

# KOMMUNAL

## Inhouse Workshop

Die Spartenrechnung in der praktischen Umsetzung

## Liquiditätssteuerung

Cash-Pooling im „Konzern Kommune“ und ihren Eigengesellschaften

## E-Bilanz/XBRL

Neue technische Anforderungen für die Steuerbilanz



## Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

Nichtanwendungserlasse oder Nichtanwendungsgesetze können die Verwaltungspraxis erheblich ändern.

Dieses war z.B. beim Jahressteuergesetz 2009 der Fall. Die Spartenrechnung, zu der wir einen Inhouse-Workshop anbieten, ist nur ein Beispiel der vielen Änderungen.

Aktuell räumt die Finanzverwaltung in einem Nichtanwendungserlass zur Ausgleichszahlung bei einem Ergebnisabführungsvertrag mit der bisherigen Praxis auf, eine niedrige (separat unangemessene) feste Ausgleichszahlung vorzusehen.

Ihr Branchencenter  
Öffentliche Unternehmen und Verwaltung  
BDO Deutsche Warentreuhand AG

Die OFD Hannover kippt in einer Verfügung den Vorsteuerabzug für eine gängige Realisierungsvariante von kommunalen Bädern.

Aber nicht nur das Steuerrecht stellt Kommunen vor Herausforderungen. In NRW ist das Thema Gesamtabschluss nun in der schwierigen Umsetzungsphase.

Bei allen diesen Problemen können Sie aber mit unserer Unterstützung rechnen. BDO versteht sich als Ihr Partner, der Sie in Ihrer kommunalen und betrieblichen Praxis unterstützt und Ihre Sprache spricht!

Sprechen Sie uns gerne an!

## 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  
E-Mail: Wolfgang.Veldboer@bdo.de

WP/StB Heike Wiesing-Weißbarth  
Telefon: 0451/70281-35  
E-Mail: Heike.Wiesing-Weissbarth@bdo.de

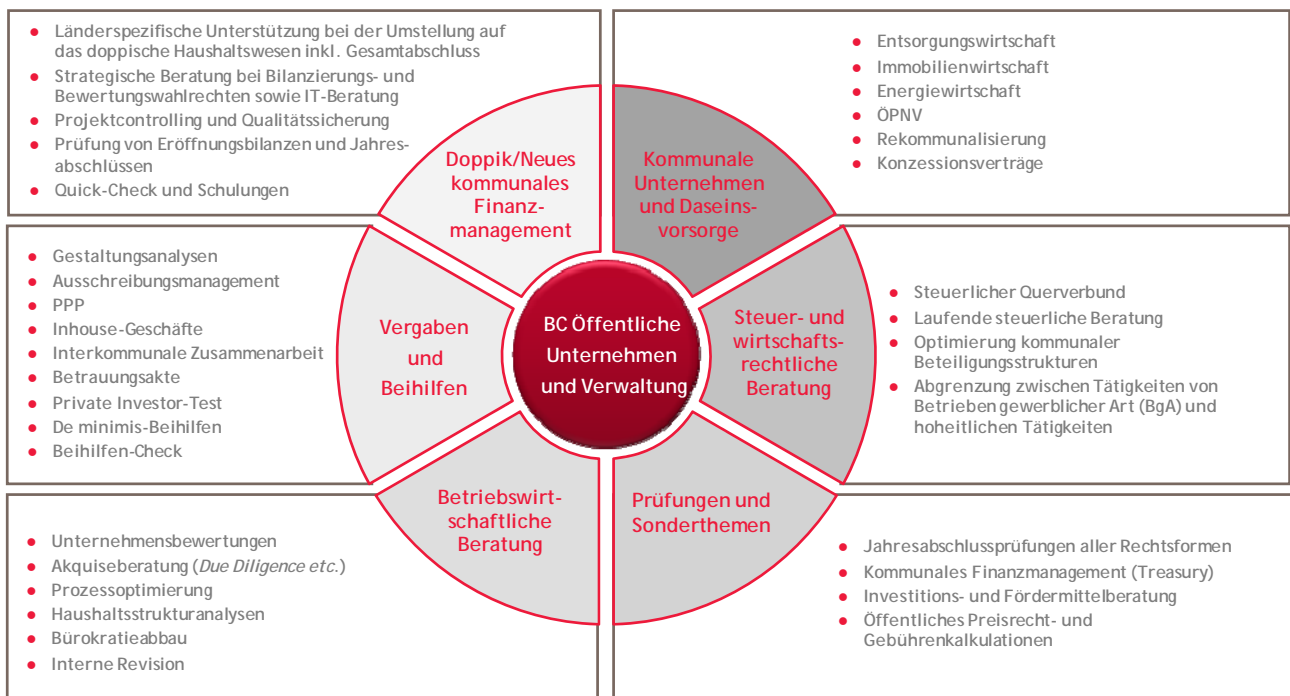
### STEUERN UND WIRTSCHAFTS- RECHTLICHE BERATUNG

RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld  
Telefon: 040/30293-580  
E-Mail: Heinz-Gerd.Hunfeld@bdo.de

Sie können unser Branchencenter per E-Mail auch unter [kommunal@bdo.de](mailto:kommunal@bdo.de) erreichen

**Unsere Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung**

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



schaftsprüfer, 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](mailto:kommunal@bdo.de) erreichen.

**Hinweis an den Leser**

Die Aktuelle Information Steuern & Recht sowie zahlreiche weitere BDO Publikationen stehen für Sie auch im Internet bereit unter [www.bdo.de](http://www.bdo.de). Mit unserer Aktuelle Information Steuern & Recht 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 Aktuelle Information 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.

© 2010 BDO Deutsche Warentreuhand AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

**Herausgeber:**

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

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. STEUERRECHT</b> .....	<b>4</b>
1.1. BFH: Neues zum Unternehmerbegriff der Umsatzsteuer - Vermögensverwaltung .....	4
1.2. OFD Hannover: Kein Verpachtungs-BgA bei gleichzeitiger Zuschussgewährung .....	4
1.3. BMF: Weiterhin gewinnorientierte variable Ausgleichszahlungen möglich, wenn schon die feste Ausgleichzahlung an Ertragswerten orientiert/angemessen ist .....	5
1.4. Unternehmereigenschaft einer jPdöR's ohne Erreichen von Mindestumsätzen nach UStR .....	5
1.5. Erste Finanzgerichte bestätigen gesetzliche Regelung der kommunalen Querfinanzierung (JStG 2009) .....	6
1.6. Bilanzsteuerrecht: Finanzverwaltung veröffentlicht Erläuterungen zur Maßgeblichkeit .....	7
1.7. Änderungen des umsatzsteuerlichen Leistungsortes in Bezug auf juristische Personen des öffentlichen Rechts .....	7
1.8. Projekt E-Bilanz - Elektronische Übermittlung von Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung .....	9
<b>2. RECHT</b> .....	<b>11</b>
2.1. Beihilfenrecht .....	11
2.1.1. Die Herstellung von Beihilfekonformität am Beispiel von kommunalen Ausfallbürgschaften .....	11
<b>3. RECHNUNGSLEGUNG/DOPPIK</b> .....	<b>13</b>
3.1. Kleines Doppik-Einmaleins: Beihilfeversicherungen und Beihilferückstellungen .....	13
3.2. NKF-Gesamtabschluss in Nordrhein-Westfalen (NRW): Update-Veranstaltung zu den Vereinfachungsvorschriften! .....	13
<b>4. TRANSAKTIONSBERATUNG</b> .....	<b>15</b>
4.1. Mindestbesteuerung in bestimmten Fällen unzulässig? .....	15
4.2. BFH lässt auch steuerlich die Passivierung „angeschaffter“ Drohverlustrückstellungen zu .....	15
4.3. Cash-Pooling im Konzern Kommune .....	16
<b>5. VERSORGUNG</b> .....	<b>18</b>
5.1. Neu- und Ausbau von Wärmenetzen - Nur mit der Wirtschaftsprüferbescheinigung erhalten Betreiber Zugang zu den Fördertöpfen .....	18
5.2. Leitfaden der Regulierungsbehörden zu Inhalt und Struktur von Anträgen auf Neufestlegung der kalenderjährlichen Erlösübergrenzen nach § 26 Abs. 2 ARegV .....	19
5.3. Änderung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Guthaben aus Verbrauchsabrechnungen bei Energieversorgungsunternehmen .....	21
5.4. Steuervergünstigungen für Bio-Erdgas nach Energiesteuergesetz (EnergieStG) .....	22
<b>6. SONSTIGE</b> .....	<b>23</b>
6.1.1. 2. Bundeskongress der Kämmerer (BAG-KOMM) am 14. Juni 2010 in Potsdam .....	23
<b>7. INHOUSE-WORKSHOP: DIE SPARTENRECHNUNG IN DER PRAKTISCHEN UMSETZUNG</b> .....	<b>24</b>
<b>8. VERANSTALTUNGEN</b> .....	<b>25</b>

## 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. BFH: Neues zum Unternehmerbegriff der Umsatzsteuer - Vermögensverwaltung

Mit Urteil vom 15. April 2010 hat der BFH die Unternehmereigenschaft eines BgAs im Bereich Umsatzsteuer weiter von der Steuerpflicht des BgAs im Bereich Körperschaftssteuer abgekoppelt.

In dem entschiedenen Fall geschah dies zu Lasten des Steuerpflichtigen. Eine Hochschule hat zum einen mit privatrechtlichem Vertrag das Aufstellen von Automaten gegen Entgelt gestattet zum anderen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage Personal und Sachmittel entgeltlich an Hochschulbedienstete zur Ausübung einer zugelassenen Nebentätigkeit überlassen. Das Finanzamt wollte beide Vorgänge der Umsatzsteuer unterwerfen.

Während das Finanzgericht die Automatenaufstellung als Vermögensverwaltung nicht als umsatzsteuerpflichtig ansah, hat nun der BFH klargestellt, dass im Bereich der Umsatzsteuer der Vermögensverwaltung für die Unternehmerstellung überhaupt keine Bedeutung zukommt. Umsatzsteuerlich wird grundsätzlich nicht zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und anderen unterschieden. Das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist nach denselben Kriterien zu prüfen. Die privatrechtlich erfolgende Vermietung unbeweglichen Vermögens ist damit eindeutig umsatzsteuerbar. In diesem Zusammenhang kommt es auf eine Wettbewerbsbeeinträchtigung nicht an. Ebenso wenig ist entscheidend, dass der Umsatz unterhalb von EU 130.000 jährlich liegt. Umsatzsteuerlich setzt das Tatbestandsmerkmal „Einrichtung“ lediglich voraus, dass sich die Tätigkeit von der sonstigen funktionell abgrenzen lässt. Dies ist bei einer nachhaltigen auf Einnahmeerzielung gerichtete Tätigkeit der Fall. Absolute Umsatzgrenzen haben im Umsatzsteuerrecht keine Bedeutung.

Die juristische Person des öffentlichen Rechts ist nur dann von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie bei ihrer Tätigkeit öffentliche Gewalt ausübt. Das ist begriffsnotwendig ausgeschlossen, wenn das Handeln auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt. Diese Ausnahme setzt folglich ein Tätigwerden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage voraus, wie es bei der Personal- und Sachmittelüberlassung an Universitätsbedienstete der Fall war.

Hier erfolgt eine Umsatzbesteuerung nur dann, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

#### Hinweis:

Dieses Urteil zeigt, dass die Abweichungen zwischen Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer nicht nur zugunsten des Steuerpflichtigen wirken müssen. Zwar hat die Finanzverwaltung noch nicht entschieden, ob sie dieses Urteil über den entschiedenen Einzelfall anwenden will, doch besteht unabhängig davon ein hohes Risiko. Sobald Gerichte Gelegenheit haben werden, über die Umsatzsteuerpflicht der Vermögensverwaltung zu urteilen, werden sie wieder entsprechend entscheiden.

Dieses Urteil gibt demnach für jede Kommune Anlass, insbesondere ihre vermögensverwaltenden Tätigkeiten erneut auf Umsatzsteuerrelevanz zu überprüfen. In einigen Bereichen wird eine Umsatzsteuerbefreiung in Betracht kommen. In anderen sollten zumindest die zivilrechtlichen Verträge auf eine Nettopreisvereinbarung umgestellt werden, damit ggf. vom Vertragspartner der Umsatzsteuerbetrag nacherhoben werden kann. Sofern nach Übernahme der Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung die Umsatzsteuerpflicht feststeht, sind diese Vorgänge natürlich auch bei den Steuererklärungen zu berücksichtigen. Des Weiteren ist zu prüfen, inwieweit ein Vorsteuerabzug noch möglich ist.

Wir unterstützen Sie gerne bei dieser Analyse und der Erarbeitung der notwendigen Änderungen.

### 1.2. OFD Hannover: Kein Verpachtungs-BgA bei gleichzeitiger Zuschussgewährung

Mit Verfügung vom 23. September 2009 hat die Oberfinanzdirektion (OFD) Hannover zum Vorliegen einer (echten) Entgeltlichkeit der Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art (BgA) Stellung genommen.

Grundsätzlich begründet die Verpachtung eines BgAs nach § 4 Abs. 4 KStG einen sogenannten Verpachtungs-BgA. Die Verpachtung eines BgAs ist dabei jede entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten, die beim Verpächter einen BgA darstellen würden. Dagegen begründet die unentgeltliche Überlassung keinen BgA.

Da es in der Praxis bei der Verpachtung eines defizitären BgAs (zum Beispiel öffentliches Schwimmbad) weit verbreitet ist, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts dem Pächter (Betreiber) einen Zuschuss zum Unterhalt der Einrichtung gewährt, stellt sich die Frage, ob überhaupt eine entgeltliche Verpachtung vorliegt, wenn der Zuschuss höher ist als die für die Verpachtung des BgAs vereinbarte Pacht. Wirtschaftlich betrachtet ist die juristische Person des öffentlichen Rechts in solchen Fallgestaltungen durch die Verpachtung im Ergebnis nicht bereichert, vielmehr führt sie bei ihr zu einer Belastung. Nach Auffassung der OFD Hannover ist es daher unerheblich, ob

die Verpachtung gänzlich ohne Entgelt oder mit einem Entgelt und einem entsprechend höheren Zuschuss erfolgt.

