschaften wissen wir, dass zwar erhebliche Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz existieren, aber zu-

künftig bei Nutzung sämtlicher Automatisierungsmöglichkeiten nur wenige zwingend manuell zu bearbeiten sind. In Bezug auf den Kontenrahmen besteht in der Regel ein besonderer Umstellungsbedarf bei den Umsatzerlösen und betrieblichen Aufwendungen, da hier steuerlich ein getrennter Ausweis erforderlich ist. Es dürfte unmöglich sein, die von den Taxonomien vorgegebenen Differenzierungen nachträglich vorzunehmen.

BgA in Eigenbetrieben

Für Eigenbetriebe, mit Ausnahme denen in Nordrhein-Westfalen, gilt die Taxonomie Eigenbetriebe. Eigenbetriebe in Nordrhein-Westfalen verwenden die Haupttaxonomie, da die Eigenbetriebsverordnung NRW dem HGB entspricht.

Sofern der BgA-Bereich nicht vollständig den Eigenbetrieb umfasst, sondern im Eigenbetrieb zusätzlich z.B. hoheitliche Tätigkeiten erfolgen, treten besondere Probleme bei der Umstellung auf. Der nur den Teilbereich umfassende BgA ist zwingend buchführungspflichtig, sodass zukünftig eine Steuerbilanz und Steuer-GuV elektronisch eingereicht werden muss.

Derzeit erfolgt in der Praxis oftmals nur eine vereinfachte steuerliche Aufbereitung des BgA in Excel, bei der weder eine echte Steuerbilanz noch Steuer-GuV erstellt wird. Ein solches Vorgehen ist im Zeitalter der E-Bilanz nicht mehr möglich. Daraus ergeben sich vielfältige Probleme, die noch in 2011 gelöst werden müssen, um 2012 die notwendige Steuerbuchführung des BgA-Bereiches sicherzustellen.

Da die Finanzverwaltung anscheinend nicht nur die Übermittlung der Steuerbilanzen für jeden BgA verlangen wird, sondern auch die der Handelsbilanz für den gesamten Eigenbetrieb, ist zusätzlich die XBRL-Fähigkeit der Handelsbilanz und die Taxonomie-Entsprechung sicherzustellen.

BgA außerhalb von Eigenbetrieben

Viele BgA's außerhalb von Eigenbetrieben sind nicht bilanzierungspflichtig. Bei diesen ist die Steuererklärung und die Einnahmeüberschussrechnung gemäß § 60 Abs. 4 EStDV elektronisch abzugeben. Wenn der BgA bilanzieren muss oder freiwillig bilanziert, so ist aufgrund der Einführung der E-Bilanz eine korrekte Bilanzierung entsprechend der jeweiligen Taxonomie erforderlich.

In bestimmten Fallkonstellationen bietet sich eine vollständige Steuerbuchführung in Datev durch den steuerlichen Berater an. Dieses ist z.B. möglich, wenn in einem Hoheitsbereich eine Tätigkeit als BgA angesehen wird, aber für diese Tätigkeit nur Wirtschaftsgüter und Personal des Hoheitsbereiches genutzt wird. In anderen Fallkonstellationen ist es aber sinnvoller, wenn schon bei der Kommune eine XBRL-fähige Buchhaltung durchgeführt wird.

Fazit

Die Finanzverwaltung sieht für kommunale Unternehmen keine Ausnahmen bei der Einführung der E-Bilanz vor. Da in der Vergangenheit aber besonders bei BgAs vereinfachte Praktikerlösungen vorherrschten, ist die Umstellung für kommunale Unternehmen besonders problematisch. Diese Umstellung wird nur gelingen, wenn sie rechtzeitig angegangen wird. Wir helfen Ihnen gerne.

Wir werden Sie demnächst über den Verteiler der Kommunal über die Termine unserer speziell auf die Bedürfnisse der Öffentlichen Unternehmen zugeschnittenen Mandantenveranstaltungen informieren.

Auf Ihren Wunsch können wir auch in ihrem Hause eine entsprechende Inhouse-Fortbildung anbieten.

Sprechen Sie dazu ihren BDO-Berater an, oder die Verantwortlichen des Branchencenters.

WP/StB Wolfgang Veldboer
Telefon: 0228/9849-313
wolfgang.veldboer@bdo.de

WP/StB Heike Wiesing-Weißbarth
Telefon: 0451/70281-35
heike.wiesing-weissbarth@bdo.de

RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld
Telefon: 040/30293-580
heinz-gerd.hunfeld@bdo.de

1.2. Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art nach Einführung der Doppik

In vielen Bundesländern wird die bisherige kameralistische Verwaltungsbuchführung auf die doppelte Buchführung für Gemeinden umgestellt. Da die Kommunen in Mecklenburg-Vorpommern spätestens ab dem Haushaltsjahr 2012 nach den Regeln der doppelten Buchführung arbeiten, hat das Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern gegenüber dem Städte- und Gemeindetag sowie dem Landkreistag Mecklenburg-Vorpommern Stellung genommen, welche Folgen die Einführung der Doppik auf die steuerliche Gewinnermittlung hat. Danach führt die Einführung der kommunalen Doppik dazu, dass jeder BgA seinen Gewinn durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln hat, da die Doppik als eine Buchführungspflicht im Sinne des § 140 AO gesehen wird. Für die Finanzämter besteht deshalb keine Veranlassung mehr, sich noch mit der Buchführungspflicht nach § 141 AO auseinanderzusetzen.

Diese Auffassung, die schon 2006 von der Oberfinanzdirektion in Münster für die Doppik in Nordrhein-Westfalen vertreten wurde, hat zur Folge, dass zukünftig auch als Regiebetrieb geführte BgA's unabhängig von den Aufgriffsgrenzen nach Umsatz- bzw. Gewinn gemäß § 20 Abs. 10 Buchstabe b EStG der Kapitalertragssteuerbelastung unterfallen. Zudem führt

der Wechsel der Gewinnermittlungsart noch einmal zu einer Gewinnberichtigung.

Das Thema Doppik als Buchführungspflicht gem. § 140 AO steht allerdings weiterhin auf Bund-Länder Ebene in der Diskussion und eine bundeseinheitliche Regelung ist noch nicht ausgeschlossen. Das Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern verzichtet deshalb auf den Vollzug seiner Auffassung und die Finanzämter werden eine Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zunächst nicht beanstanden. Gleichwohl sollen sie den Kommunen gegenüber die Empfehlung der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich aussprechen. Das Finanzministerium geht davon aus, dass es in der Praxis eher schwieriger sein dürfte, auf der Grundlage von doppischen Aufzeichnungen den Gewinn sachgerecht weiter durch Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln, während die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG durch die doppische Buchführung vereinfacht ist. In diesem Zusammenhang weist es darauf hin, dass § 41 GemHVO-Doppik eine weitestgehende Annäherung der doppischen Buchführung an die steuerliche Gewinnermittlung ermöglicht.

Dem Vernehmen nach teilt das Bundesfinanzministerium die Auffassung. Bevor ein entsprechendes BMF-Schreiben veröffentlicht wird, erfragt es aber nun bei den kommunalen Spitzenverbänden, welche nachteiligen Folgen von diesen gesehen werden, die aus deren Sicht eine „Ungleichbehandlung gegenüber anderen Steuerpflichtigen“ rechtfertigen würden. Daran ist zu erkennen, dass nur sehr schwerwiegende Nachteile das BMF veranlassen werden, Ausnahmen von der steuerlichen Buchführungspflicht bei Vorliegen einer doppischen Buchführung vorzusehen.

1.3. BFH-Grundsatzurteil zum Vorsteuerabzug bei Erschließungskosten

In drei neuen Grundsatzurteilen hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit dem Verhältnis von Vorsteuerabzug zur umsatzsteuerlichen Entnahmebesteuerung auseinandergesetzt. Der BFH hebt in allen Entscheidungen hervor, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug nur besteht, wenn der Unternehmer bezogene Leistungen nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges für (bestimmte) entgeltlich erbrachte Ausgangsumsätze zu verwenden beabsichtigt, die steuerpflichtig sind oder dem gleichgestellt werden. Zwischen bezogener Eingangsleistung und diesen Ausgangsumsätzen muss zusätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen, so dass nur mittelbar verfolgte Zwecke unbeachtlich sind.

In einer der drei Grundsatzentscheidungen (V R 12/08) befasste sich der BFH mit dem Vorsteuerabzug aus Erschließungskosten. Eine GmbH, deren Alleingesellschafterin die Gemeinde war, hatte sich gegenüber dieser vertraglich verpflichtet, öffentliche Anlagen für

die Erschließung eines Gewerbegebietes unentgeltlich herzustellen. Die GmbH nahm insoweit an, dass sie wegen der beabsichtigten umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung der erschlossenen Grundstücke aus den von ihr bezogenen Bauleistungen für die Herstellung der Erschließungsanlagen vorsteuerabzugsberechtigt sei.

Nach der im Rahmen dieser Entscheidung geänderten Rechtsprechung des BFH war die GmbH jedoch nicht zum Vorsteuerabzug aus den für die Herstellung der Erschließungsanlagen bezogenen Leistungen berechtigt, da sie im Zeitpunkt des Bezuges dieser Leistungen beabsichtigte, die öffentlichen Anlagen der Gemeinde im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Widmung unentgeltlich zuzuwenden. Ein Unternehmer ist aber nicht vorsteuerabzugsberechtigt, wenn er bereits bei Empfang der Eingangsleistung diese ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme zu verwenden beabsichtigt, auch wenn er hiermit mittelbar zum Vorsteuerabzug berechtigende Ziele verfolgt. Bezieht ein privater Erschließungsträger daher Leistungen für die Herstellung öffentlicher Erschließungsanlagen, die die Grundstücke eines Erschließungsgebiets an das öffentliche Verkehrs- und Versorgungsnetz anschließen und die auf öffentlichen Flächen außerhalb der zu erschließenden Grundstücke errichtet werden, ist der Unternehmer nur bei einer entgeltlichen, nicht aber auch bei einer unentgeltlichen Übertragung der Erschließungsanlagen mit oder ohne dazugehörige Grundflächen vorsteuerabzugsberechtigt. Wegen des Grundsatzes der direkten und unmittelbaren Zuordnung ist insoweit unerheblich, dass der Unternehmer mit der Herstellung der öffentlichen Anlagen letztlich bezweckt, die dadurch erschlossenen Grundstücke steuerpflichtig liefern zu können.

Der Vorsteuerabzug ist selbst dann ausgeschlossen, wenn zu keiner Zeit eine Eigentumsübertragung der öffentlichen Anlagen an die Gemeinde geplant ist. Allein die öffentlich-rechtliche Widmung für den Gemeingebrauch und der damit verbundene Verlust privatrechtlicher Verfügungsmacht führt nach Ansicht des BFH schon zu einer unentgeltlichen Lieferung der Erschließungsanlage an die Gemeinde. Ist die Widmung anfänglich beabsichtigt, schließt diese den Vorsteuerabzug selbst dann aus, wenn diese später tatsächlich unterbleibt.

Umsatzsteuerrechtlich war im entschiedenen Fall nach § 41 AO auch ohne Bedeutung, dass nach einer Entscheidung des BVerwG vom 1. Dezember 2010 (s. gesonderter Beitrag) eine von einer Gemeinde vollständig beherrschte kommunale private Eigengesellschaft kein Dritter i. S. des § 124 BauGB ist und zwischen Gemeinde und Eigengesellschaft abgeschlossene Erschließungsverträge nichtig sind. Denn dem BFH nach kann sich die für die Vorsteuerabzugsberechtigung maßgebliche Verwendungsabsicht auch aus einer nichtigen Vereinbarung ergeben.

Mit vorstehender Grundsatzentscheidung vom 13. Januar 2011 hat der BFH den Vorsteuerabzug aus Erschließungskosten erschwert. Gleichwohl sehen wir für bestimmte Fallkonstellationen durchaus noch Gestaltungen, die einen Vorsteuerabzug ermöglichen.

1.4. OFD Niedersachsen zur Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts

Die OFD Niedersachsen hat in einer Verfügung vom 26. Januar 2011 zur umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) und den Konsequenzen aus den BFH-Urteilen vom 20. August 2009 und 15. April 2010 Stellung genommen. Zwar wird danach auf Bund-Länderebene über die genauen Konsequenzen noch diskutiert. Gleichwohl können sich Kommunen schon auf diese Urteile berufen - aber nur einheitlich für die gesamte Kommune.

Bis zu den vorstehenden Entscheidungen konnten nach § 2 Abs. 3 S. 1 UStG jPdöRs nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) gewerblich tätig werden und damit Unternehmer sein.

Mit Urteil vom 20. August 2009 hat der BFH jedoch in richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG die Grundstücksverwaltung (eigentlich bislang nicht umsatzsteuerbare Vermögensverwaltung) durch jPdöRs für umsatzsteuerbar erklärt, da Deutschland die anderenfalls erforderliche ausdrückliche gesetzliche Regelung nicht erlassen hat. Im Übrigen ist eine jPdöRs nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH unternehmerisch (wirtschaftlich) tätig, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage und nicht im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen handelt.

