

KOMMUNAL

E-Bilanz

Dringender Handlungsbedarf für alle bilanzierenden Betriebe

Organschaften

Dauerverlustbetrieb als Organträger?
Hohe Anforderungen an EAVs

Anreizregulierung

Netzpacht-/Dienstleistungsmodell vs. Netzeigentumsmodell



Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

2011 schreitet die Digitalisierung der Finanzverwaltung erheblich voran. Das Projekt E-Bilanz stellt Eigengesellschaften und BgAs vor erhebliche Herausforderungen. Kein steuerliches Projekt zuvor hat derart gravierend in die IT und in die Buchführung der Unternehmen eingegriffen. Interdisziplinäre Beratung ist hier notwendig.

Dies entspricht genau dem Ansatz, den BDO auch in anderen Bereichen favorisiert. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte und auch IT-Berater arbeiten bei BDO gemeinsam daran, Sie gemeinsam in Ihrer kommunalen und betrieblichen Praxis zu unterstützen.

Gern nehmen wir uns Ihren Anliegen an!

Ihr Branchencenter
Öffentliche Unternehmen und Verwaltung
BDO

BRANCHENCENTER ÖFFENTLICHE UNTERNEHMEN UND VERWALTUNG

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

WIRTSCHAFTSPRÜFUNG/ ADVISORY SERVICES

WP/StB Wolfgang Veldboer
Telefon: 0228/9849-313
E-Mail: Wolfgang.Veldboer@bdo.de

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

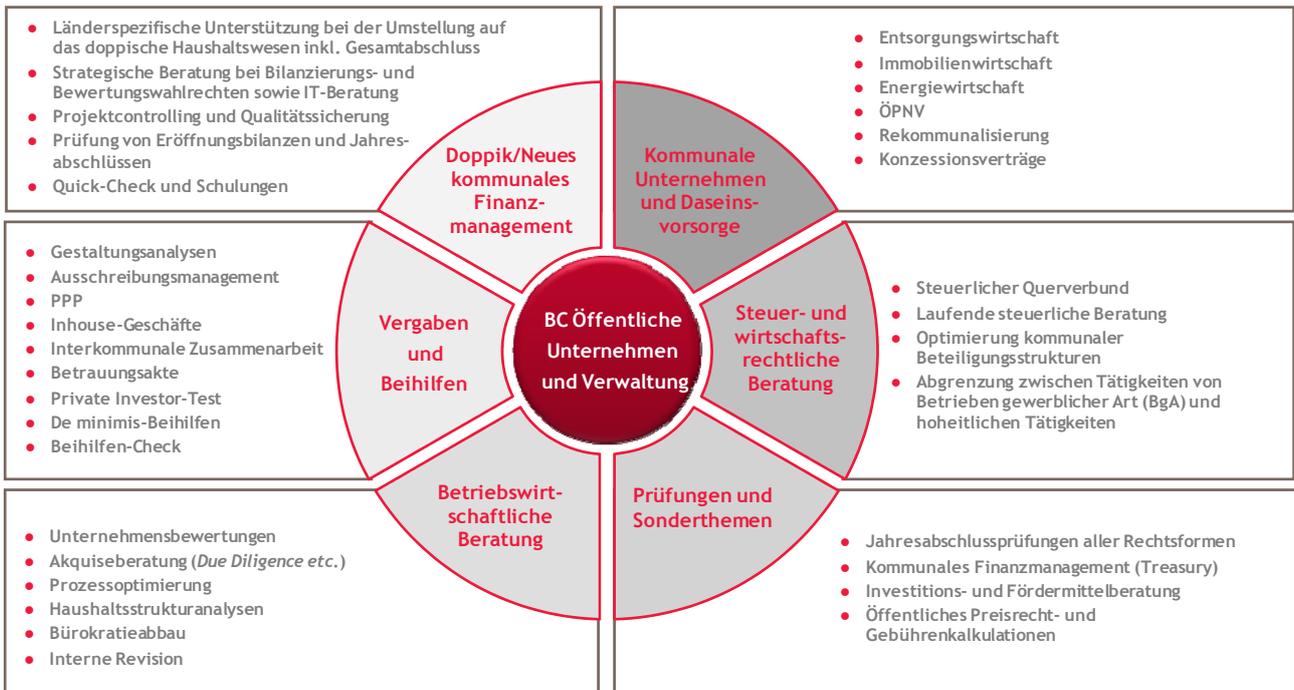
STEUERN UND WIRTSCHAFTS- RECHTLICHE BERATUNG

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 erreichen

Unsere Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung

Die BDO AG ist eine der führenden Prüfungs- und Beratungsgesellschaften und hat im öffentlichen Sektor ihre langjährige Erfahrung in der Beratung von Kommunen und kommunalen Unternehmen in dem Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung gebündelt. Mit unserem flächendeckenden Netz von 25 Standorten und klarer Ausrichtung auf die Bedürfnisse der Kommunen und kommunalen Unternehmen bieten wir von der Rundum-Betreuung bis zur kreativen Lösung komplexer Einzelfragen die gesamte Palette steuerlicher, betriebswirtschaftlicher und damit verbundener wirtschaftsrechtlicher Beratungsleistungen. Eine Auswahl:



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

Für Informationen zu kommunalen Themen stehen Ihnen Ihre BDO-Berater vor Ort gerne direkt zur Verfügung, die bei speziellen Fragestellungen von den Experten des Branchencenters beraten und unterstützt werden. Eine Übersicht der Standorte finden Sie am Schluss der Publikation. Gerne können Sie auch die in den Rubriken bzw. unter den Artikeln genannten Ansprechpartner sowie die zentralen Ansprechpartner des Branchencenters direkt ansprechen. Sie können unser Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung auch über kommunal@bdo.de erreichen.

Hinweis an den Leser

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

© 2011 BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

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

Inhaltsverzeichnis

1. STEUERRECHT	4
1.1. E-Bilanz: Dringender Handlungsbedarf.....	4
1.2. Kommunale Kindergärten stellen keinen Betrieb gewerblicher Art dar	5
1.3. Gemeinde kann auch außerhalb Betrieben gewerblicher Art umsatzsteuerlicher Unternehmer sein	5
1.4. Sonn- und Feiertagszuschläge beim Gesellschaftergeschäftsführer als vGA.....	6
1.5. Anforderungen an die Aufbewahrung von digitalen Unterlagen aus Bargeschäften	6
1.6. Rückstellungen für Kosten einer zukünftigen Betriebsprüfung möglich?	6
2. RECHT	8
2.1. OVG Münster: Beteiligung an kommunaler GmbH zur Selbstversorgung.....	8
2.2. NRW ändert Gemeindeordnung	8
3. TRANSAKTIONSBERATUNG	10
3.1. Strukturell dauerdefizitärer BgA als Organträger	10
3.2. Körperschaftsteuerliche Organschaft bei bestimmten Umwandlungsfällen „rückwirkend“ möglich.....	11
3.3. Organschaft mit GmbH: Verlustübernahmeregelung muss Verweis auf Verjährungsvorschrift enthalten	11
3.4. BMF zur Auslegung der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel.....	12
3.5. Grunderwerbsteuerliche Beteiligungsquote von 95 % bei mittelbarer Beteiligung	12
3.6. Zahlungsbeleg als Nachweis über die Erbringung der Stammeinlage erforderlich	13
4. VERSORGUNG.....	14
4.1. Netzpacht-/Dienstleistungsmodell vs. Netzeigentumsmodell.....	14
4.2. Änderungen bei der Strom- und Energiesteuer ab 2011.....	15
5. SONSTIGE.....	17
5.1. Bevorstehende BGH-Entscheidung zu Zinsswapgeschäften	17
5.2. Umsatzsteuerliche Änderungen zum 1.1.2011 in der Entsorgungswirtschaft	17
5.3. Nutzwertanalyse - Eine Methodik zur Lösung komplexer Entscheidungsprobleme.....	18
6. VERANSTALTUNGEN/VORTRAGSTERMINE	20

1. STEUERRECHT

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

1.1. E-Bilanz: Dringender Handlungsbedarf

Wie schon im vergangenen Jahr in der Kommunal berichtet, sind in Zukunft alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen verpflichtet, ihre Bilanz, ihre Gewinn- und Verlustrechnung und gegebenenfalls eine Überleitungsrechnung elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln (so genannte E-Bilanz). Derzeit befindet sich dieses Projekt in einer dreimonatigen Pilotphase, in der die Schwierigkeiten bei der Umstellung eruiert werden sollen. BDO nimmt mit einigen Mandanten an dieser Pilotphase teil. Schon jetzt ist erkennbar, dass die Ergebnisse der Pilotphase keine Auswirkungen auf das Einführungsdatum für die anderen Betriebe und kaum Auswirkungen auf den Umfang der von der Steuerverwaltung vorgegebenen Kontenplänen (sog. Taxonomie) haben wird. Ab 2012 trifft die Pflicht zur Einreichung der E-Bilanz mit nach derzeitiger Planung mehr als siebenhundert Posten alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen. Die Informationsfülle macht es nahezu unabdingbar, eine vollständige elektronische Lösung unter Einbindung der Rechnungswesen-Systeme zu nutzen.

Wie ist die öffentliche Hand davon betroffen?

Zwar sind zukünftig ohnehin alle Steuererklärungen elektronisch abzugeben, ob aber auch das Projekt E-Bilanz auf die öffentliche Hand Anwendung findet, hängt davon ab, inwieweit der steuerpflichtige Bereich bilanzierend ist. Eine Pflicht zur Abgabe der E-Bilanz betrifft damit alle Eigenbetriebe. Noch immer gibt es keine eindeutige Auskunft der Finanzverwaltung, inwieweit die Einführung der Doppik auch als Bilanzierungspflicht in diesem Sinne verstanden wird. Tatsächlich ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung die Doppik als entsprechende Bilanzierung ansieht.

Die Frage, ob der Finanzverwaltung eine Steuerbilanz eingereicht werden muss, wird mit Einführung der E-Bilanz jedoch nicht geändert. In der Praxis verzichtete die Finanzverwaltung oftmals bei dauerdefizitären Betrieben auf die Einreichung einer Steuerbilanz. Gegebenenfalls lässt sich die Finanzverwaltung auch nach Einführung der E-Bilanz auf die Fortführung dieser Praxis ein. Dieses sollte jedoch frühzeitig mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden, da jede Umstellung einen erheblichen Vorlauf benötigt.