Auf Grund der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind in diesen Fällen die Pacht und der Zuschuss als Einheit zu beurteilen, denn sonst hätte die juristische Person des öffentlichen Rechts die Möglichkeit, einen wirtschaftlich gleichen Sachverhalt so zu gestalten, dass er entweder von § 4 Abs. 4 KStG erfasst ist bzw. nicht. Ergibt sich somit bei einer einheitlichen Betrachtung eine Belastung für die juristische Person des öffentlichen Rechts, weil der Zuschuss die vereinbarte Pacht übersteigt, ist eine entgeltliche Verpachtung nicht gegeben. Ein Verpachtungs-BgA i. S. d. § 4 Abs. 4 KStG liegt dann nicht vor.

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch bei der Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts an eine kommunale Eigengesellschaft.

Liegt nach den vorstehenden Grundsätzen kein BgA mehr vor, weil Einnahmen entweder vollständig fehlen oder die Zuschüsse höher als die Pachteinnahmen ausfallen, gehört die Einrichtung nicht mehr zur wirtschaftlichen Tätigkeit, sondern zur nicht unternehmerischen Sphäre der Gemeinde (Vermögensverwaltung). Die (ggf. nicht beabsichtigte) Überführung der Einrichtung führt zwangsläufig umsatzsteuerlich zu einer unentgeltlichen Wertabgabe aus dem unternehmerischen Bereich in den nicht unternehmerischen Bereich i. S. d. UStG.

#### Hinweis:

Die OFD Hannover versagt damit den Vorsteuerabzug in einer gängigen Bad-Realisierungsvariante. Selbst unter Berücksichtigung der neueren BFH-Rechtsprechung, wonach der umsatzsteuerliche BgA-Begriff vom körperschaftsteuerlichen abweicht, müsste mit der OFD Hannover ein umsatzsteuerlicher BgA abgelehnt werden, da danach die Einnahmeerzielungsabsicht gänzlich fehlt. Eine Realisierung ohne verbindliche Auskunft ist nicht mehr zu empfehlen.

### 1.3. BMF: Weiterhin gewinnorientierte variable Ausgleichszahlungen möglich, wenn schon die feste Ausgleichzahlung an Ertragswerten orientiert/angemessen ist

In der Ausgabe 3/09 hatten wir von einem Urteil vom 4. März 2009 (I R 18) berichtet, in dem der BFH eine Vereinbarung von Ausgleichszahlungen des beherrschenden Unternehmens an einen außenstehenden Aktionär der beherrschten Gesellschaften steuerlich nicht anerkannt hat. Zur Begründung seiner Entscheidung hatte der BFH ausgeführt, dass neben einem bestimmten Festbetrag ein zusätzlicher variabler Ausgleich in jener Höhe vereinbart wurde, um die der hypothetische Gewinnanspruch des Außenstehenden ohne die Gewinnabführung den Festbetrag übersteigen

würde. Da die Finanzverwaltung derartige Vereinbarungen in der Vergangenheit jedoch anerkannt hat, sofern der Festbetrag nicht hinter dem Mindestausgleich gemäß § 304 AktG zurückbleibt, hatten wir bereits seinerzeit vermutet, dass die Finanzverwaltung eventuell einen Nichtanwendungserlass veröffentlichen wird.

Mit Schreiben des BMF vom 20. April 2010 ist dies nunmehr geschehen. Danach steht das vorstehende Urteil nicht im Einklang mit § 14 KStG und § 304 AktG. Deshalb sind die Rechtsgrundsätze desselben über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

Das BMF begründet dies in dem wohl als Nichtanwendungserlass zu verstehenden Schreiben damit, dass § 304 AktG den Schutz außenstehender Anteilseigner bezwecke, indem diese so gestellt werden, als würde ein Gewinnabführungsvertrag nicht existieren. Dieser Schutzfunktion ist genüge getan, wenn dem außenstehenden Aktionär als fester Ausgleich mindestens der Betrag zugesichert wird, den er nach der bisherigen Ertragslage und den künftigen Ertragsaussichten der Gesellschaft voraussichtlich als durchschnittlichen Gewinnanteil erhalten hätte. Da § 304 AktG mit dem Festbetrag aber nur den aktienrechtlich vorgeschriebenen Mindestausgleich regelt, sind darüber hinausgehende (feste oder variable) Ausgleichszahlungen nach Ansicht des BMF möglich. Eine den aktienrechtlichen Bestimmungen gemäße Vereinbarung über Ausgleichszahlungen steht daher der Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht entgegen.

Die Finanzämter sind an diese Rechtsauffassung des BMF gebunden; Gerichte jedoch nicht.

Vereinbarungen über feste Ausgleichszahlungen sind sorgfältig anhand der bisherigen Ertragslage und den künftigen Ertragsaussichten der Gesellschaft auszurichten, damit deren Ausgestaltung der steuerrechtlichen Anerkennung des Gewinnabführungsvertrages nicht entgegensteht. Denn die Finanzverwaltung hat in dem BMF-Schreiben klargestellt, dass schon die feste Ausgleichszahlung an den Ertragswerten bemessen sein muss. Damit stehen im Einzelfall in der Vergangenheit in der Praxis vereinbarte nicht angemessene fixe Ausgleichszahlungen ausdrücklich nicht im Einklang mit der Auffassung der Verwaltung. Sofern diese nicht durch eine verbindliche Auskunft abgesichert wurden, droht hier ein Risiko für die Organschaft.

#### 1.4. Unternehmereigenschaft einer jPdöR's ohne Erreichen von Mindestumsätzen nach UStR

Das Niedersächsische Finanzgericht hat in einem Urteil vom 22. März 2010 entschieden, dass die Unternehmereigenschaft des Betreibers einer Photovoltaikanlage nach § 2 Abs. 1 S. 1 UStG keinen Mindestumsatz voraussetzt. Im Urteilsfall hatte eine juristische Person des öffentlichen Rechts (Kirchengemeinde) auf dem Dach des Gemeindesaales eine Photovoltaikanlage installiert sowie im Jahr der Inbetriebnahme derselben für ihren Betrieb gewerblicher Art (BgA) „Photovoltaikanlage“ einen Umsatz von unter TEUR 1 erklärt. In der Umsatzsteuervoranmeldung und -erklärung begehrte sie den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Photovoltaikanlage. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Gemeinde keine Vorsteuer abziehen könne, da die Gemeinde keinen BgA unterhalte und insoweit nicht Unternehmer sei.

Mit seiner Entscheidung weicht das Finanzgericht von den Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) ab. Danach soll bei BgAs in der Tatsache, dass der Jahresumsatz EUR 30.768 nachhaltig übersteigt, ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen sein, dass die Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht ist, was nach der Legaldefinition für das Vorliegen eines BgA notwendig ist. BgA von jPdöRs sind - mit Ausnahme der überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienenden Hoheitsbetriebe - alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb deren Gesamtbetätigung wirtschaftlich herausheben. Wird der nach den UStR verlangte Mindestumsatz im Einzelfall nicht erreicht, müssen nach Ansicht der Finanzverwaltung besondere Gründe für die Annahme eines BgA seitens der Körperschaft vorgetragen werden. Solche Gründe sind insbesondere gegeben, wenn die jPdöR mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt (vgl. zu vorstehendem Abschnitt 23 Abs. 4 UStR i. V. m. Abschnitt 6 Abs. 5 Körperschaftsteuerrichtlinien).

Nach Auffassung des Finanzgerichts hat die Gemeinde mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage als Unternehmerin einen BgA unterhalten. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung kann für die Abgrenzung des BgA von sonstigen Tätigkeiten der jPdöRs nicht vorrangig auf feste Umsatzgrenzen abgestellt werden, denn hierfür findet sich im Gesetz kein Anhaltspunkt. Eine entsprechende Gesetzesauslegung wäre darüber hinaus nicht europarechtskonform, da die maßgeblichen Richtlinienbestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nur solche Umsätze aus der unternehmerischen Tätigkeit ausgrenzen, die die jPdöRs im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt ausübt.

Wegen der Abweichung dieser Entscheidung von den UStR hat das Finanzgericht die Revision zugelassen. Der BFH hat aber mit Urteil vom 15.4.2010 zu einem

anderen Fall geurteilt, dass im Umsatzsteuerrecht absolute Gewinn- und Umsatzgrenzen für das Merkmal des wirtschaftlichen Heraushebens irrelevant sind.

#### 1.5. Erste Finanzgerichte bestätigen gesetzliche Regelung der kommunalen Querverfinanzierung (JStG 2009)

Zu den Regelungen des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts liegen erste Finanzgerichtsurteile vor, die die gesetzliche Festschreibung der bisherigen Verwaltungspraxis zur ertragsteuerlichen Behandlung dauerdefizitärer kommunaler Eigenbetriebe bestätigen.

Mit Urteil vom 9. März 2009 hat das Finanzgericht Düsseldorf die vom Finanzamt angeregte Revision im entschiedenen Fall nicht zugelassen. Denn nach Auffassung des Finanzgerichts ergeben sich keine grundsätzlich klärungsbedürftigen Fragen zu der Auslegung und Anwendung des § 8 Abs. 7 S. 2 KStG n.F., der die Legaldefinition des Dauerverlustgeschäftes enthält. Soweit ein Dauerverlustgeschäft vorliegt, erfolgt keine außerbilanzielle Hinzurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung. Ein Dauerverlustgeschäft liegt vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird. Das Gleiche gilt, soweit bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Stimmrechtsmehrheit (un)mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen, das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört.

Darüber hinaus enthält dieses Urteil einen weiteren interessanten Aspekt. Zwar zählt Wirtschaftsförderung nach dem BMF-Schreiben vom 12. November 2009 nicht zu den Dauerverlustgeschäften. Dieses muss aber nicht bedeuten, dass eine Privilegierung schon deshalb ausscheidet, weil die Gesellschaft Wirtschaftsförderung zum Zweck hat. Im entschiedenen Fall bestand die Haupttätigkeit der Anteilseigner in der originären und den Kommunen vorbehaltenen hoheitlichen Aufgaben der Bauleitplanung und Erschließung. Obwohl diese Tätigkeit ausdrücklich auch der Wirtschaftsförderung dient, liegt die Privilegierung gemäß § 8 Abs. 7 S. 2 KStG vor, da sie Geschäfte tätigt, die würden sie von den Stadt selbst ausgeführt, deren Hoheitsbereich zuzuordnen wären.

Das Finanzgericht Köln entschied in einem Urteil ebenfalls am 9. März 2009, dass die Regelung des steuerlichen Querverbundes in § 8 Abs. 7 KStG durch das JStG 2009 keine unzulässige „neue“ Beihilfe im Sinne des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) darstellt. Zwar ist die Neuregelung zum

kommunalen Querverbund eine (bestehende) Beihilferegelung im Sinne des Europarechts. Nach Auffassung des FG Köln fällt die Vorschrift dagegen nicht unter das europarechtliche Anwendungsverbot des Artikel 108 Abs. 3 S. 2 AEUV. Dies beruht darauf, dass sie als Reaktion auf die aktuelle Grundsatzentscheidung des BFH (I R 32/06) nur die vor dem Inkrafttreten des EG-Vertrages in Deutschland bestehende Rechtslage fortzuschreibe und zwar so, wie sie sich aus der früheren übereinstimmenden Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung ergeben hat. Das FG Köln kommt daher zu dem Ergebnis, dass die gesetzliche Regelung der kommunalen Querfinanzierung nicht gegen europäisches Beihilferecht verstößt.

### 1.6. Bilanzsteuerrecht: Finanzverwaltung veröffentlicht Erläuterungen zur Maßgeblichkeit

Das Steuerrecht kennt zwar grundsätzlich keine eigenständige Gewinnermittlung und knüpft daher über das Maßgeblichkeitsprinzip an den handelsrechtlichen Jahresabschluss an, allerdings gehen zwingende steuerliche Regelungen insoweit vor. Bei steuerlichen Wahlrechten galt bisher die **umgekehrte Maßgeblichkeit**. Diese konnten nur in Anspruch genommen werden, wenn sie vorweg in der Handelsbilanz ebenso ausgeübt wurden. Dieser Grundsatz wurde mit dem Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) v. 25.05.2009 im Grundsatz aufgegeben. Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat nunmehr zu den damit verbundenen Fragen Stellung genommen.

Da lediglich die umgekehrte Maßgeblichkeit aufgegeben wurde, gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit nach wie vor. Handelsrechtliche Aktivierungsgebote und -wahlrechte führen in der Steuerbilanz zu Aktivierungsgeboten, handelsrechtliche Passivierungsverbote und -wahlrechte zu Passivierungsverboten. Die Ausübung handelsrechtlicher Wahlrechte ist auch für die Steuerbilanz maßgebend, sofern keine **steuerrechtlichen Sonderregelungen** bestehen.

Die Finanzverwaltung stellt zudem klar, dass seit dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, **unabhängig** vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden können. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz schränkt die Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechts nicht ein. Zudem können Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, **unterschiedlich** ausgeübt werden.

Soweit die Ausübung von steuerrechtlichen Wahlrechten zu Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz führen, sind die betroffenen Wirtschaftsgüter, in **besondere, laufend zu führende Verzeichnisse** aufzunehmen. Diese Verzeichnisse sind Bestandteil der Buchführung und müssen den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerli-

chen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen enthalten. Eine **besondere Form** der Verzeichnisse schreibt die Finanzverwaltung **nicht** vor. Ausreichend ist die Ergänzung des Anlageverzeichnisses bzw. des Verzeichnisses für geringwertige Wirtschaftsgüter um die entsprechenden Angaben. Sofern die Verzeichnisse nicht laufend oder vollständig geführt werden, ermittelt die Finanzverwaltung den Gewinn so, als wäre das Wahlrecht nicht ausgeübt worden.