In seiner Grundsatzentscheidung vom 15. April 2010 führte der BFH in Fortführung seiner Rechtsprechung aus, dass dem Begriff der Vermögensverwaltung umsatzsteuerrechtlich für die Unternehmerstellung einer jPdöRs durch einen BgA keine Bedeutung zukommt. Ob und in welchem Umfang eine jPdöRs Unternehmer ist, bestimmt sich vielmehr nach umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen. Maßgeblich ist demzufolge, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. d. Umsatzsteuerrechts vorliegt. Ist dies wie z. B. bei der Vermietung unbeweglichen Vermögens durch eine Privatperson zu bejahen, liegt auch bei einer derartigen Vermietung durch eine jPdöRs umsatzsteuerrechtlich eine wirtschaftliche Tätigkeit vor. Die richtlinienkonforme umsatzsteuerrechtliche Auslegung kann folglich dazu führen, dass Tätigkeiten, die im Bereich der Körperschaftsteuer als sog. Vermögensverwaltung jPdöRs nicht besteuert werden, gleichwohl umsatzsteuerbar sind.

Die beiden vorstehenden BFH-Entscheidungen ermöglichen nunmehr jPdöRs Tätigkeiten (z. B. Vermietungen), die nach körperschaftsteuerlichen Grundsätzen

nicht als BgA, sondern als Vermögensverwaltung zu beurteilen wären, umsatzsteuerrechtlich als umsatzsteuerbar zu behandeln, da eine Vermietungsleistung auf privatrechtlicher Grundlage nach der BFH-Rechtsprechung zur Unternehmereigenschaft der jPdöRs führt.

Nach der Verfügung der OFD Niedersachsen können sich jPdöRs nur einheitlich für alle Tätigkeitsbereiche auf diese Rechtsprechung berufen. Dogmatischer Hintergrund ist, dass umsatzsteuerlich die Kommune mit allen BgAs nur ein einheitliches Unternehmen begründet. Damit ist dann aber auch z.B. verbunden, dass auch sämtliche wirtschaftliche Tätigkeiten unterhalb der Umsatzschwelle von EUR 30.378 umsatzsteuerlich relevant sind, da nach der BFH-Rechtsprechung den Umsatzgrenzen für die umsatzsteuerliche Beurteilung keine Relevanz zu kommt. Ein Berufen auf die geänderte Rechtsprechung kann damit durchaus auch Nachteile mit sich bringen, die in die Abwägung einfließen sollten.

1.5. Bereitstellung öffentlicher Parkflächen gegen Entgelt führt nicht zwingend zu Unternehmereigenschaft

Nach Auffassung der Finanzverwaltung in den Körperschaftsteuer-Richtlinien zu § 4 KStG (R 10 Abs. 4 KStR) ist die Bereitstellung von öffentlichen Parkflächen in Parkhäusern, Tiefgaragen oder zusammenhängenden Parkflächen außerhalb öffentlicher Straßen als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen. Dies soll auch dann gelten, wenn sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdöRs) aufgrund einer Benutzungssatzung oder einer Widmung zum öffentlichen Verkehr der Handlungsformen des öffentlichen Rechts bedient. Nach § 2 Abs. 3 UStG sind jPdöRs nur im Rahmen ihrer BgA i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG gewerblich oder beruflich tätig, so dass nach vorstehenden Grundsätzen die entgeltliche Parkraumbewirtschaftung eigentlich als wirtschaftliche Tätigkeit die Unternehmereigenschaft begründen würde.

Gemäß einem noch nicht rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16. Dezember 2010 ([10-K-4108/09](#)) kann jedoch bei der entgeltlichen Überlassung von Parkflächen durch eine Kommune eine nichtsteuerbare hoheitliche Tätigkeit anzunehmen sein. In dem Urteilsfall hatte die Finanzverwaltung nach Ansicht des FG Köln die aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Gebührenordnung erhobenen Gebühren für

das Parken in einer dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Tiefgarage zu Unrecht der Umsatzsteuer unterworfen. Das FG schließt sich damit der neueren richtlinienkonformen Rechtsprechung des BFH zu § 2 Abs. 3 S. 1 UStG an. Danach würden jPdöRs unabhängig von der hoheitlichen bzw. privatrechtlichen Gestaltung ihres Handelns als Unternehmer gelten, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Im Streitfall sei die Gemeinde jedoch hoheitlich tätig geworden, da sie im der Tiefgarage angrenzenden Bereich ein zeitlich befristetes Parkverbot erlassen habe und das Parken nur an bestimmten Stellen gegen Gebühr gestattete. Dies diene dem Verkehrsfluss und sei damit dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung würde die Nichtbesteuerung der Gebühren aus der Parkraumbewirtschaftung auch keine größeren Wettbewerbsverzerrungen herbeiführen. Zwar sei die Überlassung von Parkflächen gegen Entgelt grundsätzlich wettbewerbsrechtlich relevantes Handeln, entscheidend sei aber, dass die Gemeinde das Parken in diesem Bereich die meiste Zeit über unentgeltlich erlaubte. Daraus werde deutlich, dass die Gemeinde sich mit der Parkraumbewirtschaftung nicht in Wettbewerb zu privaten Anbietern beuge. Vor diesem Hintergrund ließ das FG offen, ob für die Zurverfügungstellung von Kurzzeitparkplätzen überhaupt ein wettbewerbsrelevanter Markt existiert. Diese Entscheidung hätte zur Folge, dass auch die auf die Parkraumbewirtschaftung entfallende Vorsteuer in vergleichbaren Praxisfällen nicht abzugsfähig wäre.

Da sich das FG Köln mit seinem Urteil gegen die Auffassung der Finanzverwaltung stellt, wurde die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, damit der BFH über die Frage entscheiden kann, ob es bezüglich der Begründung der Unternehmereigenschaft bei wettbewerbsrelevantem hoheitlichem Tätig werden einer Gemeinde einen Einfluss hat, wenn diese nur für eine bestimmte Zeit Parkgebühren erhebt, die meiste Zeit das Parken aber unentgeltlich ermöglicht.

Die vorliegende Entscheidung des FG Köln bringt einmal mehr zum Ausdruck, dass die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand zunehmend in das Visier der Finanzrechtsprechung rückt. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH die Entscheidung der Vorinstanz teilen wird. Hierüber werden wir zu gegebener Zeit berichten.

2. RECHT

2.1. BVerwG: Nichtigkeit von Erschließungsverträgen zwischen Gemeinden und ihren Eigengesellschaften

Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) urteilte am 1. Dezember 2010 ([9 C 8.09](#)), dass eine von der Gemeinde (ganz oder mehrheitlich) beherrschte sog. kommunale Eigengesellschaft in einer Rechtsform des Privatrechts, kein Dritter i. S. v. § 124 Abs. 1 BauGB ist, auf den die Gemeinde die Erschließung durch Vertrag übertragen kann. Ein dennoch zwischen einer Gemeinde und ihrer Eigengesellschaft geschlossener Erschließungsvertrag führt daher wegen Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot zu dessen Nichtigkeit.

In dem Urteilsfall hatte eine Gemeinde in einem Erschließungsvertrag einer Erschließungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, deren Alleingesellschafterin sie war, die Erschließung eines Neubaugebiets übertragen und die Umlegung der Erschließungskosten auf die Eigentümer der unbebauten Grundstücke vereinbart. Während die Vorinstanzen von der Wirksamkeit des Vertrages ausgegangen waren, hat das BVerwG die in der Fachliteratur kontrovers diskutierte Frage der Parteifähigkeit einer kommunalen Eigengesellschaft als „Dritter“ i. S. d. Erschließungsvertrages gemäß § 124 Abs. 1 BauGB ablehnend beurteilt.

Allein diese enge Gesetzesauslegung entspreche nach dem BVerwG der Gesetzeshistorie, Rechtsprechung und aktuellen Rechtslage. Danach ist die Erschließung von Grundstücken im Gemeindegebiet regelmäßig Aufgabe der Gemeinde. Zur Deckung der Erschließungskosten, die nur für bestimmte Anlagen von den Grundstückseigentümern gefordert werden dürfen, erhebt die Gemeinde Erschließungsbeiträge. Bei einer Erschließung in Eigenregie muss die Gemeinde dabei 10 % des beitragsfähigen Aufwandes selbst tragen. Alternativ kann die Gemeinde die Erschließung durch Vertrag auf einen Dritten übertragen. Dieser sog. Erschließungsträger refinanziert die ihm entstandenen Erschließungskosten im Rahmen einer privatrechtlichen Kostenerstattungsvereinbarung unter Einkalkulierung eines Gewinns mit den Eigentümern bzw. Käufern der im Erschließungsgebiet belegenen Grundstücke. Im Gegensatz zur Gemeinde unterliegt er nicht den Beitragsrechtsbeschränkungen.

Nach dem BVerwG geht aus der Gesetzesbegründung hervor, dass der Gesetzgeber als Partner eines Erschließungsvertrages einen privaten Erschließungsträger als „Investor“ vor Augen hatte, der seine Entscheidungen unabhängig von der Gemeinde trifft. Dieser wird nur Kosten verursachen, die die Vermerkbarkeit der Grundstücke erhöhen, also für die Grundstückseigentümer mit einem Vorteil verbunden sind. Eine Eigengesellschaft wäre wegen des Einflusses der sie beherrschenden Gemeinde in ihren kaufmännischen Überlegungen dagegen nicht vergleichbar frei wie ein Erschließungsunternehmer. Daher kann sie kein Dritter

i. S. d. § 124 Abs. 1 BauGB sein. Die Einschaltung einer Eigengesellschaft würde praktisch und wirtschaftlich darauf hinauslaufen, dass die Gemeinde „im Mantel eines Privaten“ vertraglich Kosten auf die Eigentümer bzw. Käufer abwälzen könnte, ohne den Begrenzungen des Beitragsrechts zu unterliegen und ohne den (Markt-)Voraussetzungen unterworfen zu sein, die nach der Wertung des Gesetzgebers bei der Übertragung der Erschließung auf private Träger den Verzicht auf diese Begrenzungen rechtfertigen.

Im Streitfall gab es zudem noch einen weiteren Nichtigkeitsgrund. Der Erschließungsvertrag führte zu keiner „Übertragung“ i. S. des Gesetzes. Nach dem BVerwG steht die Gemeinde nach § 124 Abs. 1 BauGB vor einer „Regimeentscheidung“, die Erschließung in Eigenregie durchzuführen, oder die Erschließung auf einen Dritten zu übertragen. Verboten ist der Gemeinde dagegen, die Erschließung in Eigenregie durchzuführen und entstehende Kosten auf vertraglicher Grundlage auf die Grundstückseigentümer umzuwälzen. Behält sich eine Gemeinde wie im Streitfall in den Vertragsbestimmungen in großem Umfang Befugnisse zur abschließenden Entscheidung und Selbstvornahme vor und nicht nur einzelne Kontroll- und Mitwirkungsrechte, liegt tatsächlich keine „Übertragung“ vor.

Im Streitfall hatte die Kommune die Grundstücke mit der Vereinbarung verkauft, dass die Käufer die anteiligen Kosten aus dem Erschließungsvertrag zu übernehmen hatten. Wegen der Nichtigkeit des Erschließungsvertrages waren die Käufer nicht mehr zur Zahlung verpflichtet.

Die Nichtigkeit des Erschließungsvertrages gefährdet nur in bestimmten Fallkonstellationen den Zahlungsanspruch gegen die Grundstückskäufer. Hier ist es sehr entscheidend, wie die genaue Vertragsgestaltung gewählt wird.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen im Fachbereich Öffentliche Unternehmen Rechtsanwalt Thorben Sundström, 040-30293-739 zur Verfügung.

2.2. BGH: Haftung der Mitglieder eines fakultativen Aufsichtsrats einer kommunalen GmbH - „DOBERLUG“

Mit Urteil vom 20. September 2010 ([II ZR 78/09](#)) hatte der Bundesgerichtshof (BGH) erstmals seit 1939 zur Haftung eines fakultativen Aufsichtsrates einer GmbH bei unterbliebener Insolvenzantragstellung durch den Geschäftsführer zu entscheiden. Hintergrund der Entscheidung war eine kommunale GmbH mit einem fakultativen Aufsichtsrat, der den Geschäftsführer nicht auf die Stellung eines Insolvenzantrages hingewiesen hatte, obwohl mehrfach in den Aufsichtsratssitzungen deren prekäre finanzielle Situation erörtert worden

war. Daher hatte der Insolvenzverwalter der GmbH gegen die fakultativen Aufsichtsratsmitglieder auf Ersatzanspruch geklagt, mit der Begründung, sie hätten es schuldhaft zugelassen, dass der Geschäftsführer nach Eintritt der Insolvenzreife noch Zahlungen bewirkt habe.

Nach der Entscheidung des BGH sind die Mitglieder eines fakultativen GmbH-Aufsichtsrates bei einer Verletzung ihrer Überwachungspflicht nur dann der GmbH gegenüber ersatzpflichtig sind, wenn die Gesellschaft in ihrem Vermögen geschädigt worden ist. Sie haften dagegen nicht, wenn die Zahlung - wie im Regelfall - nur zu einer Verminderung der Insolvenzmasse und damit zu einem Schaden allein der Insolvenzgläubiger führt.