Wird eine Rechnungswesen-Software benötigt?

In der Regel erfordert die E-Bilanz die Einführung von zwei Buchungsebenen. Neben der handelsrechtlichen Buchungsebene muss eine steuerliche Buchungsebene eingeführt werden, da eine steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung kaum aus einer handelsrechtlichen

Gewinn- und Verlustrechnung übergeleitet werden kann. Nicht jede am Markt vorhandene Software kann dieses leisten. Vor diesem Hintergrund ist die Überprüfung der bisherigen Software zwingend notwendig. Dieses sollte auch zeitnah erfolgen, da die eventuell notwendige Auswahl einer neuen Software ebenfalls mit erheblichem Aufwand verbunden ist.

Welche Änderungen ergeben sich für den Kontenplan?

Die vom BMF vorgesehene Taxonomie sieht eine detaillierte Aufschlüsselung der einzelnen Bilanz- und G&V-Positionen vor. Nach unserer Erfahrung erfüllen übliche Kontierungen die Anforderungen der Finanzverwaltung insbesondere bei der Kontenaufgliederung der Jahresabschlussposten Umsatzerlöse und sonstige betriebliche Aufwendungen nicht vollständig. Die Haupttaxonomie sieht z.B. vierhundert Pflichtfelder für die Bilanz, dreihundert Pflichtfelder für die Gewinn- und Verlustrechnung und mehr als dreißig Pflichtfelder für die Ergebnisverwendung vor. Neben der Haupttaxonomie sind für verschiedene Branchen auch Ergänzungstaxonomien vorgesehen. Die Ergänzungstaxonomien betreffen vornehmlich Eigenbetriebe, Verkehrsunternehmen, Wohnungsunternehmen sowie Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen. Diese Ergänzungstaxonomien sehen bis zu einhundert weitere Pflichtfelder vor. Es ist davon auszugehen, dass bisher kaum ein Rechnungswesen diese Gliederungstiefe aufweist.

Welche Taxonomie hat ein Eigenbetrieb anzuwenden?

Für Eigenbetriebe befindet sich derzeit eine eigene Ergänzungstaxonomie in der Abstimmung der Finanzverwaltung. Jedoch ist diese nur von Eigenbetrieben außerhalb Nordrhein-Westfalens anzuwenden. Da die Eigenbetriebsverordnung des Bundeslandes Nordrhein-Westfalen vollständig auf die Vorschriften des Handelsrechts verweist, müssen Eigenbetriebe des Bundeslandes NRW anstelle der Ergänzungstaxonomie für Kommunale Betriebe die bereits bekanntgegebenen Haupttaxonomien einreichen.

Was ist zu tun?

Die Einführung der E-Bilanz betrifft nicht nur die Steuerabteilung. Sie wird nur gelingen, wenn Buchhaltung, IT und Steuerabteilung sinnvoll zusammenarbeiten. Daran orientiert sich auch der Beratungsansatz von BDO. Neben der Überprüfung des IT-Systems auf XBRL-Fähigkeit durch unsere IT-Berater ist eine systematische Zuordnung der definierten Konten des aktuellen, vom Betrieb benutzten Kontenplans auf die vorhandenen Elemente der steuerlich zu nutzenden Taxonomie durchzuführen. Des Weiteren ist der bisherige Buchführungs- und Steuerbilanzerstellungsablauf daraufhin zu überprüfen, ob die Einführung der E-Bilanz nicht auch hier eine Änderung der Abläufe erfordert.

Ihr BDO-Berater steht Ihnen gerne bei der Einführung der E-Bilanz und bei der Analyse der XBRL-Konformität beratend zur Seite.

1.2. Kommunale Kindergärten stellen keinen Betrieb gewerblicher Art dar

Mit dem BMF-Schreiben vom 11. Dezember 2009 wurden im Einklang mit dem BFH-Urteil vom 29. Oktober 2008 (Kommunales Krematorium als Betrieb gewerblicher Art) die Kriterien zur Abgrenzung von hoheitlicher zu wirtschaftlicher Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts fixiert. Gleichwohl bleibt die Abgrenzung im Einzelfall schwierig, wie das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 2.11.2010 (6 K 2138/08) zeigt. Eine Kommune unterhielt als Trägerin der öffentlichen Jugendhilfe eigene Kindergärten. Im Stadtgebiet wurden daneben Kindergärten von freien Trägern der Jugendhilfe (Kirchen, Wohlfahrtsverbänden, freigemeinnützigen Trägern) sowie von gewerblichen Unternehmen betrieben. Die Elternbeiträge wurden sowohl für die kommunalen als auch für die von freien Trägern der Jugendhilfe betriebenen Kindertagesstätten durch Verwaltungsakt festgesetzt und in den kommunalen Haushalt eingestellt. Die Finanzverwaltung war der Auffassung, dass die Kommune mit dem Kindergarten einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) gegründet hat. Dem ist das Finanzgericht in Düsseldorf entgegengetreten.

Bei dem Betrieb eines Kindergartens handelt es sich um Ausübung öffentlicher Gewalt, da die Kommune nach dem Kinder- und Jugendhilfegesetz ein entsprechendes Betreuungsangebot sicherzustellen hat. Dass das SGB VIII einen Vorrang der Träger der freien Jugendhilfe anordnet, stellt die Qualifizierung als hoheitliche Tätigkeit nicht in Frage. Diese Träger nehmen ähnlich einem beliebigen Unternehmer die Aufgaben als quasi-hoheitliche Aufgaben wahr. So ist zum Beispiel bei einem kirchlichen Kindergarten auch nach der Auffassung der Finanzverwaltung ein kirchlicher Hoheitsbetrieb anzunehmen. Aus diesem Grunde besteht auch kein Wettbewerbsverhältnis mit den freien Trägern der Jugendhilfe.

Zudem wären die Voraussetzungen für die Annahme eines BgA im konkreten Fall nach Ansicht des Finanzgerichts Düsseldorf ohnehin nicht erfüllt. Die Kommune erhob nämlich die Elternbeiträge unabhängig davon, ob ein kommunaler Kindergarten oder ein von einem freien Träger der Jugendhilfe betriebener Kindergarten besucht wurde. Damit würden die Elternbeiträge nicht als Einnahme des kommunalen Kindergartens gewertet werden können. Es fehle an einem hinreichend sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang.

Auch zu den gewerblich betriebenen Kindertagesstätten bestehe kein marktwirtschaftlicher Wettbewerb, der durch eine steuerliche Ungleichbehandlung tatsächlich oder potentiell beeinträchtigt werden könnte.

Hier fehle es vor allem an der Vergleichbarkeit der Einrichtung. Nach dem Jugendhilferecht müssen Kindergärten kommunaler, kirchlicher und freigemeinnütziger Träger als sozialpädagogische Einrichtung betrieben werden, die neben der Betreuungsaufgabe einen eigenständigen Erziehungs- und Bildungsauftrag hat. Dieses ist bei gewerblichen Betreibern gerade nicht der Fall. Daher darf die Kommune gewerbliche Unternehmen auch nicht bei der Aufstellung des Bedarfsplanes für Kindertagesstättenplätze berücksichtigen. Desweiteren beruhen „Wettbewerbsnachteile“ der gewerblichen Anbieter bei der Preisgestaltung gegenüber den freien Trägern der Jugendhilfe, vor allem auch dem staatlichen System der Förderung von Kindertageseinrichtungen, nach dem nur Träger der Jugendhilfe öffentliche Zuschüsse erhalten. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung wirkt sich demgegenüber kaum aus.

1.3. Gemeinde kann auch außerhalb Betrieben gewerblicher Art umsatzsteuerlicher Unternehmer sein

Die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft von **Gebietskörperschaften** ist immer wieder Gegenstand von Diskussionen und Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung, vor allem in Sonderfällen, z. B. außerhalb von Betrieben gewerblicher Art. Hierzu hat der Bundesfinanzhof in einem aktuellen Urteil eine für die Beteiligten günstige Entscheidung getroffen.

Im Streitfall hatte sich eine GmbH verpflichtet, einer Gemeinde ein mit Werbeaufschriften versehenes Fahrzeug (sog. Werbemobil) zu übereignen. Jene hatte sich im **Gegenzug verpflichtet**, dieses über eine Vertragslaufzeit von 5 Jahren zwecks Werbewirksamkeit in der Öffentlichkeit zu bewegen und erteilte dem Unternehmen hierüber eine Rechnung, in der die Mehrwertsteuer gesondert ausgewiesen war. Das Finanzamt versagte der GmbH allerdings den Abzug der in der **Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer** als Vorsteuer. Da das Fahrzeug dem Hoheitsbereich zuzuordnen sei und die Gemeinde es nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art benutzte, sei sie insoweit nicht Unternehmerin und könne keine Rechnung mit Mehrwertsteuerausweis erteilen.

Die Klage hiergegen hatte Erfolg. Mit der Verwendung des Werbemobils erbrachte die Gemeinde im Austausch gegen die Übereignung des Fahrzeugs eine **entgeltliche sonstige Leistung** an die GmbH. Dabei war die Gemeinde insoweit auch **als Unternehmerin** im Sinne des Umsatzsteuergesetzes tätig. Denn sie übte die Werbetätigkeit auf **privatrechtlicher Grundlage** unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer aus. Damit war sie "wirtschaftlich" tätig und nicht im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen. Darauf, ob das Fahrzeug zur Verfolgung möglicherweise hoheitlicher Zwecke eingesetzt worden ist, kommt es zudem nach der Rechtsprechung des Europäischen

Gerichtshofs nicht an. Ebenso wenig ist erforderlich, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde innerhalb ihrer Gesamttätigkeit heraushebt und bestimmte Umsatzgrenzen überschreitet.

1.4. Sonn- und Feiertagszuschläge beim Gesellschaftergeschäftsführer als vGA

Die Vergütung von Geschäftsführergesellschaftern einer GmbH wird im Hinblick auf mögliche verdeckte Gewinnausschüttungen immer wieder aufgegriffen. Auch bei einer Vereinbarung von steuerfreien Sonn- und Feiertagszuschlägen muss nicht zwangsläufig eine vGA vorliegen, wenn sie im Einzelfall durch überzeugende betriebliche Gründe gerechtfertigt ist und die Vermutung für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis entkräften kann. Hieran hat das Finanzgericht München allerdings strenge Anforderungen gestellt.