Allerdings gilt die Pflicht zur Aufnahme in besondere Verzeichnisse nicht bei der Ausübung von steuerlichen Wahlrechten für Wirtschaftsgüter des **Sonderbetriebsvermögens** sowie für **Umwandlungen** nach dem Umwandlungssteuerrecht. Auch wenn die Bildung von steuerlichen Rücklagen in der Steuerbilanz abgebildet wird, ist eine Aufnahme in das besondere, laufend zu führende Verzeichnis nicht erforderlich. Wird die Rücklage in einem folgenden Wirtschaftsjahr auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes übertragen, gilt dies als Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts. Das Wirtschaftsgut ist dann mit den erforderlichen Angaben in das besondere, laufend zu führende Verzeichnis aufzunehmen. Aber auch hierauf kann verzichtet werden, soweit sich die erforderlichen Angaben ohnehin schon **aus der Buchführung** ergeben.

Die neue Vorschrift findet erstmals für Wirtschaftsjahre nach dem 31. Dezember 2008, also für den **Veranlagungszeitraum 2009**, Anwendung.

#### Hinweis:

Bei unterschiedlichen Wertansätzen in Handels- und Steuerbilanz, die infolge der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit verstärkt eintreten werden, ergibt sich zwangsläufig auch, dass der rechnerische Steueraufwand nach Handels- und nach Steuerrecht voneinander abweicht. Dies wird mittels aktiver oder passiver latenter Steuerabgrenzungen abgebildet. Mit dem BilMoG wurden auch die Regelungen zu latenten Steuern neu gefasst. Soweit Unternehmen aufgrund ihrer Rechtsform oder Größe davon betroffen sind, sollten im Zusammenhang mit abweichenden Bilanzansätzen immer auch diese neuen Regelungen berücksichtigt werden.

### 1.7. Änderungen des umsatzsteuerlichen Leistungsortes in Bezug auf juristische Personen des öffentlichen Rechts

Im Rahmen des sog. Mehrwertsteuerpaktes vom 01.01.2010, wurde die Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung (sonstigen Leistung) nach §§ 3a, 3b und 3e UStG neu geregelt. Hierzu nahm das BMF mit Schreiben vom 04.09.2009 ausführlich Stellung, insbesondere wurden auch die Grundsätze für die Leistungsortbestimmung bei juristischen Personen erörtert.

Gemäß § 3a Abs. 1 UStG ist grundsätzlich Ort der sonstigen Leistung, der Ort des Leistungserbringers. Wird jedoch die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht, so ist in der Regel der Ort des Leistungsempfängers maßgebend (§ 3a Abs. 2 S. 1 UStG). Kernstück der Neuregelungen der Ortsbestimmung hinsichtlich juristischer Personen ist § 3a Abs. 2 S. 3 UStG: Ist eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person Leistungsempfänger, der eine USt-IDNr. erteilt worden ist, so ist Leistungsort ebenfalls der Ort des Leistungsempfängers.

Konsequenzen hat dieses insbesondere dann, wenn der leistende Unternehmer aus einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union kommt. In diesem Fall verlagert sich auch die Steuerschuldnerschaft gemäß Art. 196 MwStSystRL auf den Leistungsempfänger.

Mit vorliegendem BMF-Schreiben vom 18.03.2010 fasst das BMF die Erörterungen zur Anwendung der gesetzlichen Regelungen bei juristischen Personen im am 04.09.2009 ergangenen Schreiben (Rz. 13 und 19) neu und ergänzt die neuen Randziffern 19a und 19b.

**Rz. 13: Qualifizierung nichtunternehmerisch tätiger juristischer Personen mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Leistungsempfänger gemäß § 3a Abs. 2 S. 3 UStG**

In der Neufassung der Randziffer 13 konkretisiert das BMF zusätzlich zu den bestehenden Ausführungen, dass ausschließlich nichtunternehmerisch tätige juristische Personen, denen für umsatzsteuerliche Zwecke eine USt-IDNr. erteilt worden ist und die nach § 3a Abs. 2 S. 3 UStG einem Unternehmer gleichzustellen sind, gegenüber dem Leistenden diese USt-IDNr. zu verwenden haben. Geschieht dies nicht, muss sich der Leistende durch Nachfrage beim Leistungsempfänger vergewissern, ob eine USt-IDNr. erteilt wurde.

**Rz. 19: Leistungsort bei Leistungsbezügen juristischer Personen des privaten Rechts**

Die ursprüngliche Randziffer 19 im Schreiben des BMF vom 04.09.2009 wurde mit Schreiben vom 18.03.2010 aufgeteilt. Randziffer 19 enthält nunmehr nur noch die Erörterungen zur Leistungsortbestimmung bei juristischen Personen des privaten Rechts, die sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch tätig sind. § 3a Abs. 2 UStG findet hier lediglich Anwendung,

wenn ein Leistungsbezug für den unternehmerischen Bereich gegeben ist.

**Rz. 19a: Leistungsort bei Leistungsbezügen juristischer Personen des öffentlichen Rechts**

Die Leistungsortbestimmung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die sowohl hoheitlich (nicht-unternehmerisch) als auch im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art (unternehmerisch) tätig sind, knüpft das BMF an die Frage, für welche Tätigkeit - unternehmerisch oder nichtunternehmerisch - die Leistung bezogen wird. Im Falle eines Leistungsbezuges für die unternehmerische Tätigkeit im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art findet § 3a Abs. 2 S. 3 UStG keine Anwendung, da hier ohnehin eine Leistung für ein Unternehmen vorliegt, also gemäß § 3a Abs. 2 S.1 UStG der Ort des Leistungsempfängers entscheidend ist.

Zudem erläutert das BMF in der neu gefassten Randziffer 19a die Verwendung der gemäß der Vereinfachungsregel für die Gebietskörperschaften Bund und Länder (Abschnitt 282a Abs. 3 S. 4 UStR) an einzelne Organisationseinheiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts erteilten USt-IDNr.. Danach ist die USt-IDNr. lediglich dann zu verwenden, wenn ein Leistungsbezug ausschließlich für den unternehmerischen Bereich besteht. Selbst wenn diese nur für Zwecke der Besteuerung innergemeinschaftlichen Erwerbs erteilte USt-IDNr. innerhalb der juristischen Person ausschließlich einer hoheitlichen Organisationseinheit zugewiesen ist, ist diese bei Leistungsbezügen nicht zu verwenden. Bei einer Leistung an den nichtunternehmerischen Bereich führen damit weder die einem Betrieb gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts erteilte USt-IDNr. noch die dem Hoheitsbereich nur für Zwecke der Besteuerung innergemeinschaftlichen Erwerbs erteilte USt-IDNr. zur Anwendung des § 3a Abs. 2 S.3 UStG, sodass der Leistungsort gemäß § 3a Abs.1 UStG am Ort des Leistungserbringers ist (so die Meinung des BMF).

**Rz. 19b: Leistungsort bei zwischenstaatlichen Leistungen der Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts**

Die neu eingefügte Randziffer 19b enthält nun in der ursprünglichen Randziffer 19 enthaltenen Abschnitt über die Leistungsortbestimmung bei zwischenstaatlichen Leistungen der Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts. Ergänzend konkretisiert das BMF die bereits vorhandenen Ausführungen dahingehend, dass ein Leistungsbezug entweder ausschließlich für den unternehmerischen oder sowohl für den unternehmerischen als auch nichtunternehmerischen Bereich vorliegen kann.

**Ergebnis und Auswirkungen für die Praxis**

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Leistungsortbestimmung gemäß § 3a Abs. 2 S. 3 UStG bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts nur dann einschlägig



ist, wenn diese ausschließlich hoheitlich tätig sind und über eine USt-IDNr. verfügen.

Ist die juristische Person sowohl hoheitlich als auch unternehmerisch tätig, sind nur im Falle eines Leistungsbezuges für den unternehmerischen Bereich die USt-IDNr. zu verwenden (so die Meinung des BMF).

In der Praxis müssen die juristischen Personen des öffentlichen Rechts bei jedem Leistungsbezug differenzieren, inwiefern der Leistungsbezug für den unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich bezogen wurde und ob ggf. eine USt-IDNr. verwendet werden muss. Im Gegenzug ist es für den Leistenden entscheidend, ob die Bestimmung des Leistungsortes nach § 3a Abs. 2 UStG einschlägig ist und damit ggf. eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft gem. Art. 196 MwStSystRL bewirkt wird.

Abschließend bleibt anzumerken, dass die Ausführungen des BMF zur Bestimmung des Leistungsortes bei juristischen Personen im Schreiben vom 18.3.2010 vor dem Hintergrund europarechtlicher Rechtsprechung zur Leistungsortbestimmung von Katalogleistungen (EuGH-Urteil vom 06.11.2008, C-242/07, TRR) nicht richtlinienkonform sind. Gemäß Art. 43 MwStSystRL sind juristische Personen selbst dann als Steuerpflichtige einzustufen, wenn sie Leistungen nur für den hoheitlichen Bereich beziehen.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen in der Niederlassung Berlin aus dem Fachbereich Umsatzsteuer **StB Annette Pogodda** und **Anja Schneider** (Tel. 030- 855722-445) zur Verfügung.

## 1.8. Projekt E-Bilanz - Elektronische Übermittlung von Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung

Unter dem Motto „Elektronik statt Papier“ hat der Gesetzgeber Ende des Jahres 2008 Neuerungen eingeführt, die die Kommunikation zwischen Fiskus und Steuerbürger mit Beginn des kommenden Jahres auf ganz neue Grundlagen stellen. Für alle Geschäftsjahre, die **nach dem 31.12.2010 beginnen**, müssen **bilanzierungspflichtige Unternehmen** ihre Bilanz, ihre Gewinn- und Verlustrechnung und gegebenenfalls eine Überleitungsrechnung **elektronisch** übermitteln (sog. **E-Bilanz**). Die bisher vorgeschriebene Übermittlung in Papierform entfällt. Diese Neuerungen der „E-Bilanzen“ stellt jedes Finanz- und Rechnungswesen von Unternehmen vor erhebliche Herausforderungen.

### Zukünftige Form und Inhalt der elektronischen Datenübermittlung

Die Inhalte der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung sind künftig in Form eines von der Finanzverwaltung vorgeschriebenen Datensatzes nach dem **XBRL-Standard** zu übermitteln. Die Datensätze müssen also der steuerlichen **XBRL-Taxonomie** entsprechen.

XBRL (eXtensible Business Reporting Language) ist ein international verbreiteter Standard für den elektronischen Datenaustausch von Unternehmensinformationen. Dieser ermöglicht es, Daten in **standardisierter Form** aufzubereiten und mehrfach zu nutzen - etwa neben der Veröffentlichung im elektronischen Bundesanzeiger zur Information von Geschäftspartnern, Kreditgebern, Aufsichtsbehörden oder Finanzbehörden. Die Struktur, aus der ein XBRL-Informationspaket besteht, wird mittels einer so genannten Taxonomie genau bestimmt.

Die Taxonomie definiert die verschiedenartigen **Elemente**, wie die einzelnen Positionen von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, als auch ihre **Beziehungen zueinander**. Im Wesentlichen ist darunter ein **erweiterter Kontenrahmen** zu verstehen, den die Finanzverwaltung als Mindeststandard definiert. Inhalt und Struktur der steuerlichen Taxonomie werden demnächst bekannt gegeben. Diese Taxonomie wird auch die **Gliederungstiefe** innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeben.

### Bedeutung für das Finanz- und Rechnungswesen

Da elektronische Bilanzen im XBRL-Format erstmals für die Wirtschaftsjahre an die Finanzverwaltung zu übermitteln sind, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen, sind Finanz- und Rechnungswesen bereits spätestens zum 1. Januar 2011 auf **XBRL-Konformität** zu überprüfen und entsprechend umzustellen (beim vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr entsprechend später).

Die anzuwendende Taxonomie bringt **erhebliche Abweichungen** zu den bisher gebräuchlichen Kontenrahmen mit sich, die entsprechende Auswirkungen auf

das Finanz- und Rechnungswesen sowie die Rechnungslegungssysteme haben. Dies betrifft zum einen das **Buchungsverhalten** und zum anderen die unterjährige Behandlung von steuerrelevanten Sachverhalten. Nach Bekanntgabe der endgültig maßgeblichen steuerlichen XBRL-Taxonomie sollten die Finanz- und Rechnungswesen daraufhin überprüft werden,

- ob die durch die XBRL-Taxonomie vorgegebene Gliederungstiefe als Mindeststandard bereits eingehalten wird und wie mit Erweiterungen dieses Mindestumfanges durch die Finanzverwaltung umzugehen ist, und
- wie Informationen über steuerliche Abweichungen bzw. eine höhere Gliederungstiefe im Rahmen der Übermittlung der Steuerbilanz eingearbeitet werden können. Da zukünftig Steuerbilanzen einschließlich Gewinn- und Verlustrechnung zu übermitteln sind, kann davon ausgegangen werden, dass die sich ergebenden steuerlichen Änderungen bereits an der Quelle, d. h. in Ihrem betrieblichen Rechnungswesen und somit unterjährig, zu er-

fassen sind. In vielen Fällen wird es deshalb erforderlich sein, neben der HGB-Buchhaltung auch eine **steuerliche Buchhaltung** zu führen.

#### Hinweis:

Wir beraten und unterstützen bei der Umsetzung der neuen Anforderungen aus der XBRL-Taxonomie. Gerne stellen wir die Neuerungen in einem persönlichen Gespräch detailliert dar und erarbeiten gemeinsam mit Ihnen die sich daraus ergebenden Änderungen für Ihr Finanz- und Rechnungswesen.