Zur Begründung seiner Entscheidung führt der BGH aus, dass die Mitglieder eines obligatorischen Aufsichtsrates einer AG bzw. GmbH bei schuldhafter Überwachungspflichtverletzung grundsätzlich zum Schadensersatz verpflichtet sind, da in diesen Fällen eine Gleichstellung regelwidriger Zahlungen mit einem Schaden der Gesellschaft in § 93 Abs. 3 AktG vorgesehen ist. Auf den fakultativen Aufsichtsrat einer GmbH lasse sich diese Rechtslage jedoch nicht uneingeschränkt übertragen, denn § 52 Abs. 1 GmbHG zum fakultativen GmbH-Aufsichtsrat enthalte gerade keine Verweisung auf diese Gleichstellungsnorm. Zwar hat auch der fakultative Aufsichtsrat einer GmbH die Pflicht, die Rechtmäßigkeit des Handelns der Geschäftsleitung zu überwachen. Die Rechtsfolgen eines Verstoßes hiergegen sind jedoch im GmbH-Recht z. T. abweichend vom Aktienrecht geregelt.

Auch die Gesetzesauslegung führt zu keinem anderen Ergebnis. Bilden die Gesellschafter einer GmbH freiwillig einen Aufsichtsrat, wollen sie damit nicht von der dualistischen Struktur der GmbH abweichen, sondern lediglich ein Gremium schaffen, das für die Gesellschafterversammlung als dem maßgeblichen Willensbildungs- und Kontrollorgan der Gesellschaft Teilaufgaben der Überwachung der Geschäftsführer übernimmt und sicherstellt, dass diese die Geschäfte so führen, wie es dem wohlverstandenen Interesse der Gesellschafter entspricht. Im Gegensatz zu einem obligatorischen Aufsichtsrat ist der fakultative Aufsichtsrat nicht im Interesse der Allgemeinheit in die Pflicht genommen und hat keine über seine ihm von der Gesellschafterversammlung übertragenen Aufgaben hinausgehenden öffentlichen Belange zu wahren. Dies rechtfertigt, dass er grundsätzlich nur für solche Schäden einzustehen hat, die der Gesellschaft erwachsen und nicht bei gesellschaftsfremden Dritten entstehen.

Soweit weder von § 52 GmbHG abweichende Haftungstatbestände noch Anhaltspunkte für die Verursachung eines eigenen Schadens bei der GmbH durch zahlungsverbotswidrige Zahlungen des Geschäftsführers vorliegen kommt vergleichbaren Fällen zumindest keine Haftung des fakultativen Aufsichtsrats aufgrund gesell-

schaftsrechtlicher Schadensersatzregelungen in Betracht.

Diese Entscheidung des BGH, mit der eine gewisse Haftungserleichterung für fakultative Aufsichtsratsmitglieder in der konkreten Fallgestaltung verbunden ist, darf jedoch nicht dahingehend verstanden werden, dass keinerlei Haftung des fakultativen Aufsichtsrats in Betracht kommen könnte. Auch wenn die Gesellschaft als solche keinen Anspruch gegen den fakultativen Aufsichtsrat hat, besteht grundsätzlich die Möglichkeit einer Haftung den Insolvenzgläubigern gegenüber nach zivilrechtlichen Bestimmungen, etwa wegen Beihilfe zur vorsätzlichen sittenwidrigen Schädigung, §§ 826, 830 BGB.

Die Haftungserleichterung betrifft allein fakultative Aufsichtsräte. Bei vielen GmbHs liegen jedoch auch die Voraussetzungen eines obligatorischen Aufsichtsrates vor. In diesem Fall besteht die vollumfängliche Haftung.

Auch wenn für den Fall der Insolvenz bei fakultativen Aufsichtsräten eine Haftungserleichterung besteht, ist das Aufsichtsratsamt weiterhin mit erheblichen Pflichten und Risiken verbunden. Gerade im kommunalen Bereich werden diese oftmals von den Aufsichtsratsmitgliedern unterschätzt.

BDO bietet Kommunen aus diesem Grunde umfangreiche Schulungen für Aufsichtsräte in den jeweiligen Kommunen vor Ort an. Die Schulung wird auf Ihre Bedürfnisse zugeschnitten. Neben den Themen Pflichten von Aufsichtsratsmitgliedern (insbesondere in Bezug auf die Überwachung der Geschäftsführung) und Haftung von Aufsichtsratsmitgliedern sind oftmals auch inhaltliche Fortbildungen in Bezug auf das Verstehen von Jahresabschlüssen notwendig. Sprechen Sie uns bei Bedarf an. Gerne unterbreiten wir Ihnen ein entsprechendes Angebot.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen im Fachbereich Öffentliche Unternehmen Rechtsanwalt Thorben Sundström, 040-30293-739 zur Verfügung.

2.3. Aktienrechtsnovelle 2011 (RefE) soll Öffentlichkeit der Aufsichtsratssitzungen von Eigengesellschaften ermöglichen

Das Bundesministerium der Justiz hat einen **Referentenentwurf** für ein Gesetz zur Änderung des Aktiengesetzes (Aktienrechtsnovelle 2011) vorgelegt. Neben anderen punktuellen Änderungen sollen die aktienrechtlichen Sondervorschriften dahingehend ergänzt werden, dass bei allen nicht börsennotierten kommunalen Gesellschaften, an denen eine Gebietskörperschaft beteiligt ist oder ihr die Anteile der Gesellschaft vollständig gehören, Aufsichtsratssitzungen öffentlich abgehalten werden können.

Im kommunalen Bereich besteht erfahrungsgemäß das Interesse der Öffentlichkeit an einer Transparenz auch der wirtschaftlichen Betätigung in Eigengesellschaften der öffentlichen Hand. Diesem Interesse konnte mit den bisherigen Regelungen nur unzureichend Rechnung getragen werden.

Nach der aktuellen Gesetzeslage haben Aufsichtsratssitzungen bislang nicht öffentlich stattzufinden und die Aufsichtsratsmitglieder sind grundsätzlich auch gegenüber den Aktionären/Gesellschaftern zur Verschwiegenheit verpflichtet. Eine Ausnahme von dieser Verschwiegenheitspflicht besteht bisher nur für von einer Gebietskörperschaft entsandte Aufsichtsratsmitglieder und ausschließlich dieser gegenüber bei bestehender Berichtspflicht zwischen Aufsichtsratsmitglied und Gebietskörperschaft.

Künftig sollen in der Satzung kommunaler Gesellschaften Regelungen zu Ausnahmen von der Verschwiegenheit der Aufsichtsratsmitglieder sowie zur Öffentlichkeit der Sitzungen des Aufsichtsrates vorgesehen werden können. Wird von dieser Satzungsfreiheit kein Gebrauch gemacht gelten die bisherigen Regelungen.

Die Satzung könnte die Verschwiegenheitspflicht sämtlicher Aufsichtsratsmitglieder vollständig aufheben. Dadurch könnten Aufsichtsratssitzungen vollständig öffentlich abgehalten werden. Durch entsprechend abgestufte Satzungsregelungen soll die Verschwiegenheitspflicht aber auch unter Berücksichtigung der individuellen Bedürfnisse der Eigengesellschaft festgelegt werden können. Auf diese Weise könnten Teile von Aufsichtsratssitzungen öffentlich abgehalten werden, während andere Abschnitte unter Ausschluss der Öffentlichkeit stattfinden. Inhaltlich könnten die Satzungsregelungen also nach der Begründung zum Entwurf festlegen, ob alle oder nur bestimmte Aufsichtsräte von der Verschwiegenheitspflicht befreit werden und wem gegenüber sowie für welche Themen oder Teile der Aufsichtsratssitzung die Verschwiegenheitspflicht gilt und für welche nicht.

Bei kommunalen Gesellschaften, bei denen die Gebietskörperschaft Alleingesellschafter ist, besteht nach dem Referentenentwurf vollständige Satzungsstellungsfreiheit, während bei Eigengesellschaften mit bloßer Beteiligung einer Gebietskörperschaft bei der

Beschlussfassung über entsprechende Satzungsregelungen eine Rücksichtnahme auf die Vermögensinteressen anderer Aktionäre/Gesellschafter geboten ist.

Prinzipiell sind die geplanten Neuregelungen wohl als konsequent anzusehen, da nicht einzuleuchten vermag, weshalb eine Gemeinderatssitzung im Zusammenhang mit Fragen betreffend einer wirtschaftlichen Betätigung im Rahmen eines Eigenbetriebs vollumfänglich öffentlich stattzufinden hat, während sich die Gemeinde durch die Rechtsformwahl einer privaten Eigengesellschaft der Öffentlichkeit insoweit entziehen können soll. Eine teilweise nicht öffentliche Abhaltung von Aufsichtsratssitzungen dürfte allerdings in der Zukunft schwer vermittelbar sein, da auf kommunaler Ebene berechtigterweise Skepsis darüber aufkommen kann, was nicht öffentlich hinter verschlossenen Türen besprochen werden muss.

Es bleibt abzuwarten, ob die Neuregelungen letztendlich umgesetzt werden. Sofern dies der Fall ist, muss erst eine Satzungsänderung (auch bei GmbHs) erfolgen, bevor von den neuen Regelungen Gebrauch gemacht werden kann.

Gewünschte Abstufungen der Öffentlichkeit sollte aber schon die Satzung vorsehen, da eine Beschränkung der Öffentlichkeit nur durch Einzelfallentscheidung immer ein Misstrauen hervorrufen wird.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen im Fachbereich Öffentliche Unternehmen Rechtsanwalt Thorben Sundström, 040-30293-739 zur Verfügung.

2.4. BVerfG-Grundsatzbeschluss zu Arbeitnehmerrechten bei gesetzlich angeordnetem Arbeitgeberwechsel im öffentlichen Sektor bei Privatisierung

In einem Grundsatzbeschluss vom 25. Januar 2011 ([1 BvR 1741/09](#)) hat das Bundesverfassungsgericht eine gesetzliche Regelung als Verletzung der Berufsfreiheit angesehen, die ein Widerspruchsrecht der Beschäftigten bei einer Überleitung aus dem Landesdienst in eine Anstalt ausschloss, die später privatisiert wurde. Den übergeleiteten Beschäftigten muss eine Möglichkeit eingeräumt werden, den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses zum Land geltend zu machen. Mit diesem Beschluss stärkt das BVerfG die Arbeitnehmerrechte bei Privatisierungen im öffentlichen Sektor.

2005 hat das Land Hessen per Gesetz die zuvor selbständigen Universitätskliniken Gießen und Marburg in eine neu errichtete Anstalt des öffentlichen Rechts eingebracht. In diesem Gesetz wurden die Arbeitsverhältnisse bestimmter Landesbediensteter in den Anstaltsdienst des Universitätsklinikums übergeleitet. Eine § 613a Abs. 6 BGB entsprechende Regelung, die den von einem rechtsgeschäftlichen Betriebsübergang betroffenen Arbeitnehmern ein Widerspruchsrecht gegen den Übergang ihrer Arbeitsverhältnisse auf den neuen Betriebsinhaber einräumt, wurde dabei nicht in

das Gesetz aufgenommen. Das Gesetz enthielt hingegen die Ermächtigung, die neue Anstalt durch Rechtsverordnung zu privatisieren. Die Privatisierung erfolgte 2006 durch Umwandlung des Universitätsklinikums in eine GmbH sowie den anschließenden nahezu vollständigen Verkauf der Geschäftsanteile an einen privaten Krankenhausbetreiber, der bis Ende 2010 keine betriebsbedingten Kündigungen aussprechen durfte.

Eine beim Land beschäftigte Krankenschwester des Klinikums Marburg widersprach zunächst dem Übergang ihres Arbeitsverhältnisses auf das neue Universitätsklinikum und später auf die GmbH. Während ihre Feststellungsklage gegen das Land Hessen auf Fortbestand ihres Arbeitsverhältnisses mit dem Land zunächst vor dem Arbeitsgericht Erfolg hatte, hielten das Landes- und Bundesarbeitsgericht die Überleitung der Arbeitsrechtsverhältnisse mit Nichteinräumung eines Widerspruchsrechts aufgrund vernünftiger Gründe des Gemeinwohls (u.a. Erhalt beider Kliniken und Sicherung ortsnaher medizinischer Versorgung) für gerechtfertigt. Das BVerfG gab dagegen der Krankenschwester mit ihrer Verfassungsbeschwerde wegen Verletzung ihres Grundrechts auf freie Wahl bzw. Beibehaltung des Arbeitsplatzes Recht. Nach Auffassung des BVerfG ist die per Gesetz angeordnete Überleitung des Arbeitsverhältnisses vom Land auf das Universitätsklinikum ohne entsprechende Widerspruchsmöglichkeit mit dem Grundrecht auf Berufsfreiheit unvereinbar und der Landesgesetzgeber verpflichtet, eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen.