Im Streitfall musste ein kleines Bestattungsunternehmen, das neben dem Geschäftsführer noch drei bis vier Festangestellte beschäftigte, aufgrund seines Tätigkeitsfeldes im ganzen Jahr rund um die Uhr erreichbar sein. Regelmäßige und festgesetzte Öffnungszeiten gab es nicht und in den Dienstplan auch über die Sonn- und Feiertage war der Geschäftsführer wie ein normaler Angestellter eingebunden. Lediglich für Sonn- und Feiertagsdienste, nicht aber für Überstunden oder Nachtdienste, erhielten alle Mitarbeiter der GmbH, also auch der Gesellschaftergeschäftsführer steuerfreie Zuschläge, deren Berechnung bei allen Mitarbeitern gleich erfolgte.

Das Finanzgericht nahm trotz dieser Besonderheiten für die steuerfreien Zuschläge des Gesellschaftergeschäftsführers eine verdeckte Gewinnausschüttung an. Es stellte dabei wesentlich auf die Vergütungsstrukturen ab, die für Gesellschaftergeschäftsführer und die anderen Angestellten trotz wesentlich gleicher Arbeitsleistung gerade nicht vergleichbar vereinbart waren. Bereits durch den deutlich höheren Grundlohn sowie einer Gewinnbeteiligung war der besondere Einsatz des Gesellschaftergeschäftsführers an Sonn- und Feiertagen sowie außerhalb der gewöhnlichen Arbeitszeiten berücksichtigt. Da auch eine feste wöchentliche Arbeitszeit im Vertrag nicht festgelegt war, orientierte sich die Vergütung des Gesellschaftergeschäftsführers nach Auffassung des Finanzgerichts am Arbeitsergebnis und nicht an der Ableistung fester Arbeitszeiten. Deshalb konnte die Vermutung, dass die zusätzlich gezahlten steuerfreien Zuschläge ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hatten, nicht entkräftet werden.

Hinweis:

Zur Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. der Zulässigkeit bestimmter Vergünstigungen sind die vertraglichen Vereinbarungen mit Gesellschaftergeschäftsführern sehr sorgfältig auszuarbeiten. Bei wesentlichen Unterschieden bereits in der grundsätzlichen Vergütungsstruktur gegenüber anderen Mitar-

beitern besteht immer ein gewisses Risiko. Allerdings schließt auch das Finanzgericht die Berücksichtigung von besonderen Umständen nicht generell aus. Dies sollte in einer möglichen Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung immer genutzt werden und hat auch der BFH im Rahmen der eingelegten Revision noch zu prüfen.

1.5. Anforderungen an die Aufbewahrung von digitalen Unterlagen aus Bargeschäften

Ende vergangenen Jahres wies die Finanzverwaltung nochmal darauf hin, dass die „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)“ sowie die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ auch für im Rahmen von täglichen Bargeschäften eingesetzte Geräte (**Registrierkassen**, Waagen mit Kassenfunktion, Taxameter und Wegstreckenzählern etc.), sowie die mit ihrer Hilfe erstellten digitalen Unterlagen gelten.

Deshalb müssen auch alle **steuerlich relevanten Einzeldaten** einschließlich der mit solchen Geräten elektronisch erzeugten Rechnungen (§ 14 UStG) unveränderbar und **vollständig aufbewahrt** werden sowie als digitale Unterlagen nebst Strukturinformationen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen. Ist die komplette Speicherung nicht innerhalb des Geräts selbst möglich, müssen die Daten **unveränderbar** und **maschinell auswertbar** auf einem externen Datenträger gespeichert werden.

Die Finanzverwaltung lässt eine gewisse **Übergangsregelung** zu: Soweit ein Gerät bauartbedingt den o.g. Anforderungen nicht oder nur teilweise genügt, kann es längstens bis Ende 2016 weiterhin eingesetzt werden. Allerdings müssen technisch mögliche Softwareanpassungen und Speichererweiterungen entsprechend den neuen Anforderungen vorgenommen werden.

Hinweis:

Da die Beweislast und deshalb die Vorsorge beim Steuerpflichtigen liegt, sollten diese Anforderungen ernst genommen und die entsprechenden technischen Voraussetzungen eingerichtet werden. Die immer stringenteren Durchführung von Betriebsprüfungen und die zunehmende Anwendung des Verzögerungsgeldes lassen auch hinsichtlich dieser Anforderungen an die elektronischen Aufzeichnungspflichten eine restriktive Handhabung durch die Finanzverwaltung erwarten.

1.6. Rückstellungen für Kosten einer zukünftigen Betriebsprüfung möglich?

Rückstellungen dienen auch dem Ausweis von Verbindlichkeiten und Verpflichtungen, die zwar noch nicht entstanden sind, aber ihre **wirtschaftliche Ursache** in abgelaufenen Gewinnermittlungszeiträumen haben, vorausgesetzt, ihre Entstehung und ihre Geltendmachung sind hinreichend wahrscheinlich. Diesbezüglich

ist umstritten, ob Rückstellungen für die Kosten zukünftiger Betriebsprüfungen im jeweiligen Jahresabschluss gebildet werden können, wenn noch keine konkrete Prüfungsanordnung ergangen ist.

Im Jahresabschluss einer als **Großbetrieb** eingestuften GmbH wurde für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 eine Rückstellung für die Kosten einer zu erwartenden Betriebsprüfung gebildet, die dann im Jahr 2008 durchgeführt wurde. Das Finanzamt erkannte die Rückstellung nicht an, weil es im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung an einer **Prüfungsanordnung** fehlte. Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg allerdings lässt dies im Streitfall nicht nur entgegen der in den Richtlinien niedergelegten Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu, sondern sieht insoweit sogar eine **Pflicht** zur Rückstellungsbildung.

Die aufgrund der **Mitwirkungspflicht** an einer Betriebsprüfung für die Gesellschaft anfallenden Kosten unterscheiden sich dem Grunde nach nicht von den Kosten für die Erstellung des Jahresabschlusses, der Buchführung, der Betriebssteuererklärungen und der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sowie für

konkret vorhersehbare Mehrsteuern. Zwar war mangels Prüfungsanordnung eine **konkrete Verpflichtung** der GmbH, gegenüber dem Finanzamt bei der Außenprüfung mitzuwirken, noch nicht entstanden. Allerdings darf eine Rückstellung auch dann gebildet werden, wenn die künftige Verbindlichkeit hinreichend wahrscheinlich ist, wenn also **mehr Gründe** für als gegen das Be- oder Entstehen einer Verbindlichkeit und eine künftige Inanspruchnahme sprechen.

Eine solche **Wahrscheinlichkeit** ergibt sich aus der Einstufung des Unternehmens als Großbetrieb, bei denen eine Anschlussprüfung zwar nicht sicher, aber der **Regelfall** ist. Da es für die Bildung einer Rückstellung aber keiner absoluten Sicherheit bedarf, sondern nur der damit vorliegenden überwiegenden Wahrscheinlichkeit, haben solche Unternehmen eine entsprechende Rückstellung zu bilden.

Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof im Rahmen der eingelegten Revision die Auffassung des Finanzgerichts teilt, oder die weitgehend kritisierte, sehr enge Auslegung der Finanzverwaltung bestätigt.

2. RECHT

2.1. OVG Münster: Beteiligung an kommunaler GmbH zur Selbstversorgung

In seinem Urteil vom 26.10.2010 hat das Oberverwaltungsgericht Münster (OVG) entschieden, dass Gemeinden sich an kommunalen Gesellschaften in Privatrechtsform beteiligen dürfen, auch wenn diese ausschließlich dem Eigenbedarf der beteiligten Gemeinden dienen und nicht gegenüber dem Bürger tätig werden.

Die Bezirksregierung hatte gegenüber einer Gemeinde kommunalaufsichtlich verfügt, dass diese aus einer von anderen Gemeinden errichteten kommunalen Dienstleistungsgesellschaft (KDG) zur Durchführung von Beschaffungsvorgängen sowie zur Vergabe von Dienstleistungsaufträgen wieder auszuschneiden habe. Begründet wurde dies damit, dass die Gemeindeordnung (GO) die Gründung einer privatrechtlichen Gesellschaft für eine Zusammenarbeit ausschließlich zur Eigenbedarfsdeckung nicht zulasse. Das Verwaltungsgericht (VG) vertrat ebenfalls die Auffassung, dass eine öffentliche Einrichtung nur dann in einer Privatrechtsform betrieben werden dürfe, wenn sie unmittelbar den Einwohnern wirtschaftlich, sozial oder kulturell zugute komme. Daher könne eine von mehreren Gemeinden gemeinsam errichtete KDG, die nur der Eigenbedarfsdeckung der beteiligten Gemeinden diene, grundsätzlich nicht als GmbH betrieben werden bzw. sei der Beitritt der Gemeinde unzulässig.

Die gegen das Urteil des VG eingelegte Berufung der Gemeinde hatte Erfolg. Nach Ansicht des OVG sind die KDG sowie die Beteiligung der klagenden Gemeinde mit dem Kommunalrecht vereinbar, obwohl es sich um eine Einrichtung handle, die ausschließlich der Eigenbedarfsdeckung von Gemeinden diene, der es an der Ausrichtung auf die wirtschaftliche, soziale oder kulturelle Betreuung der Gemeindeglieder fehle. Denn eine Einrichtung i. S. d. Vorschriften der GO zur wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde umfasse auch solche, die der ausschließlichen Eigenbedarfsdeckung von Gemeinden dienen. Voraussetzung seien lediglich die gemeindliche Leistungsfähigkeit sowie die Erforderlichkeit der Einrichtung im Einzelfall. Ein anderes Verständnis der einschlägigen Normen ist nach dem OVG mit der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie bzw. mit den Anforderungen an Beschränkungen derselben nicht vereinbar. Dies beruht darauf, dass die grundgesetzlich und landesverfassungsrechtlich garantierte kommunale Selbstverwaltung auch die Organisationshoheit der Gemeinden umfasst. Diese beinhaltet wiederum die eigenverantwortliche Entscheidung über die Art und Weise der Aufgabenerledigung, einschließlich der Befugnis, die Aufgabenwahrnehmung auf eine privatrechtliche Gesellschaft mit mehrheitlicher oder ausschließlicher gemeindlicher Beteiligung zu übertragen.