Wir werden Sie im weiteren Verlauf dieses Jahres auch regelmäßig über die aktuellen Entwicklungen informieren und Ihnen Wege aufzeigen, wie Sie Ihr Finanz- und Rechnungswesen organisatorisch und EDV-technisch anpassen können.

Bei Fragen im Bereich E-Bilanz/XBRL sprechen Sie bitte den Leiter der Arbeitsgruppe E-Bilanz, RA Sebastian Koch in unserer Niederlassung in Essen (Tel. 0201-87215-606; E-Mail: [sebastian.koch@bdo.de](mailto:sebastian.koch@bdo.de)) an.

## 2. RECHT

### 2.1. Beihilfenrecht

#### 2.1.1. Die Herstellung von Beihilfekonformität am Beispiel von kommunalen Ausfallbürgschaften

Regelmäßig sichern Gebietskörperschaften z. B. für ihre Eigengesellschaften oder Eigenbetriebe Investitions- und sonstige Kreditgeschäfte ab. Unter beihilferechtlichen Gesichtspunkten stellt sich dabei die Frage, welche Vorkehrungen getroffen werden müssen, um nicht in Konflikt mit dem europäischen Beihilfeverbot zu geraten.

Eine beihilferechtliche Relevanz kann sich immer dann ergeben, wenn die vorgesehenen Kreditsicherheiten (z. B. Ausfallbürgschaften) zu marktunüblichen Konditionen erfolgen und aus diesem Grund dem städtischen Unternehmen ein Wettbewerbsvorteil verschafft wird.

Dabei ist zu beachten, dass nicht jeder Transfer von kommunalen Finanzmitteln eine Beihilfe im Sinn der entsprechenden Regelungen des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV, ehemals EGV) darstellt. Vielmehr müssen sämtliche Tatbestandsmerkmale des Artikels 107 AEUV (ex-Artikel 87 EGV) erfüllt sein.

Als Tatbestandsmerkmale des Artikels 107 Abs. 1 AEUV lassen sich

- eine Begünstigung,
- das Vorliegen einer staatlichen Maßnahme oder Maßnahmen unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel,
- die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige (Selektivität),
- die Verfälschung bzw. drohende Verfälschung des Wettbewerbs und
- eine Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedsstaaten

identifizieren. Wichtig ist hierbei, dass sämtliche Tatbestandsmerkmale kumulativ vorliegen müssen.

Anhand der genannten Kriterien ist somit jeder Transfer von kommunalen Finanzmitteln und somit auch die Stellung von Kreditsicherheiten zu prüfen.

Als Kernelement des Beihilfetatbestandes kann die Begünstigung bezeichnet werden. Dabei ist zu beachten, dass der EU-beihilfenrechtliche Begriff der Begünstigung weiter gefasst ist als der des deutschen Zuwendungsrechts. Unter Begünstigung ist generell jeder wirtschaftliche Vorteil zu verstehen, den das jeweilige Unternehmen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte. Ob die Zahlung mit oder ohne vertragliche oder gesetzliche Rechtsgrundlage erfolgt, ist dabei nicht erheblich. Als Begün-

stigungstatbestände kommen somit grundsätzlich auch Bürgschaften und sonstige (Kredit-)Sicherheiten in Betracht.

Infolge seiner Grundlagenfunktion ist der Begriff der Begünstigung weit zu fassen. Zielrichtung ist die möglichst umfassende Unterbindung von Wettbewerbsverfälschungen zu Lasten von (privaten) Unternehmen.

Eine solche Wettbewerbsverfälschung liegt dann vor, wenn die vereinbarten Bedingungen marktunüblich sind. Dies ist dann in der Regel der Fall, wenn ein privater Dritter sich in einer vergleichbaren Situation wie die jeweilige Kommune nicht in gleicher Weise verhalten hätte. Eine Begünstigung liegt somit vor, wenn eine Leistung ohne marktgerechte Gegenleistung gewährt wird.

Im Fall einer Ausfallbürgschaft stellt sich somit die Frage nach der Marktüblichkeit der vorgesehenen Avalkonditionen. Soweit Marktüblichkeit gegeben ist, liegt mithin kein Begünstigungstatbestand vor.

Als Auslegungshilfe dient dabei die „Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Artikel 87 und 88 des EG-Vertrages auf staatliche Beihilfen in Form von Haftungsverpflichtungen und Bürgschaften“ (2008/C 155/02), veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union am 20. Juni 2008 (im Folgenden: „Bürgschaftsmitteilung“).

#### Bürgschaftsmitteilung

Die Bürgschaftsmitteilung soll laut ihrer Einleitung den Mitgliedstaaten ein klareres Bild über die Grundsätze verschaffen, von denen sich die Kommission bei der Anwendung der beihilferechtlichen Vorschriften auf staatliche Garantien leiten lässt. Somit ist die Mitteilung, bei der es sich formaljuristisch um eine Erläuterung der Kommissionspraxis bei der Auslegung des Begriffs einer staatlichen Beihilfe ohne Darstellung einer Genehmigungspraxis im Einzelnen handelt, vorliegend der geeignete Maßstab, um die Marktüblichkeit zu beurteilen.

Die Bürgschaftsmitteilung stellt zunächst heraus, dass die Frage, ob eine Garantie eine staatliche Beihilfe darstellt, zum Zeitpunkt der Übernahme der Garantie beurteilt werden muss und nicht etwa erst dann, wenn die Garantie in Anspruch genommen wird.

Im Falle einer sog. Einzelgarantie gemäß der Bürgschaftsmitteilung reicht das Vorliegen der folgenden Voraussetzungen aus, um eine staatliche Beihilfe aus-schließen zu können:

- Keine finanziellen Schwierigkeiten beim Kreditnehmer,
- Ermittlung des Garantiefumfangs zum Zeitpunkt der Garantieübernahme,
- Maximale Deckung von höchstens 80 % des jeweils ausstehenden Kreditbetrages sowie

- Zahlung eines marktüblichen Entgeltes für die Garantieeräumung.

### Freistellungsentscheidung/Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse

Die Beschränkung der Deckung durch die Garantie auf 80 % des jeweils ausstehenden Kreditbetrages gilt laut der Bürgschaftsmittelteilung nicht für staatliche Garantien zur Finanzierung von Unternehmen, deren Tätigkeit sich auf die Erbringung einer Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (im Folgenden: „DAWI“) beschränkt, mit der sie ordnungsgemäß betraut wurden, sofern die Garantie von der Behörde gegeben wird, die den entsprechenden Auftrag erteilt hat.

Eine solche DAWI muss den einschlägigen Vorschriften der Gemeinschaft entsprechen. Dazu gehört in erster Linie die Entscheidung 2005/842/EG der Kommission vom 28. November 2005 (im Folgenden: „Freistellungsentscheidung“) als Teil des sog. „Monti-Pakets“.

### Betrauungsakt

Aus Art. 3 i. V. m. Art. 4 Freistellungsentscheidung ergibt sich die Notwendigkeit, die DAWI in Form eines sog. Betrauungsaktes vorzunehmen. Eine abschließende Form für diesen Betrauungsakt gibt die Freistellungsentscheidung nicht vor; es muss sich lediglich um einen (verbindlichen) Verwaltungs- oder Rechtsakt handeln. Wichtig sind hingegen die inhaltlichen Bestandteile:

- Art und Dauer der Gemeinwohlverpflichtung,
- das beauftragte Unternehmen und der geografische Geltungsbereich,
- Art und Dauer der dem Unternehmen ggf. gewährten ausschließlichen oder besonderen Rechte,
- die Parameter für die Berechnung, Überwachung und etwaige Änderung der Ausgleichszahlungen sowie
- die Vorkehrungen, die getroffen wurden, damit keine Überkompensation entsteht bzw. etwaige überhöhte Ausgleichszahlungen zurückgezahlt werden.

Hinsichtlich der Höhe der zulässigen Ausgleichszahlungen bestimmt Art. 5 Freistellungsentscheidung, dass diese nicht über das hinausgehen dürfen, was erforderlich ist, um die durch die Erfüllung der Gemeinwohlverpflichtung verursachten Kosten unter Berücksichtigung der dabei erzielten Einnahmen und einer angemessenen Rendite aus dem für die Erfüllung dieser Verpflichtungen eingesetzten Eigenkapital abzudecken. Dabei dürfen bei einer reinen DAWI-Tätigkeit des Unternehmens die Gesamtkosten herangezogen werden; betätigt sich das Unternehmen daneben noch

auf anderen Gebieten, dürfen nur die der DAWI-Tätigkeit zurechenbaren Kosten berücksichtigt werden.

### Marktübliches Entgelt

Die übernommene Risikoträgerfunktion des Garantiegebers soll durch eine angemessene Prämie für den garantierten Betrag vergütet werden. Wird für die Garantie ein Entgelt gezahlt, das mindestens der entsprechenden, als Vergleichsmaßstab dienenden Garantieprämie auf den Finanzmärkten entspricht, so umfasst die Garantie gemäß Bürgschaftsmittelteilung keine staatliche Beihilfe.

Üblicherweise muss daher die als Vergleichsmaßstab dienende Garantieprämie auf den Finanzmärkten oder ein sonstiges adäquates Vergleichsinstrument ermittelt werden. Für den Fall, dass es sich bei dem Kreditnehmer um ein KMU handelt, sieht die Bürgschaftsmittelteilung indessen Erleichterungen dergestalt vor, dass in Abhängigkeit von der Bonität des begünstigten Unternehmens sog. Safe-Harbour-Prämien definiert wurden.

### Zusammenfassung

Aus Sicht der kreditgebenden Gebietskörperschaften ist es erforderlich, sich mit den Vorgaben des Beihilfenrechts auseinanderzusetzen. Dies wird in einigen Bundesländern bereits auf der Grundlage entsprechender ministerieller Erlasse vorgeschrieben. Mithilfe der durch das Montipaket zur Verfügung gestellten Instrumente (Betrauungsakt etc.) sollte es in der Regel möglich sein, das Begünstigungstatbestandsmerkmal einer Beihilfe rechtssicher ausschließen zu können. Dabei sollte im Einzelfall sorgfältig geprüft werden, ob und inwieweit die bestehenden Vereinbarungen bereits den Voraussetzungen eines Betrauungsaktes im Sinne der Freistellungsentscheidung genügen. Aus Gründen der Vollständigkeit sei darauf hingewiesen, dass eine Beihilfe wegen Unerheblichkeit bei Nichterreichung bestimmter Schwellenwerte (sogenannte de minimis-Beihilfen) ausgeschlossen sein kann (vgl. AI Kommunal Februar 2008). Im Zusammenhang mit Kreditsicherheiten ist es hierfür jedoch stets erforderlich, das Bruttosubventionsäquivalent zu ermitteln.

Vor dem Hintergrund der schwerwiegenden Sanktionen, die einen Verstoß gegen das Beihilfenverbot nach sich ziehen können (z. B. Nichtigkeit des zugrundeliegenden Geschäftes) sollten sämtliche potenziell beihilferrelevanten Sachverhalte überprüft und aufgearbeitet werden.

Als Ansprechpartner zum Thema „Europäisches Beihilfenrecht“ steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Bonn Herr RA Christoph Eckert unter der Tel. 0228/9849-316 zur Verfügung.

### 3. RECHNUNGSLEGUNG/DOPPIK

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

#### 3.1. Kleines Doppik-Einmaleins: Beihilfeversicherungen und Beihilferückstellungen

Einzelne Kommunen haben sogenannte Beihilfeversicherungen abgeschlossen. Danach übernimmt der Versicherer die Zahlung der Beihilfe, während die Kommune ausschließlich Versicherungsprämien an den Versicherer zahlt. Die Frage ist: Kann die Kommune auf die Bildung einer Beihilferückstellung verzichten?

Der Bildung einer Beihilferückstellung liegt folgende Grundannahme zugrunde: Der Beamte erwirbt einen Anspruch auf Übernahme von Beihilfezahlungen für die Zeit nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst. Da er im Ruhestand keine Leistung mehr für die Kommune bzw. den Dienstherrn erbringt, sollen auch keine entsprechenden Aufwendungen mehr die Ergebnisrechnung belasten. Nach dem wirtschaftlichen Verursachungsprinzip sind die dann noch voraussichtlich anfallenden Aufwendungen einer Rückstellung zuzuführen. Die Ansammlung der Rückstellung erfolgt ratierlich während der aktiven Dienstzeit. Auf die Bildung einer Rückstellung kann nur dann verzichtet werden, wenn nicht mit einer wirtschaftlichen Belastung zu rechnen ist. Dieses kann beispielsweise auch eine entsprechende Gegenforderung (auch gegenüber einem Dritten) sein, die unweigerlich mit der Inanspruchnahme der Zahlung steht. Diese Gegenforderung muss rechtlich einwandfrei und auch sicher sein.

An einer solchen Gegenforderung mangelt es jedoch bei dem Abschluss einer Beihilfeversicherung. Die Kommune hat noch keine gesicherte Rechtsposition im Sinne einer Forderung, da noch Versicherungsaufwendungen zu tätigen sind. Zahlen die Kommunen keine Versicherungsprämien, zahlt der Versicherer auch keine Beihilfen. Die Versicherungsprämien beziehen sich aber immer nur auf das laufende aktuelle Jahr. Zahlungen für die Zukunft sind in den Versicherungsprämien nicht enthalten. Damit erlangen die Kommunen keine Rechts- oder Vermögensposition, die sie zu einer unstrittigen Gegenforderung berechtigen würde. Damit sind die Verpflichtungen in der Bilanz der Kommune in Form einer Beihilferückstellung auszuweisen. Zudem ist die Beihilferückstellung in ungeschmälerter Höhe auszuweisen.