Maßgebliche Erwägung des BVerfG war, dass der Gesetzgeber das Grundrecht des Arbeitnehmers auf freie Arbeitsplatzwahl zumindest dann schützen muss, wenn der Arbeitgeberwechsel unmittelbar per Gesetz aus der Beschäftigung bei einem öffentlichen zu einem privaten Arbeitgeber führt oder wenn es sich wie im Beschwerdefall um einen Zwischenschritt zu einer beabsichtigten Privatisierung handelt. Hintergrund hierfür ist, dass das Land in dem Privatisierungsprozess in einer Doppelrolle auftritt, und zwar zum einen als (bisheriger) Arbeitgeber sowie zum anderen als Gesetzgeber, der sich selbst unmittelbar per Gesetz aus der Arbeitgeberstellung lösen und sich seinen arbeitsvertraglichen Pflichten entziehen kann. Zwar ist nach dem BVerfG-Beschluss verfassungsrechtlich kein Widerspruchsrecht i. S. d. § 613a Abs. 6 BGB geboten. Soweit die gesetzliche Regelung zur Überleitung von Arbeitsverhältnissen aber überhaupt keine Möglichkeit bieten, den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses zum bisherigen Arbeitgeber geltend machen zu können, begründet dies eine unverhältnismäßige Beschränkung der durch das Grundrecht auf Berufsfreiheit geschützten Interessen der betroffenen Arbeitnehmer an der Beibehaltung des gewählten Arbeitgebers, die auch nicht durch die mit einer Privatisierung verfolgten Ziele gerechtfertigt ist.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen in unserem Fachbereich Öffentliche Unternehmen Herr

Rechtsanwalt Thorben Sundström, 040-30293-739 zur Verfügung.

2.5. Kommission plant Vereinfachung des Beihilferechts für Kommunen

Am 23. April 2011 hat die Europäische Kommission eine Mitteilung zur Reform der EU-Beihilfenvorschriften über Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) erlassen. Hierin stellt die Kommission fest, dass die im Nachgang zu der Altmark Trans-Entscheidung des EuGH und im Zuge des sog. Monti-Pakets entwickelten Lösungen teilweise zu einem unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand geführt haben. Eine Vereinfachung wird bis November dieses Jahres angestrebt.

Viele öffentliche Dienstleistungen, die von Gebietskörperschaften zur Verfügung gestellt werden, haben nur einen begrenzten Umfang und daher allenfalls geringe Auswirkungen auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten. Auch bestimmte Arten sozialer Dienstleistungen (der Kommunen) weisen eine Reihe von Besonderheiten auf, was ihre Finanzierungsstruktur und Zielsetzung angeht. Diesen Besonderheiten soll in Zukunft angemessener als bislang Rechnung getragen werden. In diesem Zusammenhang wird die Kommission prüfen, unter welchen Voraussetzungen und Umständen bestimmte Beihilfen als de minimis eingestuft werden können, für welche Arten von Dienstleistungen und unter welchen Voraussetzungen eine Einzelanmeldung von Beihilfen erforderlich ist und ob die Schwellenwerte, die für die Anwendung der aktuellen DAWI-Entscheidung maßgeblich sind, geändert werden sollen.

Über die aktuellen Entwicklungen aus Brüssel werden wir fortlaufend berichten. Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen in unserer Niederlassung Bonn Herr Rechtsanwalt Christoph Eckert, 0228 9849-316 zur Verfügung.

3. RECHNUNGSLEGUNG

3.1. Der praktische Bilanzierungsfall: Was passiert in der Doppik mit dem Sonderposten, wenn der Vermögensgegenstand veräußert wird?

In loser Folge stellt BDO praktische Lösungen für einzelne Bilanzierungsfragen dar. Diesmal handelt es sich um folgenden Grundfall:

Einem Vermögensgegenstand mit einem Restbuchwert in Höhe von TEUR 1.000 ist eine Zuwendung als Sonderposten in Höhe von TEUR 600 (ebenfalls Restbuchwert) zugeordnet. Der Vermögensgegenstand soll veräußert werden. Als Verkaufserlös wurde der Restbuchwert in Höhe von TEUR 1.000 vereinbart. Evtl. Rückzahlungsverpflichtungen sind mit der Transaktion nicht verbunden. Es stellt sich hier die Frage, wie der Vorgang im Jahresabschluss abgebildet wird: Wird ein Ertrag abgebildet oder ist der Vorgang ergebnisneutral? In Nordrhein-Westfalen wird in der 4. Handreichung des Innenministeriums von September 2010 in Textziffer 5.2.2.4 auf Seite 1.631 die Auffassung vertreten, dass nur eine ergebnisneutrale Umbuchung in die Allgemeine Rücklage möglich ist.

Buchung Ausgangsfall:

Die einzelnen Buchungen der Veräußerung stellen sich wie folgt dar:

		<u>SOLL</u>	<u>HABEN</u>
	- <u>Buchung Anlagenverkauf</u>		
	Forderung aus Anlagenverkäufen (Bilanz)	1.000 TEUR	
an	Erträge aus Anlagenverkäufen (Ergebnisrechnung)		1.000 TEUR
	- <u>Buchung Anlagenabgang</u>		
	Verluste aus Anlagenabgängen (Ergebnisrechnung)	1.000 TEUR	
an	Sachanlagevermögen (Bilanz)		1.000 TEUR
	- <u>Buchung Saldierung Buchgewinn</u>		
	Erträge aus Anlagenverkäufen (Ergebnisrechnung)	1.000 TEUR	
an	Verluste aus Anlagenabgängen (Ergebnisrechnung)		1.000 TEUR
	- <u>Buchung Zahlungseingang</u>		
	Bank (Bilanz)	1.000 TEUR	
an	Forderung aus Anlagenverkäufen (Bilanz)		1.000 TEUR

Zunächst ist die Forderung aus dem Verkauf ergebniswirksam einzubuchen. Sodann ist der Anlagenabgang ebenfalls ergebniswirksam einzubuchen. Allerdings ist der Ertrag aus dem Anlagenverkauf in diesem Fall

nicht 1.000 TEUR, sondern 0 TEUR, da noch der Restbuchwert gegenüberzustellen ist. Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens ergeben sich erst, wenn der Veräußerungserlös über dem Buchwert liegt. Von daher ist bei Erträgen aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens trotz des Verrechnungsverbots (vgl. § 246 Abs. 2 oder beispielhaft § 38 Abs. 1 GemHVO-NRW) lediglich der Ertrag (Verlust) als Saldo unter den betrieblichen Erträgen (Aufwendungen) zu zeigen (vgl. hierzu Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Auflage, Rz. 95 zu § 275 HGB). Dieses ist unstrittig. Fraglich ist, wie mit dem zugeordneten Sonderposten in der Doppik umzugehen ist.

Rechtliche Grundlagen in der Doppik allgemein

Allen Konzepten in den Bundesländern ist gemein, dass diese auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoB) abstellen. Eine Definition der GoB erfolgt in den Vorschriften nicht. Die GoB sind kein kodifiziertes Recht, sondern sie ergeben sich aus einschlägigen Kommentierungen, der Rechtsprechung und nicht zuletzt aus den handelsrechtlichen Bestimmungen: dem Handelsgesetzbuch (HGB). Ein ausdrücklicher Hinweis auf das HGB erfolgt i.d.R. jedoch nicht. Eine ausdrückliche Vorgabe enthalten die Länderkonzepte i.d.R. ebenfalls nicht. Von daher wird nachfolgend die Behandlung nach den GoB dargestellt. Für das Gesamtverständnis wird auch die grundlegende Bilanzierung dargestellt.

Beurteilung nach den GoB

Hiernach ist zunächst zu beurteilen, ob es sich bei dem hingebenen Betrag um eine Kapitaleinlage oder eine Zuwendung handelt. Letztere werden differenziert nach Aufwands- und Investitionszuwendungen. Bei einer Kapitaleinlage scheidet eine ergebniswirksame Darstellung aus. Diese ist ergebnisneutral direkt dem Eigenkapital zuzuführen. Intension des Zuwendungsgebers ist hier die Stärkung des Kapitals des Empfängers. Dieses ist vergleichbar mit der Regelung beispielsweise zu § 43 Abs. 4 GemHVO-NRW, bei der durch die Zuwendung das Eigenkapital gestärkt werden soll und demzufolge eine ergebniswirksame Auflösung nicht in Betracht zu ziehen ist. Bei der hier zu betrachtenden Zuwendung handelt es sich jedoch eindeutig nicht um einen Kapitalzuschuss.

Des Weiteren ist zu beurteilen, ob eine Zuwendung sofort ergebniswirksam wird oder über die Einstellung in einen passiven Sonderposten ratierlich aufzulösen ist. Eine vollständige ertragswirksame Behandlung im Jahr des Zuflusses entspricht nicht den GoB (vgl. hierzu Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Auflage, Rz. 117 zu § 255 HGB). Von daher ist der Ertrag aus der Zuwendung zu periodisieren. Ein sinnvoller Verteilungsmaßstab bildet die Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes. Sobald der Vermögensgegenstand nicht mehr vorhanden ist, besteht auch kein Grund mehr für eine (weitere) Periodisierung der Zuwendung. Der verbleibende Restwert der Zuwendung

(Sonderposten) ist in diesem Fall sofort ergebniswirksam aufzulösen.

Weitere Hinweise auf die bilanzielle Behandlung gibt die Stellungnahme des Hauptfachausschusses (HFA) des IDW. In der Stellungnahme HFA 1/1984 „Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand“ sind Zuwendungen über die Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes zu verteilen. Eine sofortige Ertragsrealisierung würde zu einer Verzerrung der Periodenergebnisse führen. Auch hieraus ergibt sich, dass die Zuwendungen ergebniswirksam aufzulösen sind und zwar über die Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes, sofern er noch vorhanden ist. Andernfalls ist die Zuwendung vollständig in Höhe des Restbuchwertes ergebniswirksam aufzulösen. Eine ergebnisneutrale Behandlung stünde nicht im Einklang mit den GoB und den Hinweisen des IDW zur Rechnungslegung.

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

3.2. Der Weg zum kommunalen Gesamtabchluss

Die Gemeinden in Deutschland haben zukünftig im Rahmen der jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einen gemeindlichen Gesamtabchluss bzw. Konzernabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Aufgabe des Gesamtabchlusses ist es, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz-, Schulden- und Ertragslage des Konzerns „Kommune“ zu geben. Bereits zum Stichtag 31. Dezember 2010 müssen die Gemeinden und Gemeindeverbände (Gemeinden) in Nordrhein-Westfalen gem. § 116 Abs. 2 GO NRW ihren Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse aller verselbständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form (Beteiligungsunternehmen) konsolidieren. Die Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses zum 31. Dezember 2010 bedingt zudem die Aufstellung einer „Konzerneröffnungsbilanz“ zum 1. Januar 2010.

Folgende Arten der Einbeziehung der Beteiligungsunternehmen bestehen:

- a) Vollkonsolidierung (§ 50 Abs. 1 und Abs. 2 GemHVO NRW)
- b) At Equity (§ 50 Abs. 3 GemHVO NRW)
- c) Fortgeführte Anschaffungskosten (§ 116 Abs. 3 GO NRW)

Während bei der „Vollkonsolidierung“ immer eine vollständige Einbeziehung der übergeleiteten und nach dem Recht der Gemeinden angepassten Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen der jeweiligen Beteiligungsunternehmen erfolgt (um die darauf aufbauenden Konsolidierungsschritte der Kapital-, Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie Zwischenergebniseliminierung durchführen zu können), besteht bei der Einbeziehung nach „at Equity“ ein Wahlrecht, die jeweiligen Einzelabschlüsse nach dem Recht der Gemeinde überzuleiten. Im Falle der Einbeziehung nach „Fortgeführte Anschaffungskosten“ wird lediglich der Beteiligungsbuchwert aus dem jeweiligen Einzelabschluss in den Gesamtabchluss übernommen. Der Arbeitsaufwand ist mithin bei den voll zu konsolidierenden Beteiligungsunternehmen am größten. Vor diesem Hintergrund ist die Festlegung des (Voll-) Konsolidierungskreises von großer Relevanz. Folgende praktische Vorgehensweise ist zu empfehlen:

Ausgehend von den Beteiligungsberichten und den Einzelabschlüssen der Gemeinden erfolgt in einem ersten Schritt eine Aufteilung der direkten und indirekten Beteiligungen in

- verbundene Unternehmen
(beherrschender Einfluss der Gemeinde, d.h. direkte oder indirekte Stimmrechte > 50%),
- assoziierte Unternehmen

(maßgeblicher Einfluss der Gemeinde, d.h. direkte oder indirekte Stimmrechte zwischen > 20% und < 50%) und

- sonstige Unternehmen

(kein beherrschender oder maßgeblicher Einfluss der Gemeinde, d.h. direkte oder indirekte Stimmrechte < 20%).

Zur Bestimmung des beherrschenden bzw. maßgeblichen Einflusses sind zudem aktuelle Satzungen und Gesellschaftsverträge im Hinblick auf Stimmrechtsbeschränkungen etc. zu berücksichtigen.

Die als „sonstige Unternehmen“ eingestuften Beteiligungsunternehmen sind mit ihren fortgeführten Anschaffungskosten einzubeziehen. Im Hinblick auf die „verbundenen Unternehmen“ und der „assoziierten Unternehmen“ ist zu prüfen, ob diese möglicherweise wegen ihrer untergeordneten Bedeutung ebenfalls mit den fortgeführten Anschaffungskosten einbezogen werden können.