Für ein Beteiligungsverbot, wie es das Verwaltungsgericht angenommen hatte, fehlt es an einem sachlichen Rechtfertigungsgrund. Wenn eine gemeindliche Einrichtung mit Außenwirkung gegenüber dem Bürger tätig wird, ist die Gemeinde grundsätzlich frei, Einrichtungen auch in Privatrechtsform zu errichten, zu betreiben oder sich an einer solchen Einrichtung zu beteiligen. Nichts anderes kann nach Auffassung des OVG gelten, wenn die Einrichtung nur verwaltungsinterne Vorgänge betrifft und diese gegenüber dem Bürger unmittelbar keine Leistungen erbringt. Im Übrigen wäre das angenommene Verbot privatrechtlicher Organisationsformen auch nicht erforderlich, weil mildere Mittel zur Sicherstellung des hinreichenden Einflusses der kommunalen Vertretungskörperschaft auf in Privatrechtsform betriebene Einrichtungen existieren. So vermag eine entsprechende Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages gemäß den Vorschriften der GO den geforderten hinreichenden Einfluss der demokratisch legitimierten Repräsentanten der Gemeinde in den Gremien der Privatrechtsgesellschaft zu sichern.

Hinweis:

Mit vorstehendem Urteil, gegen das eine Revision nicht zugelassen wurde, erweitert das OVG zugunsten von Gemeinden den möglichen Einsatzbereich von kommunalen Gesellschaften, da diese nach Auffassung des OVG auch im Bereich der reinen Eigenbedarfsdeckung von Gemeinden gegründet werden bzw. sich Gemeinden an solchen Gesellschaften beteiligen können.

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

2.2. NRW ändert Gemeindeordnung

Am 21. Dezember 2010 wurde das „Gesetz zur Revitalisierung des Gemeindefortschritts“ verkündet. Ausgangspunkt dabei ist, dass kommunale Unternehmen zwischenzeitlich eine wichtige Funktion im Wettbewerb erlangt haben und gerade in Märkten mit oligopolistischen Strukturen, wie etwa im Energiemarkt, unverzichtbar sind. Ziel des Gesetzentwurfes ist es, die Wettbewerbsfähigkeit der Kommunalwirtschaft in Zeiten von deregulierten Märkten zu erhalten und wieder zu verbessern. Dies gilt insbesondere für die Stadtwerke, die gegenüber den vier großen Energieunternehmen zum Träger des Wettbewerbs und zum Entwicklungsmotor für regenerative und dezentrale Versorgungsstrategien geworden sind.

Umgesetzt wurde dieses Ziel insbesondere durch die Einfügung eines § 107a GO NRW, der eine eigene Zulässigkeitsregelung für energiewirtschaftliche Betätigungen vorsieht.

Daraus ergibt sich im Wesentlichen eine rechtsargumentative Erleichterung für die energiewirtschaftliche Betätigung der Gemeinden. Der öffentliche Zweck wird bei einer solchen Betätigung automatisch unterstellt (auf einen dringenden öffentlichen Zweck kommt es nicht mehr an, da auch eine entsprechende „Entschärfung“ des § 107 Abs. 1 GO NRW erfolgt ist).

Aus der Gesetzesentwurfsbegründung geht weiter hervor, dass für mehr Wettbewerb auf dem Energiemarkt gesorgt werden soll. Dafür seien bestehende Wettbewerbsbeschränkungen für kommunale Stadtwerke aufzuheben. Eine dezentrale Energieversorgung und ein echter Wettbewerb auf dem Energiemarkt seien nur möglich, wenn die kommunalen Anbieter in einem deutlich höheren Maß als bisher auf dem Energiemarkt tätig werden können.

Vorliegend ist somit kein kompletter gesetzessystematischer Paradigmenwechsel eingetreten, sondern nur eine Klarstellung erfolgt.

Nach einem diskutierten Änderungsantrag sollte zur Wahrung gleicher Wettbewerbschancen die Gemeinde für diese Unternehmen für deren Betätigung im Rahmen des § 107a weder Kredite nach Maßgabe kommunalwirtschaftlicher Vorzugskonditionen in Anspruch nehmen noch Bürgschaften und Sicherheiten i.S. von § 87 leisten dürfen. Dieser ist nicht Gesetz geworden, sodass die damit verbundenen gravierenden Einschränkungen der Finanzierbarkeit der Stadtwerke nicht eingetreten sind.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen in unserer Niederlassung in Bonn Rechtsanwalt Christoph Eckert, 0228-9849-316 zur Verfügung.

3. 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.

3.1. Strukturell dauerdefizitärer BgA als Organträger

Durch die Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft können Gewinne und Verluste von Tochterkapitalgesellschaften auf einer Ebene gebündelt werden. Dies setzt u. a. voraus, dass sich diese durch einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV) verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen (Organträger) abzuführen. Grundsätzlich kommt als Organträger auch ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) von juristischen Personen des öffentlichen Rechts in Betracht. Bei dauerdefizitären BgA soll es hingegen nach einem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29.06.2010 an der notwendigen Gewerblichkeit des BgA als Organträger fehlen. Die Entscheidung deckt sich mit der Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 26.08.2003.

In dem entschiedenen Fall unterhielt eine Stadt einen dauerdefizitären Bäder-BgA, in den sie ihre Beteiligung an einer gewinnträchtigen GmbH eingelegt hatte. Im Streitjahr schlossen die GmbH und die Stadt für den BgA einen EAV mit Wirkung zum Beginn des Streitjahres ab. Die GmbH rechnete das im Streitjahr erzielte Einkommen dem als Organträger fungierenden Bäder-BgA zu. Das Finanzamt erkannte das Organschaftsverhältnis jedoch nicht an. Der Bäder-BgA könne kein Organträger sein, da er kein gewerbliches Unternehmen darstelle.

Zur Begründung führt das Finanzgericht aus, dass auch unter Berücksichtigung der Neuregelungen im Zuge des Jahressteuergesetz 2009 ein BgA nur dann als tauglicher Organträger in Betracht kommt, wenn er ein gewerbliches Unternehmen i. S. d. Gewerbesteuergesetzes unterhält. Organträger kann daher weiterhin nur ein mit der Absicht der Gewinnerzielung betriebener BgA sein. Die Stadt unterhält den BgA abgesehen von der „eingelegten“ Beteiligung an der GmbH nicht mit Gewinnerzielungsabsicht. Vielmehr stellt dieser einen sog. Liebhabereibetrieb dar, denn die Entscheidung der Stadt, den Bäderbetrieb trotz der Dauerverluste weiterzuführen und der Verzicht auf Einnahmeerhöhungen, soweit diese überhaupt am Markt durchsetzbar wären, stelle eine kommunalpolitische Entscheidung dar, die einen Bereich betrifft, der bei natürlichen Personen dem nichtsteuerbaren Bereich der Lebensführung zuzurechnen wäre.

Nach Ansicht des Finanzgerichts lässt auch die Einlage der GmbH-Beteiligung in den BgA dessen Eigenschaft als strukturell dauerdefizitärer Liebhabereibetrieb unberührt. Insoweit bezweifelt es, ob die Beteiligung

dem gewillkürten Betriebsvermögen des BgA zugeordnet werden konnte, der anders als Kapitalgesellschaften über eine außerbetriebliche Sphäre verfügt. Die Einlage der Beteiligung stellte aus betriebswirtschaftlicher Sicht keine sinnvolle Maßnahme zur Strukturverbesserung dar und die betriebswirtschaftlichen Kennzahlen des Bäderbetriebs änderten sich hierdurch nicht. Die Einlage hatte damit auf die Höhe der operativen Verluste keinen Einfluss.

Selbst wenn die Beteiligung an der GmbH zum (gewillkürten) Betriebsvermögen des BgA rechne, hat dies nach Auffassung des Finanzgerichts nicht zwingend zur Folge, dass die ohne Gewinnerzielungsabsicht betriebene und auch objektiv nicht zur Gewinnerzielung geeignete Tätigkeit des Bäder-BgA allein deshalb als gewerbliches Unternehmen zu qualifizieren sei, weil sie mit der nichtgewerblichen Beteiligung an der GmbH in diesem zusammengefasst wird. Insoweit verweist das Finanzgericht auf die strikte geschäftsvorfallsbezogene Betrachtungsweise des BFH, wonach sich die Verluste dauerdefizitärer Betriebe nicht durch die Ergebnisse einer gewinnträchtigen eingelegten Beteiligung kompensieren lassen. Diese zu kommunalen Eigengesellschaften ergangene Rechtsprechung gelte im Grundsatz auch für einen BgA.

Selbst wenn man eine für die Annahme eines gewerblichen Unternehmens hinreichende Gewinnerzielungsabsicht allein auf die Beteiligungserträge stützen würde, kann nach Auffassung des Finanzgerichts ein Organschaftsverhältnis nicht mit einer Person eingegangen werden, die ein gewerbliches Unternehmen erst durch die Beteiligung an der Organgesellschaft begründet, da dies einem Zirkelschluss gleich käme. Vielmehr müsse der Organträger bereits unabhängig von der Beteiligung ein originär gewerbliches Unternehmen unterhalten, da andernfalls dem Tatbestandsmerkmal „anderes gewerbliches Unternehmen“ im Ergebnis keine eigenständige Bedeutung zukäme.

Mit dem vorstehenden Finanzgerichtsurteil wären erhebliche Steuerbelastungen für juristische Personen des öffentlichen Rechts verbunden, wenn die Möglichkeiten zur Begründung ertragsteuerlicher Organschaften zwischen dauerdefizitären BgA und gewinnträchtigen Kapitalgesellschaften eingeschränkt würden. Demzufolge bleibt abzuwarten, ob der BFH in seiner Revisionsentscheidung (Az. I R 74/10) der Finanzgerichtsauffassung folgt.

Der BFH hatte in seiner Entscheidung I R 20/09 eine Organträgereigenschaft eines operativ verlustträchtigen BgAs darauf gestützt, dass allein die Beteiligungserträge zur Begründung der Gewerblichkeit ausreichten. Dass durch den Abschluss des EAV keine Beteiligungserträge mehr anfallen, könne nicht zum Entfall der Gewerblichkeit führen. Der BFH hat dabei ausdrücklich offen gelassen, ob dies auch ohne Betriebs-

aufspaltung gelte. Diese fehlt im Urteilsfall des FG Düsseldorf, sodass der Ausgang der Revision offen ist.