Die Handhabe stellt sich also wie folgt dar: Während der aktiven Dienstzeit erfolgt eine ratierliche Zuführung zur Rückstellung bis zum Eintritt in den Ruhestand. Ab dem Eintritt in den Ruhestand verringert

sich die Rückstellung durch eine entsprechende ratierliche Auflösung, wobei der Auflösungsbetrag durch die versicherungsmathematischen Grundlagen bestimmt wird (z.B. gegenläufiger Effekt der Aufzinsung, Verlängerung Lebensalter). Der Versicherungsaufwand ist jährlich als ordentlicher Sach- und Dienstleistungsaufwand darzustellen.

#### 3.2. NKF-Gesamtabschluss in Nordrhein-Westfalen (NRW): Update-Veranstaltung zu den Vereinfachungsvorschriften!

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

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

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

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

Folgende wesentliche Erleichterungen werden empfohlen:

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

Mit den Empfehlungen sind hilfreiche und wünschenswerte Vereinfachungen erarbeitet worden. Im Hinblick auf die Festlegung des Erstkonsolidierungsstichtags auf den 1. Januar 2010 hätte ein Erstkonsolidierungsstichtag auf den 31. Dezember 2010 zu einer weiteren wesentlichen Vereinfachung geführt. Gleichwohl verbleibt eine Vielzahl offener Fragestellungen. Dies betrifft auch die bislang noch nicht ausreichend diskutierten Probleme der Folgekonsolidierung sowie die ersten praktischen Erfahrungen bei der Erstellung des ersten NKF-Gesamtabschlusses.

BDO bietet speziell zu der Thematik „Praktikable Anwendung der Erleichterungsvorschriften“ am Mittwoch, 15. September 2010 einen Workshop in der Bonner Niederlassung an. Für Rückfragen stehen Ihnen Herr WP/StB Wolfgang Veldboer (Tel.: 0228-9849-313 oder wolfgang.veldboer@bdo.de), Herr WP Thomas Semelka (Tel.- 201 87215-405 oder thomas.semelka@bdo.de) und Herr WP/StB Ralf Offergeld (Tel.: 0228-9849-404 oder ralf.offergeld@bdo.de) jederzeit gerne zur Verfügung.

## 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. Mindestbesteuerung in bestimmten Fällen unzulässig?

Nicht ausgeglichene negative Einkünfte bzw. Verluste, die nicht in den vorangegangenen Veranlagungszeitraum zurückgetragen worden sind, sind im jeweils folgenden Veranlagungszeitraum nur bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von EUR 1 Mio. unbeschränkt und darüber hinaus bis zu 60 % abziehbar. Ob dies unter dem Gebot der **finanziellen Leistungsfähigkeit** auch in dem Fall gelten kann, dass eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen nicht mehr möglich ist, hatte das Finanzgericht Nürnberg in einem Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung (AdV) zu beurteilen.

Für eine GmbH wurde zum 31.12.2006 ein hoher **körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag** festgestellt. Für den Veranlagungszeitraum 2007 wurde Körperschaftsteuer festgesetzt, da der Gewinn mehr als EUR 1 Mio. betrug und wegen der gesetzlich vorgesehenen **Deckelung** (Mindestbesteuerung) nicht vollständig ausgeglichen werden konnte. Der zum 31.12.2007 verbleibende und festgestellte Verlustvortrag ging allerdings im Jahr 2008 in Zuge von Verschmelzungen bzw. Anteilsübertragungen **vollständig unter**.

Das Finanzgericht schloss sich dem Antrag der Rechtsnachfolgerin der ursprünglichen GmbH an. Es bestehen erhebliche Bedenken, die Mindestbesteuerung anzuwenden, wenn eine Verlustverrechnung in **späteren Veranlagungszeiträumen** aus rechtlichen Gründen **ausgeschlossen** ist. Für die Gesellschaft besteht damit nicht mehr die Möglichkeit, auch den im Jahr 2007 wegen der Mindestbesteuerung nicht verrechenbaren Verlustvortrag in den Folgejahren mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte auszugleichen. Zumindest nach der für das AdV-Verfahren ausreichenden **summarischen Prüfung** ist nach Auffassung des Finanzgerichts zweifelhaft, ob die Mindestbesteuerung in derartigen Fällen den verfassungsrechtlichen Geboten entspricht, die Ertragsteuerbelastung an der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auszurichten (sog. objektives Nettoprinzip) und eine verfassungswidrige **Übermaßbesteuerung** zu vermeiden.

#### Hinweis:

Höchstrichterliche Rechtsprechung liegt zu diesem Sachverhaltskomplex noch nicht vor. Betroffene Steuerpflichtige sollten entsprechende Veranlagungen auf jeden Fall offen halten und unter Hinweis auf die ergangene Finanzgerichtsrechtsprechung eine Ausset-

zung der Vollziehung und Ruhen des Verfahrens beantragen.

### 4.2. BFH lässt auch steuerlich die Passivierung „angeschaffter“ Drohverlustrückstellungen zu

Eine GmbH hatte im Rahmen eines Kauf- und **Übertragungsvertrags** über sämtliche einem bestimmten Geschäftsbereich zuzuordnenden **aktiven und passiven Wirtschaftsgüter** auch Verpflichtungen aus zwei Mietverträgen übernommen. Da die Verträge keinen wirtschaftlichen Nutzen mehr versprachen, hatte bereits die veräußernde Gesellschaft eine entsprechende **handelsrechtliche Drohverlustrückstellung** gebildet. Mit der Übernahme des Geschäftsbereichs passivierte die Erwerberin die Verlustrückstellungen im Erwerbszeitpunkt auch steuerlich und behielt dies zum nachfolgenden Bilanzstichtag bei. Das Finanzamt wollte die Passivierung wegen des **steuerlichen Ansatzverbots** jedoch auflösen. Dem folgte der BFH nicht.

Die steuerliche Gewinnermittlung geht vom Betriebsvermögen aus, das nach den handelsrechtlichen **Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung** auszuweisen ist. Zu diesen zählt auch das Gebot, Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Daraus folgt u. a., dass **Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral** zu behandeln sind. Dies gilt auch für übernommene Passivpositionen und unabhängig davon, ob für diese - wie bei Drohverlustrückstellungen - in der Steuerbilanz ein Ansatzverbot besteht. Denn die Übernahme steuerrechtlich (zutreffend) nicht bilanzierter Verbindlichkeiten ist Teil des vom Erwerber zu entrichtenden Entgelts, erhöht mithin dessen Anschaffungskosten und unterliegt damit nicht mehr einem steuerlichen Ansatzverbot.

Bei der mit der Schuldübernahme verbundenen **Freistellungsverpflichtung** handelt es sich nicht mehr um den Teil eines schwebenden Geschäfts. Diese ist vielmehr vom Erwerber sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz nicht als Drohverlustrückstellung, sondern nach den für **ungewisse Verbindlichkeiten** geltenden Grundsätzen zu passivieren. Eine spätere Auflösung wegen des steuerlichen Ansatzverbots kommt deshalb nicht in Betracht.

#### Hinweis:

Es wird bereits diskutiert, ob mögliche Folgewirkungen aus dem BFH-Urteil insoweit bestehen, dass die Urteilsgrundsätze auch auf andere Fälle der Korrektur von Schulden durch steuerliche Vorschriften anzuwenden sind. Dies betrifft z. B. die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Steuerbilanz oder die abweichende Bewertung von Altersvorsorgeverpflichtungen. Auch insoweit könnten bei

Anschaffungsvorgängen die dabei vereinbarten Werte - und nicht die steuerlichen Werte - in der Steuerbilanz beim Erwerber angesetzt werden müssen. Offen ist in diesen Fällen allerdings noch, wie diese Passivposten auf Seiten des Erwerbers in den Folgejahren weiterentwickelt werden müssen.

### 4.3. Cash-Pooling im Konzern Kommune

Regelmäßig ist zweckbedingt die Liquidität in einer Kommune mit zugehörigen Eigenbetrieben, kommunalen Gesellschaften sowie zugehöriger Minderheitsbeteiligungen, auf diverse Bankkonten verschiedener Kontoinhaber verteilt. Darunter werden Konten mit Guthaben und andere mit Kreditsalden zu finden sein. Wir möchten wesentliche Aspekte zur Wirtschaftlichkeit, Zulässigkeit sowie Optimierungsmöglichkeiten solcher Strukturen beleuchten.

Bedingt durch Transaktions- und Risikokosten im Kalkulationsschema eines Kreditinstituts sind Sollzinsen regelmäßig höher als Guthabenzinsen in derselben Währung. Wer somit gleichzeitig kurzfristige Geldanlagen und -aufnahmen tätigt, erfährt einen Zinsnachteil aus unnötigen Kreditaufnahmen. Eine Kreditaufnahme ist insbesondere dann unnötig, wenn freie Liquidität innerhalb eines wirtschaftlichen Verbundes vorhanden ist, aber nicht zur Tilgung von kurzfristigem Fremdkapital genutzt wird. Es wird hier für den kommunalen Sektor unterstellt, dass Kredite jederzeit neu aufgenommen werden können, taktische Kreditziehungen sind damit nicht im Fokus.

Kommunalrechtlich ist hier die Frage einschlägig, ob eine unnötige Kreditaufnahme eine unzulässige Mehrverschuldung darstellt bzw. bei gleichzeitiger Geldanlage eine kreditfinanzierte Finanzinvestition vorgenommen wird, was beides zumindest nicht als sachgerecht einzustufen wäre (vgl. bspw. Ziffer 3 der Richtlinie zu kommunalen Anlagegeschäften und derivativen Finanzierungsinstrumenten, Erlass des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport vom 18. Februar 2009 - IV 24 - 15 i 01.08, StAnz 2009 S. 701)

Unabhängig von der Beantwortung dieser rechtstheoretischen Frage lässt sich konstatieren, dass sämtliche Gemeindeordnungen bzw. Gemeindeverfassungen der Bundesländer den Gebietskörperschaften eine wirtschaftliche, effiziente und sparsame Haushaltswirtschaft vorschreiben (z. B. § 75 Abs. 1 S. 2 GO NRW, § 72 Abs. 2 SächsGemO).

#### Instrument des Cash-Pooling

Seitens der Kreditwirtschaft werden Zahlungsverkehrsinstrumente angeboten, die eine automatische Zusammenführung der Bankkontenliquidität auf einem oder mehreren Hauptkonten beinhalten, häufig als "Cash-Pooling", "Cash Concentration" oder "automatische Saldenzusammenführung" bezeichnet. Es bestehen dabei Möglichkeiten zur individuellen Ge-

staltung, indem bspw. Mindestübertragsbeträge bzw. Mindestrestguthaben definiert werden.

Prozessual werden täglich nach Buchungsschluss die Salden aller Poolkonten (auch „Unterkonten“) überprüft und durch automatisch veranlasste, physische Geldtransfers taggleich zu Gunsten oder zu Lasten eines Hauptkontos ausgeglichen bzw. auf den Zielsaldo geführt. Im Übrigen können Zahlungsverkehrsaufträge für die Poolkonten wie gewohnt erteilt werden. Mit dem Kreditinstitut ist eine besondere Cash-Pooling-Vereinbarung zu schließen. Das Cash-Pooling kann grundsätzlich über Bankkonten, verschiedene Banken und Kontoinhaber, sogar über Währungen hinweg implementiert werden, je nach Angebot der beteiligten Kreditinstitute.

#### Zulässigkeit der Kreditgewährung

Wenn eine kommunale Gesellschaft G ihr Bankkontoguthaben von EUR 10.000 per Cash-Pooling auf das Hauptkonto der Kommune K transferiert, erfolgt dies rechtlich als Darlehen. Damit ist eine besondere Cash-Pooling-Vereinbarung auch zwischen K und G geboten. Buchhalterisch werden sowohl K als auch G Verrechnungskonten führen, um die täglichen Cash-Pooling-Buchungen zu erfassen. Der Saldo dieses Verrechnungskontos spiegelt den Darlehensbetrag wider. Verrechnungskonten werden i. d. R. marktüblich verzinst. Für G stellt die Cash-Pooling-Buchung damit grundsätzlich einen Aktiv- bzw. Passiv-Tausch dar. Im obigen Beispiel hat G statt einer "Forderung gegen Kreditinstitute" nun "Forderungen gegen Gesellschafter". Für K entstehen Bilanzverlängerungen oder -kürzungen.

Fraglich ist, ob und zwischen welchen Parteien im Konzern Kommune Kreditgeschäfte in dieser Form zulässig sind. Hierzu werden nachstehend ausgewählte Aspekte beleuchtet.

#### Eigenbetriebe

Bei der Integration von Eigenbetrieben in eine moderne kommunalweite Liquiditätssteuerung sind die Besonderheiten des jeweiligen Bundeslandes in Form der Gemeindeordnungen bzw. Kommunalverfassungen, die regelmäßig auf die Eigenbetriebsverordnungen Bezug nehmen, zu beachten. Grundsätzlich kann festgestellt werden, dass die Eigenbetriebsverordnungen der Länder einem Cash-Pooling nicht entgegenstehen, wie sich am Beispiel Nordrhein-Westfalen zeigt. § 11 der EigVO NRW lautet: Vorübergehend nicht benötigte Geldmittel des Eigenbetriebs sollen in Abstimmung mit der Liquiditätslage der Gemeinde angelegt werden. Wenn die Gemeinde die Mittel vorübergehend bewirtschaftet, ist sicherzustellen, dass die Mittel dem Eigenbetrieb bei Bedarf wieder zur Verfügung stehen.

Dies bedeutet, dass die Cash-Pooling-Vereinbarung zwischen dem Sondervermögen Eigenbetrieb und der Gebietskörperschaft lediglich zu berücksichtigen hat, dass die Mittel, die der Eigenbetrieb dem Pool zur



Verfügung stellt, im Bedarfsfall wieder zu Gunsten des Eigenbetriebes abgerufen werden können.