Die untergeordnete Bedeutung kann in einem zweiten Schritt z.B. anhand der Ermittlung von Kennzahlen zur Vermögensgesamtlage (z.B. Bilanzsumme und Anlagevermögen/Gesamtbilanzsumme), Schuldengesamtlage (z.B. Eigenkapital und Fremdkapital/Gesamtbilanzsumme) sowie zur Ertragsgesamtlage (z.B. Erträge, Aufwendungen und Finanzergebnis/Summe der ordentlichen Erträge und Aufwendungen) bestimmt werden.

In der Praxis sind häufig Beteiligungsunternehmen anzutreffen, die ihrerseits aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften bereits Konzernabschlüsse aufstellen. Aus Sicht der Gemeinde handelt es sich hierbei um bereits vorkonsolidierte Teilkonzernabschlüsse. In diesem Fall ist die Übernahme dieses Teilkonzernabschlusses erstrebenswert.

Der Gesamtabschluss (Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung) wird durch Zusammenfassung der Einzelabschlüsse aller in den Gesamtabschluss voll zu konsolidierenden verselbständigten Aufgabenbereiche mit dem der Gemeinde erstellt (§ 50 Abs.1 GemHVO NRW i.V.m. § 300 Abs. 1 Satz 1 HGB). Für die Konsolidierung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen bzw. der Ergebnisrechnungen bildet die Einheitstheorie die theoretische Grundlage.

Hierbei zeigen sich in der Praxis folgende wesentliche Herausforderungen:

- Zwischen den gemeinderechtlichen (für die Gemeinde) und den handelsrechtlichen (für die Beteiligungsunternehmen) Bilanzierungsvorschriften gibt es teilweise erhebliche Unterschiede (z.B. Nutzungsdauern, Sonderposten, Rückstellungen etc.)

- Die einbezogenen Beteiligungsunternehmen bilanzieren in der Regel zwar nach handelsrechtlichen Grundsätzen, aber mangels bisheriger Abstimmung häufig nicht einheitlich.

Hieraus folgt, dass in den zusammenzufassenden Jahresabschlüssen die Ansätze und Werte anders angesetzt, bewertet und/oder ausgewiesen sind. Voraussetzung für die Aufstellung eines Gesamtabschlusses ist daher die Erstellung einer Kommunalbilanz II (KB II) für jede vollzukonsolidierende Einheit. Im Falle der Berücksichtigung eines vorkonsolidierten Teilkonzernabschlusses kann auch für diesen eine KB II erstellt werden. Hilfreich ist für diese Zwecke die Entwicklung eines Positionenplans und einer Konsolidierungsrichtlinie, die zusammen mit organisatorischen Regelungen und einem Zeitplan Bestandteil zu einer Gesamtabschlussrichtlinie zusammengefasst werden können.

Neben den umfangreichen Bilanzierungsunterschieden bereitet erfahrungsgemäß zudem die Saldenabstimmung der bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten bzw. der Aufwendungen und Erträge der einzelnen vollzukonsolidierenden Beteiligungsunternehmen einen wesentlichen Arbeitsbereich auf dem Weg zum kommunalen Gesamtabschluss.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen in unserer Niederlassung in Essen Herr Dipl. Kfm. Thomas Semelka, Tel. 0201/87215-405 zur Verfügung.

4. 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.

4.1. Finanzverwaltung präzisiert Grundsätze zur Entgeltlichkeit der Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art (BgA)

In der Ausgabe Kommunal 2/2010 berichteten wir über die Grundsätze zur Entgeltlichkeit der Verpachtung eines BgA gemäß der Verfügung der OFD Hannover vom 23. September 2009. Die Verpachtung eines BgA ist danach nur eine entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten, die beim Verpächter einen BgA darstellen würde. Werden bei einer formal entgeltlichen Verpachtung zugleich Zuschüsse gewährt, die das Pachtentgelt übersteigen, liegt infolge einer nach Ansicht der OFD Hannover gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine unentgeltliche Überlassung und damit kein BgA im Sinne des Körperschaftsteuerrechts vor.

Damit erschwert die OFD Hannover eine Konstruktion, die der Kommune den Vorsteuerabzug auf die Investitionen ermöglichen soll, wenn eine dauerdefizitäre Betriebsanlage wie z.B. ein öffentliches Schwimmbad einem Dritten zum Betrieb überlassen werden soll.

Diese Grundsätze wurden durch Verfügungen der Thüringer Landesfinanzdirektion bzw. OFD Niedersachsen vom 3. bzw. 13. Januar 2011 präzisiert.

Nach der Verfügung der OFD Niedersachsen ist nur dann von einem Verpachtungs-BgA auszugehen, wenn sich aufgrund der nach Auffassung der Finanzverwaltung gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei einheitlicher Betrachtung von Pachtentgelt und Zuschuss keine Belastung für die jPdöR ergibt. Von einer derartigen Belastung ist hingegen auszugehen, wenn der Zuschuss das Entgelt für die Verpachtung übersteigt. Zu den Einnahmen der jPdöRs als Verpächter sollen nach der Thüringer Landesfinanzdirektion dabei auch Betriebs- und Nebenkosten rechnen, soweit diese vom Pächter getragen werden. Die einheitliche Betrachtung von Pachtentgelt und Zuschuss findet jedoch nach den beiden neuen Verfügungen nur Anwendung, sofern in Fällen der Verpachtung mit gleichzeitiger Zuschussgewährung aufgrund einer Prüfung der Umstände des jeweiligen Einzelfalles zwischen den vereinnahmten Pachtentgelten und den gewährten Zuschüssen eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung besteht. Diese Prüfung der rechtlichen und tatsächlichen Verknüpfung von Pachtentgelt und Zuschüssen bedarf einer Würdigung der dem Pachtverhältnis zugrundeliegenden Verträge einschließlich Vereinbarungen über die Zuschussgewährung. Damit besteht weiterhin ein gewisser Gestaltungsspielraum der bei der Abfassung der Vereinbarungen zu nutzen ist.

Die vorstehenden Grundsätze zur Entgeltlichkeit der Verpachtung eines BgA gelten auch bei der Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch eine jPdöR an eine Eigengesellschaft, welche die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt. Bei der Beurteilung der Entgeltlichkeit der Verpachtung in Betriebsaufspaltungsfällen sind bei der nach Auffassung der Finanzverwaltung vorzunehmenden Saldierung von Einnahmen und Zuschüssen neben einer gezahlten Pacht auch die sonstigen aus der Beteiligung an der Betriebsgesellschaft resultierenden Vorteile der Verpachtung einem ggf. gewährten Zuschuss gegenüberzustellen. Zu diesen Vorteilen zählen neben Dividenden und thesaurierten Gewinnen auch stille Reserven.

Insbesondere das nun ausdrücklich vorausgesetzte Merkmal der rechtlichen und tatsächlichen Verknüpfung erhöht die Rechtssicherheit bei der Gestaltung und bietet wieder Gestaltungspotential.

4.2. Ergebnisabführungsvertrag: unterlassene Verrechnung von vororganschaftlichen Verlusten schädlich

Für die Anerkennung einer Organschaft muss der Ergebnisabführungsvertrag (EAV) während seiner ganzen Geltungsdauer von mindestens fünf Jahren tatsächlich durchgeführt werden. Wird er in einem dieser Jahre nicht tatsächlich durchgeführt, fehlt es damit ggf. auch rückwirkend von Anfang an an den Voraussetzungen für eine Zurechnung des Einkommens beim Organträger. Aber auch nach ursprünglicher Erfüllung der Mindestlaufzeit führt eine fehlende Durchführung zur Beendigung der steuerlichen Organschaft ab diesem Zeitpunkt. Zur Heilung für zukünftige Wirtschaftsjahre muss der EAV mit neuer Mindestdauer erneut abgeschlossen werden.

In einer vom Bundesfinanzhofs (BFH) entschiedenen Streitsache hatte eine Organgesellschaft ungeachtet eines bestehenden vororganschaftlichen Verlustes seinen in einem Folgejahr erwirtschafteten Gewinn vollständig an die Organträgerin abgeführt. Der BFH bestätigte die Finanzverwaltung darin, dass damit der EAV nicht tatsächlich durchgeführt worden ist. Denn damit wurde er nicht entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen - die auch im Streitfall die übliche Verminderung der Gewinnabführung um einen Verlustvortrag vorsahen - vollzogen. Folglich wurden auch nicht die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten Gewinne tatsächlich vertragsgemäß an den Organträger abgeführt, denn die Gewinnabführung war insoweit tatsächlich höher als der nach Maßgabe des § 301 AktG sowie des abgeschlossenen EAV abzuführende Gewinn.

Der BFH stellt darüber hinaus auch ausdrücklich fest, dass ein Unterlassen der Verlustvortragsverrechnung keinen geringfügigen und deshalb unbeachtlichen Verstoß gegen eine Nebenpflicht darstellt, zumal insoweit eine nur schwer mögliche betragsmäßige Abgrenzung erforderlich werden würde.

Gleichfalls lässt er eine rückwirkende Heilung durch bloße Gesellschafterbeschlüsse nicht zu. Andere Maßnahmen sind aber auch nach dieser Entscheidung nicht ausgeschlossen. So kann möglicherweise im Wege der Bilanzänderung auf beiden Seiten die Gewinnabführung auf den zutreffenden Betrag korrigiert werden. Dabei muss aber sicher gestellt sein, dass es für das maßgebliche Jahr zu einer materiellen Änderung der Gewinnabführung kommt und diese dann auch richtig durchgeführt wird. Auch könnte eine Kapitalrücklage - sofern vorhanden - aufgelöst und zum Ausgleich des vororganschaftlichen Verlustvortrages eingesetzt werden, so dass die bisherige Gewinnabführung zutreffend wird.

Hinweis:

Die Ermittlung der „richtigen“ Gewinnabführung ist infolge der Neuregelungen durch das BilMoG und die damit verbundene Einführung von ausschüttungssperreten Beträgen noch komplexer geworden. Angesichts der Entscheidung des BFH ist darauf aber in jedem Fall äußerste Sorgfalt zu verwenden.

4.3. Organschaft: fünfjährige Mindestlaufzeit bemisst sich nach Zeitjahren

Für die Anerkennung einer Organschaft muss der Ergebnisabführungsvertrag für mindestens fünf Jahre abgeschlossen werden. Der Bundesfinanzhof (BFH) entschied nunmehr, dass sich diese fünfjährige Mindestlaufzeit nach Zeitjahren und nicht nach Wirtschaftsjahren bemisst. Insoweit besteht nunmehr Rechtssicherheit.

Im Streitfall schloss eine GmbH mit ihrer Tochter-GmbH, die beide ein abweichendes Wirtschaftsjahr auf den 31.03. hatten, am 30.03.2001 einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag mit den entsprechenden Verpflichtungen. Der Vertrag sollte steuerlich rückwirkend für die Zeit ab der Gründung der Tochter-GmbH am 19.07.2000 gelten und erstmals zum Ablauf des 31.03.2005 kündbar sein. Erst im Oktober 2001 änderten die Vertragsparteien den Vertrag dahingehend, dass er erstmals zum Ablauf des 31.03.2006 kündbar sein solle. Das Finanzamt und die Gerichte lehnten eine Anerkennung der Organschaft für das Jahr 2000 ab. Denn die ursprüngliche Mindestlaufzeit betrug vom 19.07.2000 bis zum 31.03.2005 lediglich vier Jahre, acht Monate und zwölf Tage, und damit weniger als fünf (Zeit-)Jahre. Der Auffassung, dass für die Mindestlaufzeit fünf Wirtschaftsjahre - auch unter Einbeziehung von Rumpf-Wirtschaftsjahren - ausreichen, was im Streitfall erfüllt gewesen wäre, erteilte der BFH ausdrücklich eine Absage.

Maßgeblicher Anknüpfungspunkt ist der Wortlaut der Norm. Darin ist ohne Wortzusätze ganz allgemein von fünf "Jahre(n)" die Rede. Dies spricht eher für einen Zeitraum von 60 Monaten, wie er umgangssprachlich mit fünf Jahren verbunden wird. Hätte der Gesetzgeber für die Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrages auf den spezifisch steuerrechtlichen Begriff des Wirtschaftsjahres abstellen wollen, der ausnahmsweise auch einen kürzeren Zeitraum als ein Zeitjahr umfassen kann, wäre dessen ausdrückliche Nennung zu erwarten gewesen. Dafür spricht insbesondere, dass an anderer Stelle im gleichen Satz zwei Mal ausdrücklich der Begriff "Wirtschaftsjahr" verwendet wird. Die variierende Begriffsverwendung legt es nahe, dass mit den verschiedenen Begriffen auch etwas Unterschiedliches gemeint ist.

Hinweis:

Angesichts der Entscheidung des BFH ist auf die Ausgestaltung des Ergebnisabführungsvertrages hinsichtlich der Mindestlaufzeit in allen Fällen, aber insbesondere bei abweichenden Wirtschaftsjahren beteiligter Gesellschaften in jedem Fall äußerste Sorgfalt zu verwenden.