3.2. Körperschaftsteuerliche Organschaft bei bestimmten Umwandlungsfällen „rückwirkend“ möglich

Zur wirksamen Begründung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ist neben dem Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages Voraussetzung, dass die **Mehrheit der Stimmrechte** aus den Anteilen an der Organgesellschaft **"vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen"** dem Organträger zustehen. Soweit im Zusammenhang mit einer rückwirkenden Umwandlung eine Organschaft eingerichtet werden sollte, war das Erfüllen dieser Voraussetzung bislang umstritten. Für eine bestimmte Fallgestaltung hat der Bundesfinanzhof (BFH) nunmehr die Organschaft ermöglicht.

Im entschiedenen Fall gliederte eine Mutterkapitalgesellschaft (M-GmbH) im April 2004 - mit Rückwirkung zum 01.01.2004 - zwei **Teilbetriebe** zur Neugründung in eine GmbH (A-GmbH) aus. Mit Gesellschafterbeschluss vom gleichen Tag brachte die Muttergesellschaft diese Beteiligung im Rahmen einer Kapitalerhöhung in eine weitere Tochtergesellschaft (T-GmbH) ein. Auch diese **Einbringung** erfolgte rückwirkend zum 01.01.2004. Damit war alleinige Gesellschafterin der neu gegründeten A-GmbH die T-GmbH. Ebenfalls am gleichen Tage schlossen die A-GmbH und die T-GmbH zwecks Errichtung einer Organschaft einen Gewinnabführungsvertrag ab. Das Finanzamt erkannte diese Organschaft nicht an, da die erforderliche **finanzielle Eingliederung** seit Beginn des Wirtschaftsjahres fehle. Dieses **tatsächliche Merkmal** könne auch im Zuge einer Umwandlung nicht fiktiv zurückbezogen werden.

Im Falle der Kapitaleinbringung tritt die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Das gilt für jegliche Gewinnermittlungsvorschriften und damit auch für die körperschaftsteuerlichen

Organschaftsvoraussetzungen. Damit ist für die Begründung einer Organschaft nur entscheidend, dass seit dem Beginn des Wirtschaftsjahres eine finanzielle Eingliederung zunächst **zum übertragenden** Rechtsträger und anschließend **zum übernehmenden** Rechtsträger besteht und dieses Erfordernis bis zum Ende des Wirtschaftsjahres aufrechterhalten bleibt. Das betrifft gerade auch den Übergang eines Teilbetriebes der Überträgerin auf eine neu gegründete Tochterkapitalgesellschaft durch Ausgliederung oder Sacheinlage. Das übergehende Vermögen war hier bereits vor der Umwandlung in die Überträgerin eingegliedert, denn die Teilbetriebseigenschaft stellt die "stärkste Form der Eingliederung" dar. Damit waren die organschaftlichen Eingliederungsvoraussetzungen nicht erst ab April 2004, sondern bereits "vom Beginn des Wirtschaftsjahres" an erfüllt.

Nach Auffassung des BFH stellt sich die von Finanzamt und Finanzgericht abschlägig beschiedene Frage nach einer rückwirkend fiktiv möglichen finanziellen Eingliederung in den Fällen der Abspaltung oder Ausgliederung daher gar nicht. Zudem bedarf es auch keines Organschaftsverhältnisses zur übertragenden Gesellschaft. Die Rechtsnachfolge der übernehmenden Körperschaft in die Position der übertragenden Körperschaft ist vielmehr umfassend (sog. Fußstapfentheorie).

Der BFH hat mit dieser Entscheidung ausdrücklich nur für die Umwandlungsfälle eine „rückwirkende“ Organschaft zugelassen, in denen das übertragene Vermögen seit Beginn des Wirtschaftsjahres der übertragenden Körperschaft als Teilbetrieb bereits zuzurechnen war. Allerdings hatte zuvor das Finanzgericht Baden-Württemberg für den Fall einer Sacheinlage eine Organschaft zwischen der aufnehmenden und der übertragenen Gesellschaft auch rückwirkend zugelassen, wenn die Beteiligung der ursprünglichen Muttergesellschaft an der übertragenen Gesellschaft bereits seit Beginn des Wirtschaftsjahres bestand. Die hierzu anhängige Revision hat der BFH bislang nicht entschieden.

Hinweis:

Auch nach der Neufassung des Umwandlungssteuergesetzes durch das SEStEG Ende 2006 dürften für vergleichbare Gestaltungen die vom BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze Anwendung finden. Zwar ist seither der Anteilstausch nicht mehr mit steuerlicher Rückwirkung möglich, aber infolge der maßgeblichen Eingliederung des Teilbetriebs und der Rechtsnachfolge der aufnehmenden Gesellschaft ist dies nach Auffassung des BFH gerade nicht entscheidend.

3.3. Organschaft mit GmbH: Verlustübernahmeregelung muss Verweis auf Verjährungsvorschrift enthalten

Eine ertragsteuerliche Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft wird steuerlich nur anerkannt, wenn auch eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird. Über diesen gesetzlichen Verweis gibt es immer wieder Unstimmigkeiten, auch seit diese Vorschrift im Jahr 2004 um eine Verjährungsregelung ergänzt wurde. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte in einem Verfahren über Aussetzung der Vollziehung darüber zu befinden, ob der Verweis im Ergebnisabführungsvertrag zwingend auch diese Verjährungsregelung des § 302 AktG Abs. 4 enthalten muss.

Im Streitfall war der Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag Ende 2006 abgeschlossen worden und enthielt - wie es vor der Rechtsänderung in 2004 unstreitig ausreichte - nur die Vereinbarung, dass die Tochter-GmbH „entsprechend den Vorschriften des § 302 Abs. 1 und 3 des Aktiengesetzes verpflichtet sei,

jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, ...“.

Der BFH bestätigte das Finanzamt, das die Anerkennung der Organschaft wegen der fehlenden Einbeziehung der Verjährungsregelung verweigert hatte. Das Erfordernis der Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG erstreckt sich nach der Einfügung dessen Abs. 4 auch auf diesen. Bei der zehnjährigen Frist handelt es sich um eine spezielle Verjährungsregelung für den Verlustausgleichsanspruch, die ohne Zweifel Bestandteil des Verweises ist und deshalb zur Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft in den Ergebnisabführungsvertrag aufzunehmen ist.

Hinweis:

Bei der Abfassung von Ergebnisabführungsverträgen sollte große Sorgfalt angewandt und steuerlicher Rat eingeholt werden. Hinsichtlich der Formulierung sollte möglichst eine dynamische Verweisung gewählt werden, die allgemein und vollumfänglich auf die aktienrechtliche Regelung verweist, so dass gesetzliche Änderungen die Wirksamkeit eines Ergebnisabführungsvertrages nicht in Frage stellen.

3.4. BMF zur Auslegung der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel

Bei Umstrukturierungen war in der Vergangenheit oftmals die Vermeidung der Grunderwerbsteuer ein wesentlicher Aspekt. Sehr viele Kommunen haben aus diesem Grund die Grundstücke zurückgehalten und dadurch eine steuerliche Betriebsaufspaltung begründet. Erst seit dem 1. Januar 2010 enthält das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) mit § 6a eine Norm, die die Umstrukturierung im Konzern privilegiert. Inwieweit diese Norm auch der öffentlichen Hand zu Gute kommt, war bisher umstritten. Die Finanzverwaltung hat mit gleichlautenden Ländererlassen vom 1. Dezember 2010 für die öffentliche Hand sehr wichtige Klarstellungen getroffen.

Die Begünstigung des § 6a GrEStG setzt eine Umstrukturierung zwischen einem herrschenden Unternehmen und abhängigen Gesellschaften oder nur abhängigen Gesellschaften voraus. Klargestellt wurde, dass das herrschende Unternehmen selbst Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sein muss. Dies bedeutet, dass auch eine Gebietskörperschaft herrschendes Unternehmen sein kann, soweit die Beteiligungen an den abhängigen Gesellschaften einem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen sind. Damit ist eine Privilegierung ausgeschlossen, wenn eine Ausgliederung aus dem hoheitlichen Bereich erfolgt. Im Bereich der Vermögensverwaltung kommt es darauf an, ob die Finanzverwaltung der neueren BFH-Rechtsprechung folgt, nach der umsatzsteuerlich ein BGA und damit auch ein Unternehmer im Bereich der Vermögensverwaltung möglich ist.

Eine weitere wichtige Klarstellung betrifft die rechtliche Grundlage der Umwandlungsvorgänge. Nach dem koordinierten Ländererlass sind auch Umwandlungen begünstigt, wenn sie durch ein anderes Bundesgesetz oder ein Landesgesetz ausdrücklich vorgesehen sind. Nicht klargestellt ist, ob auch eine Ausgliederung auf Anstalten des öffentlichen Rechts umfasst ist. Die Anstalten des öffentlichen Rechts sind unter den möglichen abhängigen Gesellschaften nicht erwähnt. Da jedoch die auf landesgesetzlichen Bestimmungen beruhenden Umwandlungsvorgänge zumeist den Fall der Ausgliederung auf eine Anstalt des öffentlichen Rechts betreffen, dürfte nach dem Sinn und Zweck des Ländererlasses auch dieser Umstrukturierungsvorgang erfasst sein.

3.5. Grunderwerbsteuerliche Beteiligungsquote von 95 % bei mittelbarer Beteiligung

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt auch eine unmittelbare oder mittelbare Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an dieser Gesellschaft der Grunderwerbsteuer. Der Bundesfinanzhof (BFH) klärte nun, wie beim Erwerb einer mittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Gesellschaft die Beteiligungsquote zu bestimmen ist.

Ein Unternehmen erwarb 96,92 % der Anteile an einer GmbH, die zu 97,5 % an ihrer grundbesitzenden Tochter-GmbH beteiligt war. Durchgerechnet ergab sich für den Erwerber damit eine mittelbare Beteiligungsquote von nur 94,497 % an der Tochtergesellschaft. Dennoch nahm das Finanzamt eine grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsübertragung an, die der BFH bestätigte.