### Kommunale Gesellschaften (100%-Anteil)

Soweit die kommunale Gebietskörperschaft 100 % der Gesellschaftsanteile an einer sog. Eigengesellschaft hält, steht einer vollständigen Liquiditätsbündelung im "Konzern Kommune" ebenfalls nichts entgegen. Allenfalls müssen die gesellschaftsvertraglichen Restriktionen beachtet werden, die sich jedoch durch die alleinige Eigentümerstellung der Kommune notfalls durch Satzungsänderung aufheben lassen.

### Kommunale Gesellschaften (Anteil 50,01 bis 99,99 %)

Rechtlich interessant ist die Frage nach der Integrierbarkeit von sonstigen Unternehmen, an denen die Gebietskörperschaft gesellschaftsrechtlich beteiligt ist. Es kann sich dabei grundsätzlich um sog. Gemischt-wirtschaftliche Unternehmen handeln, d. h. Unternehmen, an denen sowohl die öffentliche Hand als auch private Dritte beteiligt sind, oder um Unternehmen, an denen unterschiedliche rein öffentliche Gesellschafter Anteile halten (gemischt-öffentliche Gesellschaften).

Zunächst gilt es dabei, diejenigen Gesellschaften zu untersuchen, bei denen die öffentliche Hand, die das Cash-Pooling durchführen möchte, die Mehrheit der Gesellschaftsanteile hält.

Bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) am 1. November 2008 bestand Rechtsunsicherheit bezüglich der Zulässigkeit von Cash-Pool-Vereinbarungen in Konzernen. Seitdem regelt § 30 Abs. 1 GmbHG eindeutig, dass Leistungsbeziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften erfolgen dürfen, wenn ein Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrag i. S. d. § 291 AktG besteht oder der Rückgewähranspruch gegen den Gesellschafter als vollwertig anzusehen ist. Ein Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrag zur Kommune wird regelmäßig nicht vorliegen. Der Rückgewähranspruch gegen die Kommune dürfte jedoch als vollwertig gelten.

Nach Auffassung der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht können Gebietskörperschaften, soweit sie eine Mehrheitsgesellschafterstellung inne haben, einen Liquiditätsverbund mit ihren Tochtergesellschaften eingehen. Kommunale Gesellschaften (Anteile unter 50 %).

Auch soweit die Gebietskörperschaft nicht die Mehrheit der Gesellschaftsanteile hält, ist eine Einbeziehung in einen Liquiditätsverbund grundsätzlich denkbar. Voraussetzung in einer solchen Konstellation ist, dass die Gesellschaft im Rahmen des kommunalen Gesamtabschlusses zur Vollkonsolidierung verpflichtet ist (Bsp. NRW: § 116 Abs. 2 und 3 GO NRW i. V. m. § 50

GemHVO NRW.). Dieses dürfte aber dann doch eher die Ausnahme sein.

In allen Varianten ist darauf hinzuweisen, dass eine Kommune, die das Poolhauptkonto führt, lediglich Guthaben automatisch erhalten sollte, ein automatischer Saldenausgleich zu Lasten eines Kommunalkontos wird nicht empfohlen. Ferner darf es durch die Errichtung des Cash-Pools nicht dazu kommen, dass die Gemeinde den haushaltsrechtlich zulässigen Höchstbetrag von Krediten zur Liquiditätssicherung überschreitet. Ebenso sind die steuerrechtlichen Vorschriften (Angemessenheit des Leistungsaustauschs) zu beachten.

### Vorteil Steuerung und Transparenz

Aus unserer Sicht kann eine Konzern-Kommune durch Implementierung eines weitreichenden Cash-Poolings wesentliche Vorteile erreichen:

- Optimierung der Geldanlagen und -aufnahmen
- Verminderung der Zinslast
- Reduzierung nomineller Verschuldungskennzahlen
- Vermeidung von riskanten Finanzanlagen
- bei Konzerneinheiten aus Überschussliquidität
- jederzeitige transparente Information über Liquiditätsentwicklung aller
- Konzernteile
- Vermeidung des Sachverhalts "kreditfinanzierte Geldanlage"

All dies wird erreicht ohne Beeinträchtigung des Zahlungsverkehrs und bestehender Bankverbindungen.

### Vorschläge für die Praxis

Ob und in welchem Umfang eine Kommune die vorgenannten Vorteile realisieren kann und will, bedarf einer strukturierten Analyse und Entscheidungsfindung. Die Umsetzung kann regelmäßig in kurzer Zeit erfolgen, da die technischen Instrumente vorhanden sind. Etwas Überzeugungsarbeit ist nach unserer Erfahrung hinsichtlich der Einbindung und Motivation aller beteiligten Kontoinhaber notwendig. Hierzu sollten frühzeitig sämtliche Entscheidungsträger in den Umgestaltungsprozess eingebunden und von den Vorteilen der zentralen Liquiditätssteuerung überzeugt werden.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen u. a. in der Niederlassung in Bonn Herr RA Christoph Eckert (Tel. 0228/9849-316) und Herr Mario Bruns, MBA, LL.M. (Oec.) (Tel. 0228/9849-401) zur Verfügung.

Dieser Artikel ist in der Haushaltszeitung Ausgabe 1, April 2010 erschienen. Die Veröffentlichung erfolgt mit freundlicher Genehmigung des Verlages.

## 5. VERSORGUNG

### 5.1. Neu- und Ausbau von Wärmenetzen - Nur mit der Wirtschaftsprüferbescheinigung erhalten Betreiber Zugang zu den Fördertöpfen

Betreiber von Wärmenetzen haben gegenüber dem zuständigen Stromnetzbetreiber Anspruch auf Zahlung eines Zuschlags zur Förderung des Neu- und Ausbaus von Wärmenetzen sowie von Netzverstärkungsmaßnahmen. Die Förderung ist an das Vorhandensein von bestimmten Voraussetzungen geknüpft und bedarf der Antragstellung beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA).

Wesentlicher Bestandteil der Antragstellung ist eine Wirtschafts- oder Buchprüferbescheinigung über das Vorliegen der Zuschlagsvoraussetzungen.

Die Bearbeitung von ersten Förderanträgen im Frühjahr 2010 hat gezeigt, dass hier Unterstützungsbedarf vorhanden ist. Diese attraktive Fördermöglichkeit und die einzuhaltenden Fristen sind vielen Wärmenetzbetreibern noch längst nicht bekannt.

Die BDO Technik- und Umweltconsulting GmbH hat im Frühjahr 2010 - in Kooperation mit Wirtschaftsprüfern der BDO Deutsche Warentreuhand Aktiengesellschaft - verschiedene Projekte zu diesem Thema bearbeitet. Die BDO Technik- und Umweltconsulting GmbH ist ein Joint Venture der BDO Deutsche Warentreuhand Aktiengesellschaft und der Weyer Gruppe, einem Verbund unabhängiger Ingenieur- und Consultingunternehmen, der auf die Bearbeitung technisch-wirtschaftlicher Fragestellungen spezialisiert ist.

#### Vorbemerkungen

Durch die letzte Novellierung des KWK-Gesetzes Ende 2008 wurde ein weiterer Anreiz zum Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung geschaffen: die Förderung des Neu- und Ausbaus von Wärmenetzen, der Durchführung von Netzverstärkungsmaßnahmen sowie des Zusammenschlusses bestehender Wärmenetze.

Mit diesem zusätzlichen Anreiz ergibt sich per Gesetz ein fruchtbares Prüfungsthema für Wirtschaftsprüfer, dessen kaufmännische Fragestellungen durch eine Reihe von technischen ergänzt werden.

#### Gesetzliche Voraussetzungen

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

1. der Neu- oder Ausbau ab dem 1. Januar 2009 begonnen wird und die Inbetriebnahme des Wärmenetzes bis zum 31. Dezember 2020 erfolgt,
2. die Versorgung des Wärmenetzes überwiegend mit Wärme aus KWK-Anlagen erfolgt. Bei Inbetriebnahme des Wärmenetzes muss die Wärmeinspeisung aus KWK-Anlagen mehr als 50 % betragen, für den Endausbau des Netzes muss ein

KWK-Wärmeanteil von mindestens 60 % nachgewiesen werden.

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

#### BAFA-Zulassung des Neu- und Ausbaus

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

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

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

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

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

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

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

#### Prüfungsinhalte

Der Antrag kann bis zum 28. Februar des auf die Inbetriebnahme folgenden Kalenderjahres gestellt werden. Diese Frist ist eine Ausschlussfrist. Dabei ist die Wirt-

schaftsprüferbescheinigung ein wesentlicher Bestandteil des Antrages.

Die Prüfungsinhalte und weitere Einzelheiten ergeben sich aus dem IDW-Prüfungsstandard PS 971, Prüfungen nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz sowie aus einem speziellen BAFA-Merkblatt zum Thema „Wärmenetze“.

Bei der Prüfung der technischen Aspekte unterstützen Sie sachkundig die Ingenieure der BDO Technik- und Umweltconsulting GmbH. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an die nachfolgenden Ansprechpartner.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen u. a. bei der BDO TUC Herr Dipl.-Ing. Bernd Bongers (bernd.bongers@bdo.de) und Herr Dipl.-Ing. Stephan Schwartz (stephan.schwartz@bdo.de) zur Verfügung.

## 5.2. Leitfaden der Regulierungsbehörden zu Inhalt und Struktur von Anträgen auf Neufestlegung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen nach § 26 Abs. 2 ARegV

Der Verordnungsgeber hat in § 26 Abs. 2 ARegV Regelungen getroffen, um die wirtschaftlichen Folgen von Veränderungen der Unternehmens- und Netzstruktur - bedingt durch teilweise Netzübergänge und Netzaufspaltungen (zusammenfassend: „Netzübergang“) - angemessen in den kalenderjährlichen Erlösobergrenzen abzubilden.

In unserer letzten Ausgabe haben wir in diesem Zusammenhang über den „Entwurf eines Leitfadens der Regulierungsbehörden zu Inhalt und Struktur von Anträgen auf Neufestlegung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen nach § 26 Abs. 2 ARegV“ berichtet. Der (ehemalige) Entwurf aus Dezember 2009 steht nunmehr in der abschließenden Fassung (Mai 2010) auf der Website der Bundesnetzagentur zum Download bereit. Inhaltlich beschäftigt sich der Leitfaden in sieben Kapiteln mit der definitorischen Abgrenzung von Netzübergang und Vollnetzübergang (I), Zuständigkeitsregelungen (II), Ausgestaltung des Antrags (III), Zeitpunkt des Netzübergangs (IV), Anpassung der Netzentgelte (V), Aufteilung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen (VI) und der Ausfüllhilfe zu den Erhebungsbögen (VII). Während wir Kapitel I bis III des Leitfadens in unserer Ausgabe AI Kommunal 1/2010 erläutert haben, wollen wir in Teil II im Folgenden auf die Kapitel IV bis VI eingehen.

Entsprechend dem Leitfaden sollten Netzübergänge stets mit Wirkung zum **1. Januar eines Kalenderjahres** erfolgen. § 26 Abs. 2 S. 1 ARegV verweist auf die Festlegung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen nach § 32 Abs. 1 Nr. 1 ARegV. § 32 Abs. 1 Nr. 1 ARegV verweist seinerseits wiederum auf die Bestimmung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen nach § 4 ARegV. In § 4 Abs. 2 ARegV ist ausschließlich die Bestimmung einer Erlösobergrenze für jedes Kalender-

jahr der Regulierungsperiode vorgesehen. Eine zeitan- teilige, unterjährige Bestimmung der kalenderjährli- chen Erlösobergrenze ist hingegen nicht vorgesehen.

Nach der Argumentation der Regulierungsbehörden könnte eine hohe Anzahl von unterjährigen Netz- übergängen zu einer Vielzahl von Entgeltanpassungen pro Kalenderjahr führen. Dies entspricht nicht dem Grundgedanken des § 17 Abs. 3 ARegV und § 21 Abs. 1 EnWG. Daher sind entsprechend dem Leitfaden Ent- geltanpassungen am Anfang eines Kalenderjahres zu bündeln. Zudem würde eine unterjährige Aufteilung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen in der Folge erheb- liche Abgrenzungsprobleme hinsichtlich des Regulie- rungskontos nach § 5 ARegV bereiten. Sollten die betei- ligten Netzbetreiber dem entgegen gleichwohl eine **unterjährige Anpassung** der kalenderjährlichen Erlös- obergrenze vereinbaren, so ist eine unterjährige An- passung der Netzentgelte nicht zulässig. Der Verord- nungsgeber hat die Entscheidung zu § 17 Abs. 3 S. 1 ARegV damit begründet, dass häufige Schwan- kungen der Netzentgelte vermieden werden sollen, um die hieraus resultierenden Nachteile für Netzkunden zu verhindern.

Zur Vermeidung einer Vielzahl unterjähriger An- passungen der Netzentgelte sind die Entgelte des abge- benden Netzbetreibers im übergehenden Netzanteil bis zum Ende des Kalenderjahres beizubehalten. Ebenso hat der abgebende Netzbetreiber seine Netzentgelte im verbleibenden Netz bis zum Jahresende beizubehalten. Eine Saldierung der sich daraus ergebenden Mehr- oder Mindererlöse erfolgt gemäß § 5 Abs. 1 ARegV nach dem Ablauf des Kalenderjahres über das Regulierungskonto.

Aus den nach § 26 Abs. 2 S. 1 ARegV neu festgelegten kalenderjährlichen Erlösobergrenzen des beteiligten Netzbetreibers ist grundsätzlich ein **einheitliches Netz- entgelt** zu bilden.