5. VERSORGUNG

5.1. BilMoG ermöglicht Netzbetreibern Änderung handelsrechtlicher Abschreibungsmethodik einschließlich Nutzungsdauern

Infolge der Änderung handels- und steuerrechtlicher Vorschriften durch das BilMoG stellt sich für viele Netzbetreiber im Zusammenhang mit bilanzpolitischen Erwägungen die Frage der handelsrechtlichen Zulässigkeit einer Änderung der bislang möglicherweise wahlweise beibehaltenen steuerlich motivierten degressiven Abschreibungsmethodik auf eine lineare Abschreibung sowie einer Verlängerung der Nutzungsdauern bezüglich ihrer Versorgungsanlagen in Anlehnung an die Nutzungsdauern in den Anlagen 1 zur Strom- bzw. Gasnetzentgeltverordnung.

Hintergrund ist, dass die tatsächliche Lebensdauer von Strom- und Gasversorgungsanlagen in der Praxis regelmäßig die in den steuerlichen AfA-Branchentabellen für den Wirtschaftszweig Energie- und Wasserversorgung zugrundegelegten Nutzungsdauern in erheblichem Maße überschreitet. Die amtlichen AfA-Tabellen sehen für Kabel und Freileitungen Nutzungsdauern von 25 bis 35 Jahren vor. Bei der Gasversorgung belaufen sich die Nutzungsdauern der Rohrnetze bei Hochdruckrohrleitungen auf 25 Jahre, während sie für Stadtnetze aus Gusseisen bis zu 40 Jahre betragen. Nach den Anlagen 1 zu den Netzentgeltverordnungen sind die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern der Leitungen - im Bereich der Gasversorgung dagegen mit einem zeitlichen Korridor von 30 bis 65 Jahren bzw. bei Kabeln und Freileitungen der Stromversorgung mit 30 bis 50 Jahren bei den kalkulatorischen Abschreibungen für Zwecke der Netzentgeltgenehmigung anzusetzen.

Die handelsrechtliche Zulässigkeit eines Wechsels zur linearen Abschreibungsmethodik unter Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit sowie der Änderung der Nutzungsdauer seitens der Netzbetreiber dürfte gegeben sein. Dies dürfte auch dann gelten, wenn der Netzbetreiber zunächst im BilMoG-Umstellungsjahr von seinem Wahlrecht, bisherige, auf nur steuerlich motivierten Abschreibungen beruhende Wertansätze von Vermögensgegenständen fortzuführen, zunächst Gebrauch gemacht hat. Die prinzipielle Zulässigkeit der Änderung der Abschreibungsmethodik ergibt sich daraus, dass durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit mit Inkrafttreten des BilMoG für handelsrechtliche Zwecke nunmehr ausschließlich handelsrechtliche Grundsätze maßgeblich sind und daher stets eine sachgerechte Einschätzung des Entwertungsverlaufs notwendig ist. Eine gesetzliche Regelung, die einer Änderung der zunächst erfolgten Wahlrechtsausübung nach BilMoG zur Beibehaltung der degressiven Abschreibungsmethode in Folgejahren des Umstellungsjahres entgegensteht, ist nicht ersichtlich. Daher richtet sich die Zulässigkeit der Änderung der Abschreibungsmethodik allein nach den allgemeinen Abweichungsmöglichkeiten von der Bewertungsstetig-

keit. Das HGB verlangt hierfür einen begründeten Ausnahmefall. Nach Ansicht des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer liegt ein solcher u. a. dann vor, wenn mittels eines Bewertungsmethodenwechsels unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein besseres Bild der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage vermittelt wird.

Bezüglich der Netzbetreiber dürfte dieser begründete Ausnahmefall vorliegen. Denn eine Orientierung der Netzbetreiber an der in den Netzentgeltverordnungen vorgesehenen linearen Abschreibungsmethodik sowie den dort ebenfalls zugrundegelegten Nutzungsdauern führt zu einem verbesserten Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Denn den Verordnungen liegen zum einen die dem tatsächlichen Werteverzehr der Vermögensgegenstände von Netzbetreibern eher entsprechende lineare Abschreibungsmethode zugrunde. Zum anderen entsprechen auch die den Verordnungen zugrundegelegten Nutzungsdauern eher den tatsächlichen Gegebenheiten der Netzbetreiber im Hinblick auf den Werteverzehr ihrer Anlagen, als rein steuerlich motivierte Abschreibungsmaßstäbe, die lediglich im Wege der umgekehrten Maßgeblichkeit Eingang in die handelsrechtliche Bilanzierung fanden. Infolge des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit wäre bei Nichtausübung des Wahlrechts zur degressiven Abschreibung nach dem BilMoG, wie auch in den Netzentgeltverordnungen zwecks Genehmigung von Netzentgelten vorgesehen, nach handelsrechtlichen Vorschriften die lineare Abschreibungsmethode für die Handelsbilanz zugrunde zu legen. Folglich muss es auch möglich sein, in der Folgezeit nach dem BilMoG-Umstellungsjahr eine entsprechende Änderung der Abschreibungsmethode bei Vorliegen eines begründeten Ausnahmefalls vorzunehmen. Eine Änderung der Nutzungsdauer ist hingegen unabhängig vom Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit möglich.

Netzbetreibern ist somit grundsätzlich unter dem Gesichtspunkt der verbesserten Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eine Änderung sowohl der Abschreibungsmethodik von degressiv auf linear als auch der den Abschreibungen zugrunde gelegten Nutzungsdauern unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten bezüglich ihrer Versorgungsanlagen möglich.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen in unserer Niederlassung in Düsseldorf die Herren WP/StB Dipl.-oec. Klaus-Daniel Wiening bzw. Dipl.-oec. Bert Gruber, 0211-1371-215 zur Verfügung.

5.2. Wechsel des Konzessionnehmers nach § 46 EnWG 2005

In unseren Ausgaben AI Kommunal 1/2008, 3/2009, 2 & 3/2010 haben wir uns mit Fragen bei der Übertagung von Strom- und Gasnetzen bei auslaufenden Konzessionsverträgen und Wechsel des Konzessionsnehmers auseinander gesetzt. In ihrem gemeinsamen Leitfadens vom 15. Dezember 2010 zur Vergabe von Strom- und Gaskonzessionen und zum Wechsel des Konzessionsnehmers haben das Bundeskartellamt (BKartA) und die Bundesnetzagentur (BNetzA) Stellung zu strittigen Fragen im Zusammenhang mit dem Neuabschluss von Konzessionsverträgen genommen. Aus aktuellem Anlass möchten wir unsere vergangenen Beiträge um die energiewirtschaftliche Sichtweise des BKartA und der BNetzA (im folgenden RegB) zur Netzüberlassung und deren regulatorischen Folgen ergänzen. Der vollständige Leitfadens ist als Download unter www.bundesnetzagentur.de erhältlich.

Nach Ansicht der RegB beinhaltet der gesetzliche Anspruch aus § 46 Abs. 2 S. 2 EnWG 2005, dass der bisherige Nutzungsberechtigte dem neuen Konzessionsnehmer die zum Netzbetrieb notwendigen Verteilungsanlagen überlässt. Die zivilrechtliche „Überlassung“ wird durch die tatsächliche Sachherrschaft an den Netzanlagen für die Dauer des Konzessionsvertrages eingeräumt. Entscheidend ist, dass mit dem Wechsel des Konzessionsnehmers ein Wechsel des Netzbetreibers realisiert wird, denn die Ausübung der Wegenutzungsrechte wird wesentlich durch die Übernahme des Netzbetriebes gewährleistet. Diese kann jedoch nicht nur durch den formalen Übergang des Netzeigentums, sondern gerade auch durch das Einräumen einer umfassenden Nutzungsbefugnis beispielsweise im Wege eines Pachtverhältnisses ermöglicht werden.

Angesichts einer noch fehlenden höchstrichterlichen Klärung besteht aktuell in Rechtsprechung und Literatur insgesamt keine Einigkeit, ob die sog. Überlassung auf eine sachenrechtliche Eigentumsübertragung gerichtet ist oder ob eine schuldrechtliche Besitzrechtverschaffung ausreicht. Rein zivilrechtlich wird eine sachenrechtliche Eigentumsübertragung mit dem Begriff „Übertragung“ (z.B. §§ 929, 925 BGB) bezeichnet, während der Begriff des Überlassens einstimmig weiter gefasst wird. Zu dieser primär regulatorischen Frage vertreten BKartA und BNetzA jedoch differente Auffassungen. Während Ersteres eine Übereignung der Anlagen zur Erfüllung des Anspruches aus § 46 Abs. 2 S. 2 EnWG für erforderlich hält, geht die BNetzA davon aus, dass die bloße Besitzrechtverschaffung - etwa durch eine Pachtlösung - zur Erfüllung des gesetzlichen Anspruches ausreicht. Unberührt hiervon bleiben etwaige weitergehende vertragliche Ansprüche aus den Endchaftsbestimmungen des auslaufenden Konzessionsvertrages oder eine Eigentumsübertragung auf freiwilliger Basis.

Bei der Frage nach dem Anspruchsumfang sind sogenannte gemischt genutzte Energieleitungen (multi-

funktionale Leitungen), die sowohl der Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet als auch einem darüber hinaus gehenden Zweck dienen (z.B. überörtlicher Energietransport, Reserveleitung), häufig Gegenstand vertraglicher Auseinandersetzungen. Nach der bloßen Legaldefinition des Begriffes „Verteilung“ (§ 3 Nr. 27 ENWG 2005) wären Anlagen zu überlassen, die dem Transport von Elektrizität mit hoher, mittlerer oder niedriger Spannung über Elektrizitätsverteilernetze oder dem Transport von Gas über örtliche oder regionale Leitungsnetze dienen. Dies findet eine Einschränkung durch das Kriterium der „Notwendigkeit“ (vgl. § 46 Abs. 2 S. 2 EnWG). Maßgeblich für die Notwendigkeit der Überlassung einer Anlage dürfte die Gewährleistung der sicheren Versorgung im Konzessionsgebiet sein. Nach Ansicht des Leitfadens sind gewisse Redundanzen damit legitimiert. Eine notwendige Verteilungsanlage ist nach enger Definition des BKartA/BNetzA dann anzunehmen, wenn sie nicht hinweg gedacht werden kann, ohne dass die Versorgung im Gemeindegebiet und damit die Versorgung bestimmter Letztverbraucher ausgeschlossen würde. Nach diesen Maßstäben unterlägen auch die multifunktionalen Leitungen der Pflicht zur Überlassung, da es sich um eine für den Betrieb der Netze der allgemeinen Versorgung im Konzessionsgebiet notwendige Verteilungsanlage handelt. Ausgenommen wären nur solche Anlagen, deren überörtlicher Verteilungscharakter den der lokalen Verteilung eindeutig überwiegt.

Zur Frage der „angemessenen Vergütung“ (§ 46 Abs. 2 S. 2 EnWG 2005) verweist der gemeinsame Leitfadens zunächst auf die altbekannte Kaufering-BGH-Rechtsprechung, nach der sowohl der Ertragswert als auch der Sachzeitwert der Kaufpreisermittlung zu Grunde gelegt werden. Der Ertragswert entfaltet nach diesem Urteil eine Prohibitivwirkung, soweit der Sachzeitwert den Ertragswert nicht unerheblich übersteigt und dadurch eine Übernahme des Versorgungsnetzes verhindert wird. Zwar wurde das Kaufering-Urteil (BGH vom 16.11.1999, KZR 12/97 - Kaufering) noch vor dem geltenden EnWG 2005 entwickelt; jedoch sind für die RegB keine Gründe ersichtlich, die einer Übertragung auf die heutige Rechtslage entgegenstehen. Dem gemeinsamen Verständnis der RegB folgend ist davon auszugehen, dass die angemessene Vergütung im Wesentlichen durch den Ertragswert und durch die im Rahmen der Entgeltregulierung determinierten Kosten bestimmt wird. Der im Sachzeitwertverfahren übliche Ansatz von „Anhaltewerten“ für noch vorhandene, aber kalkulatorisch bereits vollständig abgeschriebene Anlagegüter ist nach Ansicht der RegB mit den Vorgaben von StromNEV und GasNEV nicht vereinbar.

Die RegB weist einschränkend auf die eingeschränkte Möglichkeit der Refinanzierung des Kaufpreises der Anlagegüter durch die Netzentgelte hin. Im System der Entgeltregulierung bzw. der Anreizregulierung werden die Netzentgelte und refinanzierbaren Kosten durch die maximalen Netzerlöse bestimmt. Die Finanzierung eines überhöhten Netzkaufpreises oder Pachtzinses

fällt regelmäßig in das unternehmerische Risiko des Netzbetreibers und kann nach Ansicht der RegB keinesfalls zu einer Erhöhung der im Rahmen der Entgeltregulierung berücksichtigungsfähigen Kosten führen. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise kann nicht nur die nominelle Überschreitung des Ertragswertes durch den Netzüberlassungspreis den Netzübergang faktisch verhindern.