Der Erwerber einer mittelbaren Beteiligung erwirbt zwar nur mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft, der das Grundstück der grundbesitzenden Tochtergesellschaft zugerechnet wird und das ihr damit "gehört". Für eine grunderwerbsteuerrechtliche Zuordnung reicht es aus, dass eine Gesellschaft die Sachherrschaft an einem Grundstück dann ausüben kann, wenn sie dieses durch einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang erworben hat. Da hierzu auch die mindestens 95%igen Anteilserwerbe zählen, ist eine solche Beteiligung vollständig, also wie eine 100%ige Beteiligung, zu berücksichtigen. Der Gesetzeswortlaut "unmittelbar oder mittelbar" lässt keine Ausnahme von dieser spezifisch grunderwerbsteuerrechtlichen Zuordnung eines Grundstücks erkennen.

Zum Eintritt der vorgeschriebenen Mindestbeteiligungsquote von 95 % ist es deshalb bei einer mittelbaren Beteiligung erforderlich, aber auch ausreichend, wenn diese auf jeder Stufe erreicht wird. Sie ist demnach nicht durch Multiplikation der auf den jeweiligen Beteiligungsstufen bestehenden Beteiligungsquoten zu ermitteln.

Hinweis:

Sinkt nachträglich die Beteiligungsquote des Erwerbers an der grundbesitzenden Tochtergesellschaft unter die Mindestbeteiligungsquote von 95 %, z. B. durch einen quotenwahrenden Übergang von mittelbarer zu unmittelbarer Beteiligung, kann dies den einmal verwirklichten Tatbestand der grunderwerbsteuerpflichtigen Anteilsübertragung nicht mehr in Frage stellen. Denn die typisierende Betrachtung der Beteiligungsquote stellt allein auf den dann tatsächlich bereits erfolgten Anteilserwerb ab.

3.6. Zahlungsbeleg als Nachweis über die Erbringung der Stammeinlage erforderlich

Veräußert ein GmbH-Gesellschafter seinen Anteil, ermittelt sich der **Veräußerungsgewinn** - sofern er überhaupt steuerpflichtig ist - aus dem Veräußerungspreis abzüglich der Veräußerungskosten und der Anschaffungskosten. Entsprechendes gilt auch bei **Auflösung/Liquidation** der Gesellschaft. Die Stammeinlage zählt zwar zu den Anschaffungskosten für die Beteiligung an einer GmbH, allerdings nur soweit sie auch tatsächlich eingezahlt wurde. Die **Beweislast** für die Erfüllung der **Einlageverpflichtung** liegt entsprechend den allgemeinen Grundsätzen bei dem sich darauf berufenden Gesellschafter.

In einem vom Finanzgericht Köln entschiedenen Fall hatte eine Steuerpflichtige im Jahr 1986 eine GmbH mit gegründet und war seither zu 1/3 an dieser GmbH beteiligt. Die **Stammeinlagen** waren bei Gründung zur Hälfte sofort bar einzuzahlen. Die weiteren Einzahlungen sollten nach Anforderung der Geschäftsführer erfolgen. Nach Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über die GmbH und deren endgültiger Abwicklung im Jahr 2006 machte die ehemalige Gesellschafterin einen Auflösungsverlust geltend. Das Finanzamt und das Finanzgericht erkannten einen solchen aber nicht an, da Anschaffungskosten in Höhe der anteiligen Stammeinlage mangels Nachweis nicht anerkannt werden konnten.

Zum Nachweis, dass die Stammeinlage tatsächlich erbracht wurde und der Gesellschafter deshalb auch entsprechend wirtschaftlich belastet war, sind grund-

sätzlich **zweifelsfreie und unanfechtbare Unterlagen** erforderlich. In der Regel ist deshalb ein **Zahlungsbeleg** vorzulegen. Nach Auffassung des Gerichts reichen weder Jahresabschlüsse der Gesellschaft noch Bilanzen aus Betriebsprüfungen aus, da diese nicht den Zahlungsvorgang als solchen nachweisen können. Auch die Eintragung der GmbH kann nicht als Nachweis dienen, da sie zum einen nur die vorherige Einzahlung eines Viertels des Stammkapitals erfordert und zum anderen regelmäßig bereits auf Basis einer entsprechenden Versicherung der GmbH-Gesellschafter erfolgen kann.

Nach Auffassung des Finanzgerichts ist trotz des langen Zeitraumes seit Gründung der Gesellschaft das Verlangen nach den weiteren Nachweisen über die Einzahlung der Stammeinlage **verhältnismäßig**. Neben den steuerlichen Aufbewahrungspflichten obliegt es einem GmbH-Beteiligten im eigenen Interesse, auch für mögliche zivilrechtliche Streitigkeiten entsprechende Zahlungsnachweise aufzubewahren.

Hinweis:

Es ist für jeden Gesellschafter ratsam, für die im Zuge von Gesellschaftsgründungen, aber auch bei Kapitalerhöhungen aufgebrauchten Zahlungen zweifelsfreie und unanfechtbare Nachweise zu beschaffen. Zudem ist dafür Sorge zu tragen, dass diese auch viele Jahre später noch vorhanden sind und - insbesondere auch nach Schenkungen oder Erbfällen - dem jeweiligen Gesellschafter zur Verfügung stehen. Der Zahlungsbeleg darf dementsprechend auch nicht zusammen mit anderen Unterlagen vernichtet werden, deren „normale“ Aufbewahrungsfrist abgelaufen ist.

4. VERSORGUNG

4.1. Netzpacht-/Dienstleistungsmodell vs. Netzeigentumsmodell

„Vertikal integrierte Energieversorgungs-unternehmen (viEVU) und rechtlich selbständige Betreiber von Elektrizitäts- und Gasversorgungsnetzen, die i.S.v. § 3 Nr. 38 EnWG mit vertikal integrierten Energieversorgungs-unternehmen verbunden sind, sind zur Gewährleistung von Transparenz sowie diskriminierungsfreier Ausgestaltung und Abwicklung des Netzbetriebs verpflichtet. Um dieses Ziel zu erreichen, müssen sie die Unabhängigkeit vom Netzbetreiber von anderen Tätigkeitsbereichen der Energieversorgung nach den §§ 7 bis 10 EnWG sicherstellen [...]“ (§ 6 Abs. 1 EnWG)

Zum 1. Juli 2007 mussten alle Energieversorgungsunternehmen (EVU) im Strom- und Gasgeschäft das sog. „Legal Unbundling“ umsetzen, sofern sie mehr als 100 Tsd. Kunden beliefern. Laut Monitoringbericht der Bundesnetzagentur (BNetzA) haben rd. 80% der betroffenen Unternehmen das Modell der sog. „kleinen“ Netzgesellschaft, auch Netzpacht-/ Dienstleistungsmodell (im folgenden Netzpachtmodell), gewählt.

Als logische Konsequenz der politisch gewollten Regulierung des Netzgeschäftes unterliegen seither die Netzentgelte für den Zugang zu den Transport- und Verteilnetzen der Aufsicht durch die Regulierungsbehörden (RegB). Das anfängliche System der Methodenregulierung der Jahre 2005 bis 2008 ist zum 1. Januar 2009 vom Modell der Anreizregulierung (ARegV) abgelöst worden. Während die Netzentgelte zunächst lediglich auf die ordnungskonforme Kalkulationsmethodik von den RegB geprüft wurden, haben diese mit Einführung der ARegV über die Vorgabe der Erlösobergrenze nun direkteren Zugriff auf die Höhe der Netzentgelte und damit auf die Höhe einzelner Kostenpositionen.

Die Netzentgeltgenehmigungen der ersten Regulierungsjahre haben bereits zu durchschnittlichen Netzentgeltsenkungen in Größenordnungen von rund 10 bis 15 Prozent geführt. Dieser Entgelt- und damit auch Kostendruck hat sich mit Einführung der Anreizregulierung z.T. noch erheblich verstärkt. Viele der im Rahmen des Kosten-Benchmarkings aller Strom- und Gasnetzbetreiber als mehr oder weniger ineffizient eingestuften Netzbetreiber, sehen sich in der laufenden ersten Phase der Anreizregulierung mit dem Zwang zu weiteren Kosten- und Erlösanpassungen konfrontiert. Von der BNetzA veröffentlichte Zahlen sprechen von durchschnittlich 8 Prozent in-ineffizienten Kosten der Stromverteilnetzbetreiber und 13 Prozent bei Gasverteilnetzbetreibern, die bis zum Ende der ersten Regulierungsperiode - 31. Dezember 2012 (Gas) bzw. 31. Dezember 2013 (Strom) - abzubauen sind.

Die Optimierung der Kostenstrukturen im Netz steht folglich mehr denn je im Fokus der Netzgesellschaften - dies jedoch vor dem Hintergrund, dass das **Kostenni-**

veau der Fotojahre 2010 (Gas) bzw. 2011 (Strom) die maximalen Netzerlöse und damit die Netzrendite für die nächste Regulierungsperiode bestimmen wird.

Neben dem zunehmenden Regulierungsdruck auf die Netzentgelte sehen sich die Energieversorger einer Verschärfung der Anforderungen an die organisatorische und rechtliche Trennung des Netzgeschäftes ausgesetzt. Das bislang überwiegend im Markt umgesetzte Netzpachtmodell wird zunehmend in Frage gestellt. So haben die RegB ihre Vorstellungen zur organisatorischen und rechtlichen Umsetzung der Entflechtungsvorgaben in einem **gemeinsamen Positionspapier** zur „Konkretisierung der gemeinsamen Auslegungsgrundsätze der Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder zu den Entflechtungsbestimmungen in §§ 6-10 EnWG“ vom 21. Oktober 2008 weiter konkretisiert und dabei verschärft. Insbesondere die Übertragung von Netzaufgaben vom Dienstleister auf den Netzbetreiber ist Schwerpunkt der Diskussion. Die in dem genannten Positionspapier als „diskriminierungsanfällige Aufgaben des Netzbetriebs“ klassifizierten Netzaktivitäten sind zwingend in der Netzgesellschaft anzusiedeln. Ein Zukauf dieser Aufgaben - wie im bisherigen Pacht- und Dienstleistungsmodell zum Teil praktiziert - ist unzulässig. Beispielhaft sind hier die Durchführung des Vertragsmanagements im Bereich Netzzugang sowie die operative Netzsteuerung zu nennen.