Die an einem Netzübergang beteiligten Netzbetreiber haben die kalenderjährlichen Erlösobergrenzen und die einzelnen Kostenanteile der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen **sachgerecht** aufzuteilen und dies nachzuweisen. Hierzu haben sie insbesondere den verwendeten **Aufteilungsmaßstab** und die im Ein- zelnen verwendeten **Aufteilungsschlüssel** darzulegen und zu begründen. Entsprechend dem Leitfaden sollte ein Aufteilungsmaßstab gewählt werden, der sich ausgehend von einer detaillierten Darstellung des Sachanlagevermögens und dessen Wartungszustand und an einer Aufteilung der Kosten des Ausgangs- niveaus orientiert. Unter Anwendung des für den ab- gebenden Netzbetreiber ermittelten Effizienzwertes können dann für den übergehenden und den ver- bleibenden Netzanteil die neuen kalenderjährlichen Erlösobergrenzen der Regulierungsperiode ermittelt werden.

Der abgebende Netzbetreiber sollte gegenüber dem aufnehmenden Netzbetreiber vor den Verhandlungen über die Aufteilung der kalenderjährlichen Erlös- obergrenzen nach § 26 Abs. 2 ARegV zumindest das zu

übertragende **Sachanlagevermögen** nach Anschaffungszeitpunkten, die jeweiligen Anschaffungs- und Herstellungskosten, die kalkulatorischen Nutzungsdauern und eine Beschreibung des Wartungszustandes des Netzanteils bzw. die auf den zu übertragenden Netzanteil entfallenden Wartungs- und Instandhaltungsaufwendungen offenlegen. Eine Schlüsselung des Sachanlagevermögens ist nur zulässig, wenn eine anlagenscharfe Zuordnung der Vermögenswerte nicht möglich ist. Die verwendeten Schlüssel sind darzulegen und zu begründen.

Eine Aufteilung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen eines Netzbetreibers anhand der in den jeweiligen Netzanteilen anfallenden **Verbrauchsmengen** könnte lt. Verordnungsgeber ggf. dazu führen, dass verbrauchsstarken Netzanteilen mit günstiger Kostenstruktur (d. h. überproportional niedrigen Netzkosten) zu hohe kalenderjährliche Erlösobergrenzen und umgekehrt Netzanteile mit ungünstiger Kostenstruktur zu geringe Erlösobergrenzen zugeordnet werden.

Die an einem Netzübergang beteiligten Netzbetreiber können die **dauerhaft nicht beeinflussbaren Kostenanteile (KA<sub>dnb</sub>)** des abgebenden Netzbetreibers grundsätzlich unter sich aufteilen. Die KA<sub>dnb</sub> der festgelegten kalenderjährlichen Erlösobergrenzen werden in § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 bis 13 ARegV abschließend aufgezählt. Bei sachgerechter Gestaltung von Netzübergängen führen die **vorgelagerten Netzkosten (vgNK)** und die **Vergütung für dezentrale Einspeisung** nicht zu wirtschaftlichen Nachteilen der beteiligten Netzbetreiber, da § 4 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 ARegV eine Anpassung dieser KA<sub>dnb</sub> zum 1. Januar eines Jahres gewährleistet und durch den Plan-Ist-Abgleich nach § 5 Abs. 1 S. 2 ARegV es sich bei den vgNK um einen durchlaufenden Posten handelt.

Bei den **sonstigen dauerhaft nicht beeinflussbaren Kostenanteilen (sonstige KA<sub>dnb</sub>)** nach § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 bis 3, 6, 7, 9, 10 und 13, S. 2 und 3 ARegV (also ohne vgNK und Vergütung für dezentrale Einspeisung) ist im Regelverfahren auf die im vorletzten Kalenderjahr entstandenen Kosten abzustellen. Befindet sich der abgebende Netzbetreiber im **Regelverfahren**, so ist für den übergehenden Netzanteil - unabhängig davon in welchem Verfahren sich der aufnehmende Netzbetreiber befindet - eine Anpassung der KA<sub>dnb</sub> grundsätzlich möglich. Wenn der übergehende Netzteil von einem Netzbetreiber im **vereinfachten Verfahren** an einen anderen Netzbetreiber übertragen wird, ist eine Anpassung der sonstigen KA<sub>dnb</sub> ausgeschlossen.

Die am Netzübergang beteiligten Netzbetreiber haben ferner die Möglichkeit zwischen zwei unterschiedlichen Verfahren zur Übertragung von **sonstigen KA<sub>dnb</sub>** zu wählen. Bei der Vereinbarung von **sonstigen KA<sub>dnb</sub>-Festbeträgen** verständigen sich die beiden Netzbetreiber auf einen festen Betrag für jede einzelne Kostenposition der KA<sub>dnb</sub>. Eine Anpassung der übertragenen KA<sub>dnb</sub> ist für den aufnehmenden Netzbetreiber damit in den ersten beiden auf den Netz-

übergang folgenden Kalenderjahren ausgeschlossen. Beim abgebenden Netzbetreiber erfolgen in den ersten beiden auf den Netzübergang folgenden Kalenderjahren die Anpassungen nach § 4 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 ARegV sodann unter Berücksichtigung der übertragenen KA<sub>dnb</sub>-Festbeträge.

Bei dem Verfahren zur **Anpassung des übertragenden Erlösanteils** haben die beteiligten Netzbetreiber darzulegen, in welchem Verhältnis die künftigen Anpassungen der **sonstigen KA<sub>dnb</sub>** in den beiden auf den Netzübergang folgenden Kalenderjahren anzuwenden sind. Dabei ist auf die KA<sub>dnb</sub> des abgebenden Netzbetreibers abzustellen. Dem aufnehmenden Netzbetreiber können in den beiden Jahren vor Netzübergang keine originären KA<sub>dnb</sub> für den übergehenden Netzanteil entstehen. Abgebende Netzbetreiber, deren Erlösobergrenzen nicht im vereinfachten Verfahren nach § 24 ARegV festgelegt wurden, dürfen ein prozentuales Aufteilungsverhältnis hinsichtlich der Anpassung der KA<sub>dnb</sub> für die beiden auf den Netzübergang folgenden Kalenderjahre vereinbaren und dem Antrag nach § 26 Abs. 2 ARegV zu Grunde legen. Die beteiligten Netzbetreiber können das Anpassungsverhältnis grundsätzlich bestimmen.

Die nach § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 ARegV ebenfalls als KA<sub>dnb</sub> klassifizierten **Investitionsbudgets** (§ 23 ARegV) können unter bestimmten Voraussetzungen - z. B. Durchführung von Erweiterungs- und Umstrukturierungsmaßnahmen - zur Genehmigung von weiteren Kapitalkosten führen. Bei der Aufteilung der sich aus einem Investitionsbudget ergebenden Kapitalkosten haben die beteiligten Netzbetreiber eine anlagenscharfe Aufteilung der zu Grunde liegenden Anschaffungs- und Herstellungskosten vorzunehmen.

Als **vorübergehend nicht beeinflussbare Kostenanteile (KA<sub>vnb</sub>)** gelten die mit dem nach § 15 ARegV ermittelten bereinigten Effizienzwert multiplizierten Gesamtkosten im Sinne des § 6 ARegV nach Abzug der dauerhaft nicht beeinflussbaren Kosten im Sinne des § 11 Abs. 2 ARegV. Die an einem Netzübergang beteiligten Netzbetreiber können die KA<sub>vnb</sub> des abgebenden Netzbetreibers grundsätzlich unter sich aufteilen.

Als **beeinflussbare Kostenanteile (KA<sub>b</sub>)** gelten alle Kostenanteile, die keine dauerhaft nicht beeinflussbaren Kostenanteile im Sinne des § 11 Abs. 2 ARegV oder vorübergehend nicht beeinflussbare Kostenanteile im Sinne des § 11 Abs. 3 ARegV sind. Die an einem Netzübergang beteiligten Netzbetreiber sind bei der Aufteilung der KA<sub>b</sub> des abgebenden Netzbetreibers grundsätzlich an dessen Senkungsvorgabe gebunden.

Bei der Aufteilung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen sind die jeweils zum 1. Januar eines Kalenderjahres vor Netzübergang erfolgten Anpassungen aufgrund einer Änderung des **Verbraucherpreisindexes VPI** (§ 4 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 ARegV) zu berücksichtigen. Hinsichtlich der auf den Netzübergang folgenden Kalenderjahre innerhalb der Regulierungsperiode sind bis zu ihrer regulären Anpassung

die aufgeteilten Werte der ursprünglichen Erlösobergrenzenfestlegung beizubehalten.

Die beteiligten Netzbetreiber haben die Salden der Periodenübergreifenden Saldierung (PüS), Mehrerlösabschöpfung (MEA) und des Regulierungskontos nach einem sachgerechten Schlüssel aufzuteilen. Die Aufteilung kann nach dem Schlüssel „Menge \* Preis“ erfolgen. Die Mehr- oder Mindererlöse ergeben sich aus dem unterschiedlichen Abnahmeverhalten der Netzkunden in der Summe aller Netzanteile vor dem Netzübergang. Würde man die Salden aus PüS, MEA und Regulierungskonto ausschließlich beim abgehenden Netzbetreiber belassen, so würden die Netzkunden dieses Netzanteils über Gebühr be- oder entlastet werden. Auf die Netzkunden des übergehenden Netzanteils würden hingegen keine Be- oder Entlastungen verteilt. Dies widerspricht dem Grundgedanken der periodenübergreifenden Saldierung - wenn auch grundsätzlich in zeitlicher Hinsicht eine vollständige Personenidentität zwischen belasteten und begünstigten Netznutzern nicht erforderlich ist.

Gemäß § 4 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 ARegV wird aufgrund eines Erweiterungsfaktorantes (EF) eine Anpassung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen genehmigt. Die Anpassung ist von den an einem Netzübergang beteiligten Netzbetreibern aufzuteilen, wenn Erweiterungsinvestitionen in dem übergehenden Netzanteil stattgefunden haben. Dabei haben die beteiligten Netzbetreiber einen sachgerechten Schlüssel zu verwenden. Eine sachgerechte Aufteilung des Anpassungsbetrages aus dem Erweiterungsfaktor muss lt. Leitfaden der sachgerechten Aufteilung der Strukturparameter eines Netzes im Sinne des § 10 Abs. 2 ARegV folgen.

Hat die Regulierungsbehörde einen Pauschalisierten Investitionszuschlag (PIZ) gemäß § 25 Abs. 2 bis 5 ARegV bei der Festlegung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen mit einbezogen, so kann der PIZ unter den Netzbetreibern aufgeteilt werden. Die Netzbetreiber haben dabei einen sachgerechten Schlüssel zu verwenden. Als Schlüssel zur Aufteilung des PIZ sollten die standardisierten Kapitalkosten nach § 14 Abs. 2 ARegV herangezogen werden, wie sie sich aus der Aufteilung der Anschaffungskosten des Sachanlagevermögens ergeben.

Abschließend ist aus der Praxis zu berichten, dass sich - je nach System- und Datengrundlage der beteiligten Netzbetreiber - insbesondere bei der Ermittlung eines sachgerechten Aufteilungsmaßstabes und der darzulegenden bzw. zu begründenden Aufteilungsschlüssel - beachtliche Probleme ergeben können.

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

### 5.3. Änderung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Guthaben aus Verbrauchsabrechnungen bei Energieversorgungsunternehmen

Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz, sind bei dem Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat der dafür geschuldete Steuerbetrag sowie bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist.

Ursprünglich vertrat die Rechtsprechung und ihr folgend die Finanzverwaltung die Auffassung, dass der für eine Lieferung geschuldete Steuerbetrag bereits in dem Besteuerungszeitraum zu berichtigen sei, in dem sich durch eine Vertragsänderung das Entgelts mindert. Inzwischen fand eine Rechtsprechungsänderung statt, nach der sich die Bemessungsgrundlage nur mindert, soweit das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird und zwar in dem Besteuerungszeitraum der Rückgewähr. Folglich mindert sich die Bemessungsgrundlage nicht wie bisher bereits durch bloße Vereinbarung, sondern nur noch durch tatsächliche Rückzahlung des vereinnahmten Entgelts. Demzufolge ist erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem das Entgelt tatsächlich zurückbezahlt ist, die Bemessungsgrundlage zu berichtigen. Die anderslautenden Ausführungen in Abschn. 223 Abs. 2 S. 3 UStR sind nach einem BMF-Schreiben vom 25.03.2010 nicht mehr anzuwenden.

Entsprechendes gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Dieser ist beim Leistungsempfänger erst in dem Besteuerungszeitraum zu berichtigen, in dem er das zuviel gezahlte Entgelt zurückerhalten hat.

Die vorstehenden Grundsätze sind auch auf die Abrechnungen von Versorgungsunternehmen anzuwenden. Im Ergebnis erhält das Versorgungsunternehmen die zuviel abgeführte Umsatzsteuer erst in dem Voranmeldungszeitraum erstattet, in dem es die Guthaben an seine Kunden auszahlt bzw. mit den Anzahlungen in der Schlussrechnung aufrechnet. Wegen des mit der Rechtsprechungsänderung einhergehenden erheblichen technischen Umstellungsaufwandes wird den betroffenen Unternehmen allerdings eine Nichtbeanstandungsregelung für Abrechnungen wahrscheinlich bis zum 30.09.2010 gewährt.

#### Praxistipp:

Die Umsatzsteuer zum 31.12. könnte bei entsprechender Anpassung der jeweils verwendeten Finanzbuchhaltungssoftware als „negative Umsatzsteuer im Folgejahr anrechenbar“ verbucht werden.

#### 5.4. Steuervergünstigungen für Bio-Erdgas nach Energiesteuergesetz (EnergieStG)

Der Bio-Erdgasanteil (mit einer entsprechenden Aufbereitung auf Erdgasqualität veredeltes Biogas) in Biogas kann nach dem EnergieStG als Biokraftstoff von der Energiesteuer befreit sein.