Wirtschaftliche Nachteile ergeben sich zudem aus folgenden Faktoren:

- Soweit dem Neukonzessionär die für die Aufteilung der Erlösbergrenzen maßgeblichen Daten bei der Vereinbarung des Netzüberlassungspreises nicht bekannt sind, erfolgt Kalkulation und Finanzierung ggfls. ungeachtet der tatsächlichen Verhältnisse mit einer nicht unerheblichen Unsicherheit.
- Bei verzögerter Netzübergabe fließen die Netzentgelte an den tatsächlichen Inhaber der Netze, d.h. der Neukonzessionär müsste ggfls. die Finanzierung vorhalten, ohne dass ihm zeitgleich Erträge zufließen.
- Häufig erfolgt die Vereinbarung eines Vorbehaltskaufpreises zwischen den Vertragsparteien. Damit müsste der Neukonzessionär ggfls. eine Überzahlung vorfinanzieren. Niedrige Verzugszinsen würden den wirtschaftlichen Schaden des Neukonzessionärs noch verstärken.

Vor diesem Hintergrund ist nach Meinung des gemeinsamen Leitfadens von BKartA/BNetzA § 46 Abs. 2 S.2 EnWG dahin gehend auszulegen, dass der Altkonzessionär die Übergabe des Netzes mit Ende des alten Konzessionsvertrages jedenfalls dann nicht verweigern darf, wenn ihm der Neukonzessionär eine Zahlung unter Vorbehalt anbietet.

Als Ansprechpartner zur wirtschaftlichen Betrachtung von Konzessionsverträgen i.S.v. § 46 EnWG 2005 steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Düsseldorf Herr WP/StB Michael Reinartz unter der Tel. 0211-1371-229 zur Verfügung.

5.3. Änderungsentwurf der Energiesteuer-richtlinie (2003/96/EG) vom 13. April 2011

Nach einigen Vorarbeiten hat die EU-Kommission inzwischen den Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der sog. Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG (EnergieStRL) veröffentlicht (KOM(2011)169/3). Es geht um besondere Verbrauchsteuern auf Energieerzeugnisse aller Art einschließlich elektrischen Stroms, also um das, was in Deutschland im Energiesteuergesetz (EnergieStG) und im Stromsteuergesetz (StromStG) geregelt ist. Die Novellierungen sollen ab 1. Januar 2013 anwendbar sein.

Zum Planungsstand:

CO₂-Steuer wird eingeführt

Am bedeutendsten wird die Einführung einer CO₂-Steuer sein. Die EU/EG will künftig zwischen der Besteuerung nach Ausmaß der Kohlendioxidemissionen (CO₂-abhängige Steuer) und der „allgemeinen Energieverbrauchsteuer“, die auf dem Energiegehalt der Erzeugnisse beruht, unterscheiden. Beide Steuerkomponenten unterliegen jedoch vorbehaltlich abweichender Regelungen den gleichen Bestimmungen der EnergieStRL. Fragen, wie etwa die des Zeitpunkts der Steuerschuldentstehung oder der Person des Steuerschuldners, werden also einheitlich beantwortet werden, und zwar nach jetzigem Erkenntnisstand wie bisher auf der Grundlage der sog. System-Richtlinie 2008/118/EG.

Zur CO₂-Steuer

Bemessungsgrundlage soll die (in Tonnen -t- angegebene) Menge an CO₂-Emissionen sein, wie sie nach den „Brennstoffemissionsfaktoren“ des Anhangs I Nr. 11 der Kommissionsentscheidung 2007/589/EG zu ermitteln ist. Dieser Steuer soll aber nur der Einsatz von Energieerzeugnissen in Anlagen unterliegen, die in der „Treibhausgasrichtlinie“ 2003/87/EG genannt sind; in Deutschland findet sich die Aufzählung in Anhang 1 zu § 2 Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG). Der Katalog solcher Anlagen ist lang. Es handelt sich um Anlagen etwa zur Strom- und Dampferzeugung, Anlagen in der Eisenmetallindustrie und Mineralverarbeitung sowie in gewissen ausgesuchten Bereichen (u. a. Zellstoff und Holz). Die Herausnahme von gewissen Kleinanlagen in Anhang 1 zu § 2 TEHG wird aber für die CO₂-Besteuerung unbeachtlich sein; sie werden besteuert, gleichgültig, ob sie zu Heizzwecken oder nicht eingesetzt werden. Allerdings sollen nach einem in Art. 14 Abs. 1 EnergieStRL neu angefügten Buchst. c) von der CO₂-Steuer zwingend die Tätigkeiten befreit werden, die dem EU-Emissionsschutzhandel i.S. der Treibhausgasrichtlinie unterliegen. Grund: Diese Richtlinie strebt ebenfalls die CO₂Reduktion an.

Zur Energieverbrauchsbesteuerung

Bei der allgemeinen Energieverbrauchsbesteuerung soll auf der Basis von Gigajoule (GJ), gemessen am unteren Heizwert, gerechnet werden (Art. 1 EnergieStRL in der vorgeschlagenen Fassung). Dazu wird auf Anhang II der Richtlinie 2006/32/EG verwiesen. Der Anhang enthält eine Umrechnungstabelle. Sind entsprechende Daten nicht vorhanden, soll es auf entsprechende beschaffbare Daten ankommen.

Steuersatzvorgaben

Es bleibt dabei, dass die EnergieStRL nur Mindeststeuersätze vorschreibt, jetzt aber differenzierend nach CO₂-Steuer und allgemeiner Energieverbrauchsteuer (Anhang I mit den Tabellen A -C zur EnergieStRL); nur bei Strom verbleibt es bei der letztgenannten Abgabe.

Fakultative Steuerermäßigungen

Das System fakultativer (erlaubter, nicht zwingender) Steuerermäßigungen gemäß Art. 15 EnergieStRL neuer Fassung bezieht sich im Allgemeinen nur auf die allgemeine Energieverbrauchsteuer, nicht also auf die CO₂-Steuer.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen in unserer Niederlassung in Berlin Herr Rechtsanwalt Dr. Klaus Friedrich, Tel. 030 885 722-451 bzw. Frau Rechtsanwältin Grit Köthe, Tel. 030 885 722-528 zur Verfügung.

6. SONSTIGE

6.1. Kosten-Nutzen-Analysen für Projekte in der Siedlungsentwicklung

Die Berechnung der Kosten von Siedlungsentwicklungsvorhaben ist mittlerweile etablierter Stand der Technik. So liegen für den Straßenbau, den Abbruch von Gebäuden oder für die langfristigen Instandhaltungskosten für technische Infrastrukturen in der Regel gesicherte Daten vor.

Aktuell steht vielmehr die Frage nach dem erzielten bzw. zu erwartenden Nutzen einer Siedlungsentwicklung für die Kommune im Vordergrund. Dies betrifft neben den direkt erfassbaren Nutzen auch indirekte Nutzenpositionen, z.B.

- Effekte für die Bevölkerungsstruktur
- Entwicklung der Steuereinnahmen, z.B. Gewerbe- oder Einkommensteuern
- Effekte durch (private) Folgeinvestitionen, z.B. im Hochbau
- Effekte durch die Erhöhung der lokalen Kaufkraft
- Effekte durch die Aufwertung bzw. Belebung des Umfelds (lokale Wirtschaft)
- Wirkungen bzgl. der sozialen Infrastruktur (z. B. Mehrbedarf, evtl. bessere Auslastungen der Bestandseinrichtungen, Mitnutzung von Quartiereinrichtungen durch die Umgebungsbevölkerung)

Zusätzlich zur Bedeutung der Nutzenabschätzung ist zu konstatieren, dass Siedlungsentwicklungsvorhaben derzeit meist im Rahmen stark eingeschränkter finanzieller Spielräume durchgesetzt werden müssen.

Modellverfahren

Aufgrund dieser Ansprüche und Einschränkungen sehen Bund und einige Länder verstärkt den Bedarf, innovative Ansätze von Kosten-Nutzen-Analysen modellhaft zu erproben. So hat das Bauministerium NRW für das Projekt „neue bahnstadt opladen“, das derzeit größte Stadtentwicklungsprojekt der Stadt Leverkusen, eine sog. integrierte Kosten-Nutzen-Analyse gefordert, die u.a. von der BDO Technik- und Umweltconsulting GmbH in einem Modellverfahren entwickelt und angewendet wurde.

Derartige Großprojekte erzeugen vielfältige Ausstrahlungseffekte u.a. auf die Bereiche Stadtentwicklung, Verkehr und Stadtökonomie und sind z.T. mit erheblichen (Folge)Kosten verbunden. Aus den erwähnten finanziellen Limitierungen, auch seitens der Kommunalaufsicht, resultiert nun vermehrt der Druck, den zu erwartenden Nutzen von Vorhaben in einem möglichst umfassenden Analyseansatz in einer fundierten Prognose als Entscheidungshilfe vorab abzuschätzen und darzustellen.

Eine wichtige Aufgabe bestand darin, durch Prognosen und Optimierungsrechnungen die Akzeptanz der lokalen Politik und der Bürgerschaft zur Notwendigkeit von Maßnahmen und der dafür aufzubringenden kommunalen Eigenanteile zu gewinnen. Auch den beteiligten Akteuren der Landespolitik und -verwaltung war es ein wichtiges Anliegen, den durch die Städtebauförderung ausgelösten Nutzen vorab fundiert einzuschätzen.

Das Modellverfahren geht in seiner Betrachtungsweise weit über gängige Analysen der Kosten und Nutzen hinaus. Es erfolgt eine mittel- bis langfristige Folgekosten- und Nutzenabschätzung für die zentralen Fragestellungen der Bereiche Stadtentwicklung, Verkehr und Stadtökonomie. Letzteres umfasst sowohl die Betrachtung der kommunalfiskalischen Effekte für die Stadt als auch die Abschätzung von volkswirtschaftlichen Effekten bzw. privaten Folgeinvestitionen und die da-raus abzuleitenden steuerlichen Effekte.

Der Vorteil dieser Herangehensweise liegt in der ganzheitlichen Betrachtung. Durch Diskussionen und Abstimmungen wird mit den kommunalen und externen Experten eine gemeinsame Bewertung erarbeitet, die eine umfassende und belastbare Entscheidungshilfe für die handelnden Akteure darstellt. Durch die Kenntnis der relevanten Kosten- und Nutzenpositionen lässt sich das notwendige Risiko beschreiben bzw. minimieren und der Nutzen optimieren.

Ein weiteres Modellprojekt wurde vom Umweltministerium Schleswig-Holstein beauftragt. Hier hat die BDO Technik- und Umweltconsulting GmbH für eine Flächenentwicklung in einem ca. 30.000 Einwohner zählenden Mittelzentrum eine Kosten-Nutzen-Analyse erarbeitet. Die zentralen Fragestellungen drehten sich ebenfalls um die Auswirkungen der Entwicklungen auf die Stadtökonomie: Wird das Vorhaben nach dem Verkauf der Grundstücke Gewinn oder Verlust für den kommunalen Haushalt bringen? Sollte die Stadt kaufen und entwickeln oder moderieren und fördern? Welche Nutzungsmischung verspricht auf lange Sicht (20 Jahre) ein ausgeglichenes Ergebnis für den Haushalt?

Durch die moderierte Kosten-Nutzen-Analyse wurde ein Grundkonsens der Beteiligten herbeigeführt, so dass nachfolgend wichtige Entscheidungen getroffen werden konnten - das Vorhaben läuft! Der kommunale Eigenanteil wurde mittlerweile definiert und zusätzliche Fördermittel für die Beseitigung von Altlasten konnten akquiriert werden.

Methodik

Zentrales Element dieser Kosten-Nutzen-Analysen ist die Anwendung eines einzelprojektbezogenen, also „maßgeschneiderten“ Rechenwerks auf Excel-Basis, in dem die Kosten- und Nutzenpositionen strukturiert aufbereitet und miteinander verknüpft werden. Das Modell erlaubt es dabei, die Eingangsgrößen des Pro-

jekts zu verändern und deren Auswirkungen direkt zu betrachten. Denkbare Planungsszenarien können mit dem Rechenmodell visualisiert und somit interdisziplinär diskutierbar gemacht werden. Der Zusatznutzen unseres Ansatzes als Kommunikations- bzw. Mediationswerkzeug hat sich für Planungsvorhaben vielfach als erfolgsentscheidend erwiesen.

Besonderheiten

- Differenzierte Darstellung des Nutzens von Stadtentwicklungsprojekten
- Integrierte Betrachtung betriebswirtschaftlicher Projektergebnisse und volkswirtschaftlicher Effekte
- Abschätzung der kurz-/ mittelfristigen (Planung, Realisierung, Vermarktung) bis langfristigen Auswirkungen (Zeitraum nach Abschluss der Vermarktung) auf den kommunalen Haushalt
- Einsatz eines transparenten Rechenmodells als Kommunikationswerkzeug
- Etablierte Zusammenarbeit zwischen Ingenieuren (z.B. Raumplaner, Bauingenieure, Geologen), Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und Wirtschaftsjuristen

Ausblick

Das Thema Kosten-Nutzen-Analysen in der Siedlungsentwicklung rückt immer stärker auf die Agenda der öffentlichen Akteure; die Beauftragung der zwei dar-

gestellten Modellverfahren bestätigt diese Einschätzung. Insbesondere im Bereich der Förderpolitik wird zukünftig eine fundierte Prognose der Kosten und Nutzen eine bedeutende Rolle spielen, um die immer knapper werdenden Finanzmittel zielgerichtet und effektiv einzusetzen.