Netzbetreiber, die sich für das Netzpachtmodell entschieden hatten, sind nunmehr aufgefordert, das gewählte Umsetzungs- und Steuerungsmodell auf Kongruenz mit den Auslegungen der BNetzA zu prüfen. Bei klar erkennbaren Abweichungen des eigenen Modells von den BNetzA-Grundsätzen sollte die Aufteilung der Netzfunktionen zwischen Netzbetreiber und Dienstleister hinterfragt und ggf. angepasst werden, um möglichen Sanktionen im Voraus zu begegnen.

In diesem Zusammenhang ist auch die Stellungnahme der BNetzA bzgl. der Behandlung von Personalnebenkosten im Rahmen anstehender Kostenprüfungen zu beachten. Einerseits müssen Lohnzusatz- und Versorgungsleistungen auf betrieblichen und tarifvertraglichen Vereinbarungen beruhen, die vor dem 31. Dezember 2008 abgeschlossen wurden, damit sie als dauerhaft nicht beeinflussbare Kosten (KA_{dnb}) nicht der Entgeltregulierung unterliegen (vgl. § 11 Abs. 2 Ziffer 9 der ARegV). Andererseits deuten Aussagen der BNetzA darauf hin, dass aus Regulierungssicht diese Lohnnebenkosten i.S.v. § 11 Abs. 2 Ziffer 9 ARegV ab der zweiten Regulierungsperiode nur für diejenigen mit Netzaktivitäten betrauten Mitarbeiter als KA_{dnb} anerkannt werden, die **direkt beim Netzbetreiber** beschäftigt sind. Im Falle des Einkaufs von Netzdienstleistungen erhöhen diese Personalnebenkosten den Block der beeinflussbaren Kosten und unterliegen damit dem Kosten-Benchmarking. Vor dem Hintergrund, dass die Personalnebenkosten bei Versorgern

bis zu rd. 40 Prozent der Personalkosten i.S.v. § 11 Abs. 2 Ziffer 9 ARegV ausmachen können, erscheint es fraglich, ob aufgrund dieser BNetzA-Vorgabe, Versorger nun möglichst viel „netznahe Personal“ in die Netzgesellschaft verlagern sollten - sich also tendenziell dem Modell der „großen“ Netzgesellschaft annähern sollten.

Bei Überlegungen zur Anpassung der organisatorischen Ausgestaltung des Netzbetreibers sind die Vorteile und Nachteile der einzelnen Modelle gegeneinander abzugleichen. Für oder gegen das Netzpacht-/Dienstleistungsmodell sprechen exemplarisch folgende Argumente:

- Die Separierung von Asset-Management (regulierter Bereich) und Asset-Service (nicht-regulierter-Bereich) bietet wesentlich bessere Möglichkeiten zur Steuerung des Netzgeschäftes; Ergebnisineffizienzen werden tendenziell eher vermieden,
- Die Kosten- und Ergebnisverrechnungen bei Netzkooperationen weisen im Vergleich zu einem Modell mit integriertem Netzservice eine geringere Komplexität auf,
- Die Behandlung von Personalnebenkosten in der zweiten Phase der Anreizregulierung ist potenziell als nachteilig anzusehen.

Bei der Bewertung einer voll ausgestatteten Netzgesellschaft mit Eingliederung des Netzservice sind beispielhaft folgende Argumente zu berücksichtigen:

- Der Asset Service ist dem Marktdruck weniger ausgesetzt,
- Das Modell entspricht in Bezug auf die Entscheidungshoheit über das Netz bzw. die Sicherstellung eines diskriminierungs-freien Netzzugangs und aus Praktikabilitätsgründen wohl am ehesten den Vorstellungen der RegB,
- Die Behandlung von Personalnebenkosten in der zweiten Phase der Anreiz-regulierung ist potenziell als vorteilhaft anzusehen.

Haben Energieversorger sich im Jahr 2007 beim Legal Unbundling i.d.R. noch für das Netzpachtmodell entschieden, so sind sie heute angehalten, Anpassungen vorzunehmen. Ob dieses aber direkt eine Überführung in eine Netzeigentums-gesellschaft bedeutet, kann letztlich nicht pauschal sondern nur anhand des Einzelfalls entschieden werden.

Ein Meinungs-austausch über die sich gegenüberstehenden Argumente für notwendige Anpassungen des Netzpachtmodells einerseits und Netzeigentumsmodell andererseits kann die Individualität und Komplexität dieser Fragestellung verdeutlichen. Hierbei sind in der Gesamtbewertung der Modelle Überlegungen zum Unbundling, Minimumabgleich Pacht vs. Kapitalkosten, kalkulations- und bilanzpolitische Gründe (BilMoG), Personalzusatzkosten und Bezug von Fremddienstleistungen, konzerninterne Verrechnungen und Konsolidierungen, optimale Finanzstruktur durch Umwandlung

von Fremdkapital in Eigenkapital und Finanzierung anzustellen.

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

4.2. Änderungen bei der Strom- und Energiesteuer ab 2011

Das Haushaltsbegleitgesetz 2011 hat mit Wirkung zum 1. Januar 2011 Änderungen im Strom- und im Energiesteuergesetz (StromStG bzw. EnergieStG) eingeführt. Sie dienen durchweg der Erhöhung von Steuereinnahmen. Allerdings sind im Frühjahr **weitere technische Novellierungen** zu erwarten, die dann rückwirkend zum 1. Januar 2011 in Kraft treten dürften.

Die **Ermäßigung** bei den Stromsteuersätzen beträgt nicht mehr 40 %, sondern nur noch 25 % der Regelsteuersätze.

Im Stromsteuerrecht ist auch eine erhebliche und für die Praxis wichtige **verfahrensrechtliche** Neuerung zu finden: Bisher konnten Unternehmen des produzierenden Gewerbes (UPG) sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebe vom zuständigen Hauptzollamt die **Erlaubnis** einholen, zu betrieblichen Zwecken verbrauchten Strom **stromsteuerbegünstigt** zu beziehen. Diese Regelung ist ersatzlos weggefallen und seit 1. Januar 2011 durch ein **Entlastungsverfahren** ersetzt worden. Danach müssen die betroffenen Unternehmen nun die Entlastung von der Stromsteuer beantragen. Als Folge davon erloschen die bisher erteilten Erlaubnisse zum Jahresende 2010 per Gesetz.

Hinweis:

UPG und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft müssen deshalb jetzt zunächst einmal voll versteuerten Strom beziehen, um für ihn dann eine Teilentlastung zu beantragen. Gleichzeitig können sie auch nicht mehr wie Endverbraucher behandelt werden, wenn sie Strom teilweise an ihre Mieter, Pächter oder vergleichbare Vertragspartner weiterleiten.

Bei den **Spitzenausgleichsregelungen** (§ 10 StromStG bzw. § 55 EnergieStG) beträgt die Kappungsgrenze statt bisher 95 % nunmehr nur noch 90 %. Damit werden zukünftig auf jeden Fall 10 % der an sich erstattungsfähigen Steuer nicht mehr erstattet. Zudem sind zukünftig die Entlastungen bei Stromentnahmen zur Erzeugung von Licht, Wärme, Kälte, Druckluft (ausgenommen in Behältern) und mechanischer Energie sowie bei Verwendung von Energieerzeugnissen daran geknüpft, dass diese von einem UPG (bzw. der Land- und Forstwirtschaft) nachweislich **genutzt** worden sein muss.

Hinweis:

Damit fallen zahlreiche bisherige Vergünstigungen, insbesondere auch in den sog. Contractingfällen, weg. Offen ist derzeit noch die Auslegung des Begriffes „Nutzung“, wenngleich die Amtliche Begründung damit (nur) die tatsächliche Nutzung angesprochen haben will.

Daneben wurden generell alle **Sockelbeträge erhöht**, also die Beträge, bis zu denen die anfallenden Steuern nicht erlassen oder erstattet werden. Bei der Entlastung für UPG bzw. der Land- und Forstwirtschaft nach dem EnergieStG sind es nunmehr jährlich EUR 250, bei den Spitzenausgleichen im EnergieStG jährlich EUR 750 bzw. im StromStG jährlich EUR 1.000.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen u. a. im Fachbereich Zölle, Verbrauchsteuern und Außenwirtschaftsrecht der Leiter des Fachbereichs, Herr Dr. Klaus Friedrich, (Tel. 030-885722-730) gern zur Verfügung.

5. SONSTIGE

5.1. Bevorstehende BGH-Entscheidung zu Zinsswapgeschäften

Am 8. Februar 2011 hat der BGH verlautbaren lassen, dass er im Fall der Vermittlung sogenannter Spread Ladder Swaps auf eine Verletzung der Beratungspflicht durch die vermittelnden Banken erkennen könnte. Die Entscheidung der Sache ist zunächst auf den 22. März 2011 vertagt.

Bei der streitgegenständlichen Klage geht es zwar um einen Mittelständler, dem von der Deutschen Bank ein solcher Spread Ladder Swap vermittelt wurde. Im Ergebnis könnte die höchstrichterliche Entscheidung jedoch auch fundamentale Auswirkung auf die zahlreichen Zinsswapgeschäfte haben, die von Großbanken an Kommunen vermittelt wurden und die in der Folgezeit zu teilweise erheblichen Verlusten geführt haben.

Selbstverständlich halten wir Sie über dieses spannende Thema weiter auf dem Laufenden.

5.2. Umsatzsteuerliche Änderungen zum 1.1.2011 in der Entsorgungswirtschaft

Zum 1.1.2011 sieht sich die Entsorgungswirtschaft zwei Neuerungen im Umsatzsteuerrecht gegenüber, deren praktische Umsetzung Probleme aufwerfen kann.