Eine Steuerbefreiung für gasförmige Energieerzeugnisse ist allerdings nur möglich, soweit es sich bei dem Bio-Erdgasanteil um reines Bio-Erdgas (Biomethan) handelt. Liegt dagegen beispielsweise eine Vermischung des Biomethans mit Erdgas und Propan vor, scheidet eine Steuerbefreiung nach dem EnergieStG aus. Eine Vermischung unmittelbar vor der Verwendung des Bio-Erdgases ist dagegen für die Steuerbefreiung unschädlich. Wird das Bio-Erdgas daher bereits mit dem Propananteil geliefert und findet die Vermischung bereits in der Biogasanlage statt, kommt eine Steuerbefreiung gemäß dem EnergieStG nicht in Betracht. Im Referentenentwurf des Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes ist daher zur Klarstellung eine Ergänzung im EnergieStG vorgesehen, dass für den Erhalt der Steuerbefreiung ein Vermischen mit anderen Energieerzeugnissen nur durch den Verwender am Ort des Verbrauchs erfolgen darf. Die Steuerbefreiung bei der Belieferung durch ein Leitungsnetz ist damit wie bisher ausgeschlossen.

Scheidet nach Vorstehendem zwar eine Steuerbefreiung nach dem EnergieStG aus, besteht dennoch unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit einer Steuerentlastung für Biokraft- und Bioheizstoffe nach dem EnergieStG, die im Ergebnis ebenso zu einem Wegfall der Energiesteuer für den Bio-Erdgasanteil führt. Die Steuerentlastung ist jedoch auf den Biomethananteil im Bio-Erdgas beschränkt, so dass beispielsweise für einen beigemischten Propananteil keine Steuerentlastung beantragt werden kann.

## 6. SONSTIGE

### 6.1.1. 2. Bundeskongress der Kämmerer (BAG-KOMM) am 14. Juni 2010 in Potsdam

Am 14. Juni 2010 fand in Potsdam der 2. Bundeskongress der Bundesarbeitsgemeinschaft der kommunalen Finanz-, Kassen- und Rechnungsbeamten (BAG-KOMM) e.V. statt. Die Vorsitzende der BAG-KOMM, Frau Angelika Kerstenski, Kämmerin der Stadt Wriezen, konnte über 200 Teilnehmern begrüßen. Die Veranstaltung war ein voller Erfolg! BDO hat dieses Treffen als einer der Hauptsponsoren umfassend gefördert. Vertreter aus der Praxis, der Wissenschaft, der kommunalen Spitzenverbände, der Berater, der Banken und last but not least der Wirtschaftsprüfer haben ein Zwischenfazit aus den bisherigen Erfahrungen mit dem Neuen Kommunalen Rechnungswesen gezogen.

Neben einem ersten Eindruck, welche Aufgaben mit der Erstellung des Gesamtabchlusses auf die Kommunen zukommen, stand im Fokus des Kongresses das ursprüngliche Ziel der Reformbestrebungen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens: Verbesserte Steuerung der Verwaltung und Transparenz. Dieses ist deshalb so wichtig, weil sich die Rahmenbedingungen für die Kommunen erheblich verschlechtert haben. Der Finanzminister des Landes Brandenburg, Herr Dr. Helmuth Markov, stellte anschaulich dar, in welchen Sachzwängen sich seinerseits der Landeshaushalt bewegt. Gleichwohl bestand Einigkeit, dass eine umfassende Finanzreform erforderlich ist. Der Bürgermeister der Landeshauptstadt Potsdam, Herr Burkhard Exner, hob hervor, dass bisher die „technische Umsetzung“ des neuen Haushalts- und Rechnungswesens im Vordergrund stand. Die Steuerungsmöglichkeiten des Neuen Kommunalen Rechnungswesens werden noch zu wenig oder gar nicht genutzt.

Herr Professor Christoph Reichard von der Universität Potsdam stellte die Notwendigkeit einer entscheidungsorientierten Kosten- und Leistungsrechnung heraus. Wichtig ist eine Konzentration auf wesentliche Produkte. Unterstützung hierbei soll ein neu erarbeiteter Kennzahlenkatalog bieten. Diesen stellten Frau Kerstenski und Frau Andrea Hollstein, Kämmerin der Stadt Zossen, vor.

Dieses kam auch in der anschließenden Podiumsdiskussion unter der Leitung von Frau Dr. Birgit Frischmuth, Hauptreferentin im Dezernat Finanzen des Deutschen Städtetages zum Ausdruck. Herr Chris-

toph Wolff, Leiter Kommunale Kunden WEST LB AG, sieht noch ein erhebliches Potenzial in der Steuerung der Beteiligungen. Deutliche Worte hinsichtlich einer erforderlichen Modifizierung einzelner wichtiger Bestimmungen im kommunalen Haushaltsrechts (z. B. zum Haushaltsausgleich) fand Herr Wolfgang Veldboer, Wirtschaftsprüfer und Leiter des Branchencenters „Öffentliche Unternehmen und Verwaltung“ von der BDO in Bonn.

Die rege Diskussion mit den Teilnehmern bestätigte die Strategie von BDO, die sich konsequent auf die wichtigen Kernpunkte fokussiert und weiß, wichtiges vom unwichtigen zu unterscheiden. Hier führen pragmatische Lösungsmöglichkeiten zu einer effizienten und zielorientierten Verwaltungsführung. In Anbetracht des Umfangs der kommunalen Haushalte und Haushaltspläne gilt erst recht: Weniger ist mehr!

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen u. a. in der Niederlassung Lübeck Frau WP/StB Heike Wiesing-Weißbarth (Tel. 0451/70281-35) und in der Niederlassung Bonn Herr WP/StB Wolfgang Veldboer (Tel. 0228/9849-313) zur Verfügung.

## 7. INHOUSE-WORKSHOP: DIE SPARTENRECHNUNG IN DER PRAKTISCHEN UMSETZUNG

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurde die Spartenrechnung neu eingeführt. Finanzverwaltung und Steuerpflichtiger müssen nun diese richtig anwenden. Dabei ergeben sich in der Praxis sehr viele Einzelfallprobleme.

Die Finanzverwaltung hat die entsprechenden Formulare sowie ein Schreiben zum Jahressteuergesetz 2009 veröffentlicht. Dennoch bleiben viele Fragen ungeklärt. Zum Teil werden gerade auch neue Abgrenzungsfragen aufgeworfen.

Vor diesem Hintergrund haben wir bei Mandanten und Nichtmandanten Inhouse-Workshops zum Thema Spartenrechnung veranstaltet.

In diesem Workshop wird aufgezeigt, welche Festlegungen schon bestehen und in welchen Bereichen eine Diskussion mit der Finanzverwaltung gesucht werden kann.

Dabei ist der Workshop in jeder Phase auf den Mandanten abgestimmt:

Zuerst wird der individuelle Spartenrechnungskreis ermittelt. Bei Beteiligungen wird eingeschätzt, in welcher Form diese bei der Spartenrechnung Eingang finden.

Danach werden die Tätigkeiten durchleuchtet. Nur zum Thema Versorgung hat die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 12. November 2009 sich ausführlich geäußert. Insbesondere zum Verkehrsbereich schweigt dieses BMF-Schreiben, obwohl die Finanzverwaltung tatsächlich in diesem Bereich sehr differenziert. Des Weiteren ist die Bewertung als Hilfsgeschäft oder Nebentätigkeit im BMF-Schreiben nicht eindeutig geklärt. Hier geben wir Hilfestellung.

Auch die Frage der Zusammenfassung verschiedener Tätigkeiten zu einer Sparte ist ein weiteres wichtiges Thema in diesem Workshop.

Ziel der Workshops ist die gemeinsame Erarbeitung der Spartenrechnung des Mandanten.

In vielen Fällen bietet sich danach an, dass unverbindliche Gespräch mit der Finanzverwaltung zu suchen. Auch für diese ist die Spartenrechnung neu, sodass sie unserer Erfahrung nach in vielen Fällen durchaus ein Interesse daran hat, dass die Steuererklärung auf eine gemeinsame Auffassung der Spartenrechnung beruht und nicht erst im Rahmen der Betriebsprüfung dieses Thema geklärt wird.

**Gerne unterbreiten wir auch Ihnen ein attraktives Angebot für einen Inhouse-Workshop zum Thema Spartenrechnung.**

**Bei Interesse sprechen Sie bitte den Leiter des Fachbereichs Öffentliche Unternehmen, RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld (Tel. 040/30293-580 E-Mail: [heinz-gerd.hunfeld@bdo.de](mailto:heinz-gerd.hunfeld@bdo.de)), an.**



## 8. VERANSTALTUNGEN

### Landesfachtagung NRW

Datum: 02.09.2010

bis: - 03.09.2010

Ort: Bonn

Kreislaufwirtschaft(-sgesetz) oder Kommunalen Kreislaufkollaps?

#### Thematik:

Die Landesfachtagung NRW richtet den Fokus in diesem Jahr wieder auf besondere Themen mit Relevanz für die strategische Weiterentwicklung und alltägliche Praxis der kommunalen Unternehmen, Betriebe und Ämter.

Wie noch nie zuvor ist die kommunale Abfallwirtschaft und Stadtreinigung im Spannungsfeld zwischen Wettbewerb, Finanznöten in Städten und Gemeinden sowie den unabsehbaren Folgen aus der eingeleiteten Novellierung des deutschen Abfallrechts gefordert, ihrer ökonomischen, ökologischen und sozialen Verantwortung im täglichen Handeln gerecht zu werden.

#### BDO-Referent:

Wolfgang Veldboer, Leiter Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung Bonn

#### Anmeldung

VKS im VKU Veranstaltungsbüro

Dr. Obladen und Partner, Telefax: 01805 625234

### Die Organschaft im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht

Datum: 24.08.2010

Ort: Hamburg

#### Termin/Veranstaltungsort

Dienstag, 24. August 2010

13.30 bis 18 Uhr

Haus der Patriotischen Gesellschaft

Trostbrücke 4

20457 Hamburg

#### Thematik

Ertragsteuerliche Organschaften stellen im Rahmen der deutschen Unternehmensbesteuerung ein vielfältiges Gestaltungsmittel dar. Sie haben viele Vorteile und dienen der Optimierung einer Beteiligungsstruktur. Ihre Nachteile und die mit ihr auch verbundenen Risiken dürfen jedoch nicht außer Acht gelassen werden. Organschaftstrukturen werden derzeit in Betriebsprüfungen verstärkt aufgegriffen. Eine Vertreterin der Finanzverwaltung wird die besonderen Anforderungen und Fallstricke im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Organschaft erläutern, sowie offene Fragen und unterschiedliche Auslegungen mit uns diskutieren.

Des Weiteren werden wir Ihnen die aktuellen Entwicklungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft vorstellen.

#### Referenten

Anita Kiontke, Bundesfinanzministerium Berlin  
Dr. Ulrich Grünwald, Leiter des Fachbereichs Umsatzsteuer der BDO Deutsche Warentreuhand AG

#### Moderation

Andrea Bilitewski, Leiterin des Fachbereichs Umwandlungs- und Transaktionsberatung der BDO Deutsche Warentreuhand AG

#### Tagungsinhalte

##### Ertragsteuerliche Organschaft:

- Voraussetzungen der Organschaft
- der Ergebnisabführungsvertrag
- Einkommensermittlung
- Mehr-/Minderabführungen
- Besonderheiten im Zusammenhang mit Umwandlungen
- Europarecht/Ausblick

##### Umsatzsteuerliche Organschaft:

- Sinn, Zweck und gesetzlicher Rahmen
- Reibungspunkte zum Europarecht
- Neueste Rechtsprechung zu den Voraussetzungen der Eingliederung

#### Kostenbeitrag

100,00 EUR (zuzügl. USt), einschließlich Tagungsunterlagen und kleinem Imbiss,

#### Anmeldung

BDO Deutsche Warentreuhand AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Frau Beate Gesell

Ferdinandstraße 59

20095 Hamburg

Telefon: +49 40 30293-504

Telefax: +49 40 30293-331

E-Mail: [beate.gesell@bdo.de](mailto:beate.gesell@bdo.de)

### Workshop Bilanzrechtsmodernisierungskonzept (BilMoG)

Alternative Termine: 24.08.2010 oder 01.09.2010

Ort: Hamburg

#### Thematik

Eines der größten Reformprojekte des deutschen Bilanzrechts wurde mit der Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) zu Beginn des Jahres 2009 abgeschlossen. Alle Neuregelungen des BilMoG sind spätestens seit dem 1. Januar 2010 anzuwenden. Nachdem erste Schritte zur BilMoG-Umstellung teilweise bereits im Jahr 2009 eingeleitet worden sind, gilt es nun, die Neuregelungen endgültig umzusetzen und die letzten Entscheidungen zu treffen.

Erste praktische Erfahrungen zeigen,

- welche Fragestellungen von besonderer Relevanz sind,
- wo mögliche Schwierigkeiten liegen und
- welche Möglichkeiten der Bilanzgestaltung/-politik insbesondere beim Übergang auf die neuen Vorschriften noch bestehen.

Auf Basis unserer Erfahrungen aus bereits durchgeführten BilMoG-Umstellungsprojekten sowie zwischenzeitlicher Veröffentlichungen möchten wir Ihnen Details zu einzelnen Themenschwerpunkten vermitteln sowie Konsequenzen und Alternativen für den Übergang auf das neue Bilanzrecht darstellen.

Unsere praxiserfahrenen Referenten vermitteln Ihnen die notwendigen Kenntnisse zum Übergang auf das neue Recht und bieten Ihnen die Möglichkeit zum Erfahrungsaustausch in einer kleinen Workshop-Gruppe.

**Teilnahmegebühr**

400 Euro (zzgl. Umsatzsteuer)

**Anmeldung**

BDO Deutsche Warentreuhand AG

Frau Martina Karkossa

Ferdinandstraße 59

20095 Hamburg

Telefon: +49 40 30293-208

Telefax: +49 40 30293-562

E-Mail: [martina.karkossa@bdo.de](mailto:martina.karkossa@bdo.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 3487-11  
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

Radlkofersstraße 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

## 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 Deutsche Warentreuhand 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 verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO Deutsche Warentreuhand AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen. BDO Deutsche Warentreuhand 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.

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



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