Dass sich dieser Anspruch in der Praxis durchsetzen wird, scheint nur noch eine Frage der Zeit zu sein. So ist zu diesem Thema z.B. seitens der Innovationsagentur Stadtumbau NRW ein interkommunaler Erfahrungsaustausch vorgesehen. Kommunale Planer und hochrangige Vertreter des Bauministeriums diskutieren die Übertragbarkeit der hier beschriebenen Erfahrungen mit der integrierten Kosten-Nutzen-Analyse für die „neue bahnstadt opladen“ auf vergleichbare Projekte.

In Partnerschaft mit der Ingenieurgruppe weyer begleiten wir kommunale Akteure im Rahmen ihrer Entscheidungsfindung zu geplanten Investitionen - die Themen sind vielfältig und haben auch für weitere kommunale Handlungsfelder aktuelle Relevanz. Weitere Informationen über unsere Dienstleistungen in anderen Bereichen, z.B. Energie oder Abfallwirtschaft, finden Sie auf der Seite www.kommunalnutzen.de.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen bei der BDO Technik- und Umweltconsulting GmbH Herr Dipl.-Geol. Kai Steffens, 02421 69093-346 und Herr Dipl.-Ing. Raumplanung Stefan Thiel, 0231 41904-93 zur Verfügung

7. VERANSTALTUNGEN/VORTRAGSTERMINE

Jetzt ist es definitiv ab 2012 kommt die E-Bilanz!

Datum: 12.07.2011

14:00 - 17:00

Ort: Leonberg/Stuttgart

weiterer Termin Mittwoch, 13. Juli 2011 Freiburg

Thematik

Spätestens jetzt sind die Vorbereitungen für die verpflichtende Anwendung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen (somit zum 01. Januar 2012), vorzunehmen. Wir möchten Sie dabei unterstützen und geben Ihnen einen Überblick über den aktuellen Sachstand.

Unsere beiden Experten sind Mitglieder der Arbeitsgruppe Taxonomie des XBRL e. V. In diesem Seminar berichten sie aus erster Hand von Ergebnissen und Erkenntnissen nach Abschluss der Pilotierungsphase sowie von praktischen Erfahrungen aus Umsetzungsprojekten in Unternehmen.

Referenten

Sebastian Koch, BDO Essen, Partner, Leiter Fachbereich Mittelstandsconsulting

Ralf Widdig, BDO Düsseldorf, Partner, Fachbereich Business & Management Consulting

Themen

- Rechtsgrundlagen, Inhalt der bisher zur E-Bilanz veröffentlichten BMF-Schreiben, zu erwartende weitere Informationen des BMF
- Vorstellen der steuerlichen Kontenrahmen (Taxonomien) und des XBRL-Standards
- Eigene Steuerbuchführung versus externe Überleitungsrechnung von der Handelsbilanz zur Steuerbilanz
- Technische Voraussetzungen für die E-Bilanz
- Auswirkungen auf die Prozessabläufe im Rechnungswesen

Zeitplan für die Umsetzung

Kosten je Teilnehmer

EUR 50,00 zzgl. Umsatzsteuer

Anmeldung und Informationen unter:

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Frau Kerstin Lehmann
Heidenheimer Straße 6
71229 Leonberg
Telefon: +49 7152 971-757
Telefax: +49 7152 971-800
kerstin.lehmann@bdo.de

Ihr Weg zur neuen elektronischen Steuerbilanz: E-Bilanz

Datum: 19.07.2011

Ort: Frankfurt/M.

Weitere Termine

6. September 2011 in München

10. Oktober 2011 in Düsseldorf

Aktuelle Neuregelungen & Auswirkungen auf Ihre Rechnungslegung

Antworten auf aktuelle Fragestellungen:

Wie werden Steuerbilanzen zukünftig elektronisch übermittelt?

Wie werden die relevanten Steuerdaten ermittelt und für die Übermittlung vorbereitet?

Welche Prozesse müssen in Ihrem Finanz- & Rechnungswesen geändert werden?

Welche Folgen hat eine Nichteinhaltung der gesetzlichen Anforderungen?

Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

Anmeldung
Management Circle AG*
Telefon: + 49 (0) 61 96/47 22-700
Fax: + 49 (0) 61 96/47 22-999
E-Mail: anmeldung@managementcircle.de

* Hinweis

Für die Seminare von Management Circle erhalten Sie einen Rabatt von 10 % auf die aktuelle Teilnahmegebühr bei Buchung über die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Bitte drucken Sie hierfür die unter www.bdo.de hinterlegten Anmeldeformulare aus und senden diese ausgefüllt an den Veranstalter.

8. SCHULUNGSANGEBOTE FÜR MITGLIEDER IN AUFSICHTSGREMIEN

Schulungsmaßnahmen zur Fortbildung der Mitglieder in Aufsichtsgremien kommunaler Eigengesellschaften sind notwendig, damit diese die Kontrollfunktion ordnungsgemäß wahrnehmen können. Leider sind sie aber oft wegen der anfallenden Reisekosten und der hohen Tagungsgebühren sehr teuer.

Als Lösung bietet BDO Ihnen an, In-House-Seminare in Ihrer Kommune zu veranstalten. Obwohl die In-House-Seminare der BDO auf die Bedürfnisse ihrer Kommune ausgerichtet werden, bieten wir Ihnen diese Schulungen zu attraktiven Preisen an.

Eine kleine Themenauswahl aus unserem Angebot:

- Rechte und Pflichten, Kompetenzen und Verantwortung von Aufsichtsräten kommunaler Unternehmen
- Bilanzanalyse und Unternehmensbewertung
- Risikomanagement
- Grundlagen des kommunalen Wirtschaftsrechts
- Vor- und Nachteile kommunalwirtschaftlicher Aktivitäten
- Die Prüfung des festzustellenden Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat

Bei Interesse sprechen Sie bitte Ihren BDO-Berater an, oder senden Sie eine E-Mail an Kommunal@bdo.de.

Finanzwesen der Gemeinden

Hochaktuelles Experten- wissen für Sie!

Bestellschein

Praxishandbuch Kämmerei

Herausgegeben von Wolfgang Veldboer, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Partner, BDO AG, Bonn, Mario Bruns, MBA, LL.M. (oec.), vormals Prokurist, BDO AG, Bonn, und Christoph Eckert, Rechtsanwalt, Prokurist, BDO AG, Bonn

2011, XXXII, 613 Seiten, fester Einband
€ (D) 79,80, ISBN 978-3-503-12965-2
Finanzwesen der Gemeinden, Band 13

Firma / Institution

Name / Kd.-Nr.

Funktion

Straße / Postfach

PLZ / Ort

Fax

Der Erich Schmidt Verlag darf mich zu Werbezwecken
per Fax über Angebote informieren: ja nein

E-Mail

Der Erich Schmidt Verlag darf mich zu Werbezwecken
per E-Mail über Angebote informieren: ja nein

Datum / Unterschrift

Fax (030) 25 00 85-275

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG
Genthiner Straße 30 G
10785 Berlin

Wichtig für Sie: Bestellungen zu Büchern können innerhalb von zwei Wochen nach Erhalt der Ware bei Ihnen nachbestellt werden oder beim Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Genthiner Str. 30 G, 10785 Berlin, Fax (030) 25 00 85-275, E-Mail: Vertrieb@ESVmedien.de schriftlich widerrufen (nachweislich durch den Postweg).

Wir haben und verarbeiten Ihre Daten lediglich zur Durchführung des Vertrages, zur Pflege des aufzufindenden Kundenbeziehungs und um Sie über unsere Angebote und Produkte zu informieren. Sie können die Verwendung Ihrer Daten für Werbezwecke jederzeit widerrufen. Bitte wenden Sie sich in diesem Fall Ihren Widerruf schriftlich per Post, per Fax oder per E-Mail an Service@ESVmedien.de.

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG - Sitz: Berlin - Parisdörfler Allee 10 - Geschäftsbereich:
ESV Verlagsholding GmbH - Ammerländer Damm 11 - 10785 Berlin
Geschäftsführer: Dr. Joachim Schmidt



Das Werk beleuchtet interdisziplinär die aktuellen Fragestellungen, vor denen kommunale Entscheidungsträger gegenwärtig stehen und bietet praxiserprobte Gestaltungsbeispiele zu ihrer Lösung. Das Handbuch behandelt alle wichtigen aktuellen Themen, u.a.

- ▶ kommunales Finanzrisikomanagement
- ▶ Liquiditätsplanung und -steuerung
- ▶ Beteiligungsmanagement und Public Corporate Governance Kodex
- ▶ zielorientierte Haushaltssteuerung
- ▶ Organisation der Buchhaltung und internes Kontrollsystem
- ▶ In- und Outsourcing
- ▶ Haushaltskonsolidierung und Bürgerhaushalt

Weitere Informationen:

 www.ESV.info/978-3-503-12965-2



ERICH SCHMIDT VERLAG
Auf Wissen vertrauen

Bestellungen bitte an den Buchhandel oder direkt an:
Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG - Genthiner Str. 30 G - 10785 Berlin
Fax: (030) 25 00 85 - 275 - www.ESV.info - ESV@ESVmedien.de

HAMBURG (ZENTRALE)

Ferdinandstraße 59
20095 Hamburg
Telefon: 040 30293-0
Telefax: 040 337691
E-Mail: hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: 030 885722-0
Telefax: 030 8838299
E-Mail: berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: 0521 52084-0
Telefax: 0521 52084-84
E-Mail: bielefeld@bdo.de

BONN

Potsdamer Platz 5
53119 Bonn
Telefon: 0228 9849-0
Telefax: 0228 9849-450
E-Mail: bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Str. 126-128
28195 Bremen
Telefon: 0421 59847-0
Telefax: 0421 59847-75
E-Mail: bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Dr.-Franz-Mertens-Straße 2 a
27580 Bremerhaven
Telefon: 0471 8993-0
Telefax: 0471 8993-76
E-Mail: bremerhaven@bdo.de

DORTMUND

Märkische Straße 212-218
44141 Dortmund
Telefon: 0231 419040
Telefax: 0231 4190418
E-Mail: dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: 0351 86691-0
Telefax: 0351 86691-55
E-Mail: dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Berliner Allee 59
40212 Düsseldorf
Telefon: 0211 1371-0
Telefax: 0211 1371-120
E-Mail: duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: 0361 3487-0
Telefax: 0361 3487-19
E-Mail: erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: 0201 87215-0
Telefax: 0201 87215-800
E-Mail: essen@bdo.de

FLENSBURG

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: 0461 90901-0
Telefax: 0461 90901-1
E-Mail: flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Grüneburgweg 102
60323 Frankfurt/Main
Telefon: 069 95941-0
Telefax: 069 554335
E-Mail: frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Wilhelmstraße 1 b
79098 Freiburg i. Br.
Telefon: 0761 28281-0
Telefax: 0761 28281-55
E-Mail: freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: 0511 33802-0
Telefax: 0511 33802-40
E-Mail: hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: 0561 70767-0
Telefax: 0561 70767-11
E-Mail: kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: 0431 51960-0
Telefax: 0431 51960-40
E-Mail: kiel@bdo.de

KOBLENZ

August-Thyssen-Straße 23-25
56070 Koblenz
Telefon: 0261 88417-0
Telefax: 0261 88417-30
E-Mail: koblenz@bdo.de

KÖLN

Konrad-Adenauer-Ufer 79-81
50668 Köln
Telefon: 0221 97357-0
Telefax: 0221 7390395
E-Mail: koeln@bdo.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: 0341 9926600
Telefax: 0341 9926699
E-Mail: leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: 0451 70281-0
Telefax: 0451 70281-49
E-Mail: luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Radlkoferstraße 2
81373 München
Telefon: 089 55168-0
Telefax: 089 55168-199
E-Mail: muenchen@bdo.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: 0381 493028-0
Telefax: 0381 493028-58
E-Mail: rostock@bdo.de

STUTTGART/LEONBERG

Heidenheimer Straße 6
71229 Leonberg
Telefon: 07152 971-50
Telefax: 07152 971-800
E-Mail: leonberg@bdo.de

TROISDORF

Siebenbergirgsallee 84
53840 Troisdorf
Telefon: 02241 97994-0
Telefax: 02241 97994-25
E-Mail: troisdorf@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: 0611 99042-0
Telefax: 0611 99042-99
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 AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwenden sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Friedrich J. Ziegler · Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender) · WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) · StB Frank Biermann · WP StB Christian Dyckerhoff · WP StB Klaus Eckmann · WP Dr. Christian Gorny · WP StB Dr. Arno Probst · WP StB Manuel Rauchfuss · WP StB Kai Niclas Rauscher · WP StB Michael Rohardt · WP StB Roland Schulz · Sitz der Gesellschaft: Hamburg Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Ferdinandstraße 59
20095 Hamburg
Telefon +49 40 30293-0
Telefax +49 40 337691
hamburg@bdo.de
www.bdo.de