Zum einen endete mit dem 1.1.2011 die Schonfrist des BMF-Schreibens vom 1.2.2008 zum tauschähnlichen Umsatz. Demnach ist bei einer Entsorgungsleistung von werthaltigem Abfall das Vorliegen eines sogenannten tauschähnlichen Umsatzes zu überprüfen. Bisher wurde die Entsorgungsleistung als reine Dienstleistung gegen Geldzahlung angesehen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung wird die Entsorgungsleistung aber gegen die Lieferung des Abfalls und einer Barzahlung ausgeführt. Damit ist zum einen die Lieferung des Abfallbesitzers abzurechnen und zum anderen der Wert des Abfalls auf das bisherige umsatzsteuerliche Entgelt für die Entsorgungsdienstleistung aufzuschlagen. Wesentliche Voraussetzungen für einen tauschähnlichen Umsatz im Bereich Entsorgung sind nach Auffassung der Finanzverwaltung u. a.:

- dass eine eigenständige Entsorgungsleistung vorliegt
- dass dem Abfall ein wirtschaftlicher Wert beizumessen ist und
- dass die Barvergütung durch den Wert des überlassenen Abfalls beeinflusst wird.

Der „Wert“ des gelieferten Abfalls bemisst sich nach dem gemeinen Wert, also nach einem Bruttomarktwert. Während bei einem tauschähnlichen Umsatz zwischen zwei Unternehmern aus diesem Wert die enthaltene Umsatzsteuer extrahiert werden kann, entfällt diese Möglichkeit für Nicht-Unternehmer (Pri-

vatleute, Kleinunternehmer oder Hoheitsbereich von jPdöR).

In der Praxis wird der Entsorger dem Abfalllieferanten regelmäßig eine Gutschrift über den (Markt-) Wert des gelieferten Abfalls erteilen, da dieser Wert dem Lieferer regelmäßig gar nicht bekannt sein wird. Für umsatzsteuerliche Zwecke schlägt der Entsorger den Marktwert des Abfalls in seiner Rechnung über die erbrachte Entsorgungsleistung auf. Die Umsatzsteuer erhöht sich für diese Leistung entsprechend. Bei einem tauschähnlichen Umsatz zwischen zwei Unternehmern ist das Ergebnis in der Summe grundsätzlich identisch zur bisherigen Handhabung. Bei privaten oder hoheitlichen Abfalllieferanten kann jedoch eine tatsächliche Verteuerung der Entsorgungsleistung eintreten: Auf der Seite des Entsorgers erhöht sich der Aufwand, mangels Vorsteuerabzug im Liefervorgang, um den Bruttomarktwert (also incl. Umsatzsteuer) der Abfalllieferung. Gleichzeitig erhöht sich die Entsorgungsleistung um diesen Bruttoaufwand, auf den nun wieder Umsatzsteuer aufzuschlagen ist. Auf der Seite der Nichtunternehmer, d. h. privaten und hoheitlichen Abfalllieferanten, kommt es daher unter Umständen zu einer Verteuerung der beauftragten Entsorgungsleistung. Daneben sind die Entsorger durch die Vorgehensweise auch gezwungen, über die zu erteilenden Gutschriften einen Teil ihrer Kalkulationsgrundlagen preiszugeben.

Eine weitere Gesetzesänderung ergibt sich durch die Erweiterung des so genannten Reverse-Charge-Verfahrens nach § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG auf bestimmte steuerbare und steuerpflichtige Abfalllieferungen wie z. B. Kunststoffe, Weichkautschuk, Glas- und Metallabfälle. Findet eine solche steuerbare und steuerpflichtige Lieferung zwischen zwei Unternehmern statt, so geht die Pflicht zur Abführung der Umsatzsteuer auf den Leistungsempfänger über. Die Lieferung ist ohne Umsatzsteuerausweis in Rechnung zu stellen, dafür muss aber der Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld enthalten sein. Der Leistungsempfänger entrichtet entsprechend nur den Nettobetrag an den Leistungserbringer. Die Umsatzsteuer auf die empfangene Leistung ist beim Leistungsempfänger in der Umsatzsteuer-Voranmeldung anzumelden. Diese Umsatzsteuer darf bei Vorliegen der Abzugsvoraussetzungen wieder als Vorsteuer abgezogen werden. Meldepflichten der Reverse-Charge-Fälle in der Umsatzsteuer-Voranmeldung betreffen sowohl die Eingangs- als auch die Ausgangslieferungen.

Probleme treten bei der Neuregelung in der Praxis insbesondere bei so genannten Mischabfällen auf, d.h. bei Abfalllieferungen, die in ihrer Zusammensetzung teils unter § 13b UStG fallen und teils nicht. Eine nicht sachgerechte Erfassung bei der Rechnungserstellung kann einerseits die Versagung des Vorsteuerabzugs bedeuten und andererseits die Verpflichtung zur Abführung von Umsatzsteuer nach sich ziehen. Diese zu

entrichtende Umsatzsteuer wurde ggf. noch nicht von dem Leistungsempfänger an den Leistenden gezahlt, da eine Nettoabrechnung ausgestellt wurde.

Das Bundesfinanzministerium hat zur Anwendung des § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG in einem Schreiben vom 4.2.2011 Stellung genommen. Bei Zweifelsfragen helfen wir Ihnen gerne.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen in der Niederlassung Bonn Frau StB Sabine Giese, Bonn, 0228-9849212 und Herr StB Daniel Freitag, Bonn, 0228-9849218 zur Verfügung

5.3. Nutzwertanalyse - Eine Methodik zur Lösung komplexer Entscheidungsprobleme

In einem komplexen Umfeld sind bei einer Entscheidungsfindung neben wirtschaftlichen Erfordernissen auch qualitative Aspekte von wesentlicher Bedeutung. Strategische Entscheidungen sind dann vor diversen Interessengruppen zu begründen.

Die Nutzwertanalyse ist eine systematische, schrittweise, kooperative und transparente Methode zur Lösung komplexer Entscheidungsprobleme, wie sie in kommunalen Verwaltungen häufiger auftreten. So kann z. B. die Themenstellung „Welches Organisationsmodell ist das beste?“ unter Einbeziehung quantitativer sowie qualitativer Faktoren in eine transparente Entscheidungsgrundlage überführt werden.

Dabei ist es für eine nachhaltige Entscheidung wesentlich, dass die relevanten Interessengruppen - jede Expertin auf ihrem Gebiet - in den Entscheidungsprozess einbezogen werden. In der Praxis hat sich die Bildung einer moderierten Projektgruppe bewährt. Sie bietet die Basis zur Generierung einer gemeinsamen Lösung unter Einbeziehung der verschiedenen Interessen. Diese werden mittels Gewichtungen und Bewertungen der Projektgruppenmitglieder bei der Nutzwertmittlung verarbeitet. Das Siegermodell ist anhand des höchsten Nutzwerts sofort ersichtlich. Die Entscheidungsträger der Politik haben eine klare Entscheidungsgrundlage.

Die Vorteile der Nutzwertanalyse gegenüber weniger strukturierten Entscheidungsprozessen sind:

- Berücksichtigung verschiedener, quantitativer und qualitativer Entscheidungskriterien
- Beteiligung diverser Interessengruppen mittels Gewichtungen und Notenvergaben
- Zeitnahe, transparenter Entscheidungsprozess mit einem gemeinsamen Ergebnis
- Höhere Motivation
- Höhere Akzeptanz der Lösung

Bei folgenden Fragestellungen bietet sich die Nutzwertanalyse zur Lösung an:

- Anpassung der Behördenstruktur an neue Rahmenbedingungen
Welche Organisationsform ist die beste?
- Bewertung von organisatorischen Gestaltungsoptionen einer Kommune: Zentralmodell vs. Regionalmodell
Welches Modell ist besser?
- Auswahl optionaler Bauinvestitionen einer Kommune
Welche Bauinvestition sollte realisiert werden?
- Reduzierung des Regionalnetzes eines Sozialversicherungsträgers auf wichtige Geschäftsstellen
Welche Geschäftsstellen sollten geschlossen werden?
- Übertragung von Aufgabenkomplexen auf einen neuen Träger
Welche Trägerschaft ist zu bevorzugen?

Projektverlauf aus der PRAXIS

1. Ermittlung der Kriterien

Zunächst wurde in der Projektgruppe der Kriterienkatalog strukturiert. Insgesamt wurden zehn Bewertungskriterien ausgewählt.

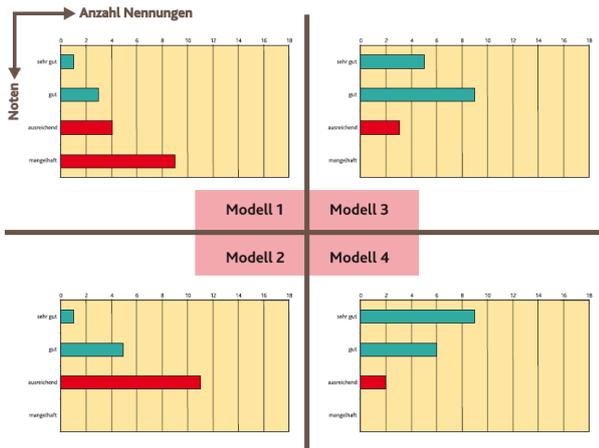
2. Gewichtung der Kriterien

Mittels digitaler Erhebung konnte jedes Projektgruppenmitglied seine subjektive Sicht hinsichtlich der Bedeutung eines Kriteriums einbringen. Der Durchschnitt aller Mitglieder je Kriterium führte zum gewichteten Kriterienkatalog.

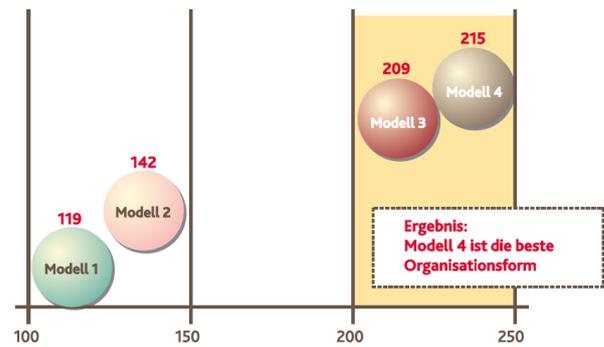
Bewertungskriterien	durchschnittliche Prozepte
1 Wirtschaftlichkeit	23 %
2 Zugang zu moderner Technik	8 %
3 Koordinationsaufwand	8 %
4 Spezialisierung	8 %
5 Qualitätsstandards	7 %
6 Prinzip „Ganzheitlichkeit“	4 %
7 Innovationsfähigkeit	8 %
8 Reaktionsfähigkeit	15 %
9 Präsenz in der Fläche	13 %
10 Einflussnahme	6 %
Summe	100 %

3. Notenvergabe je Kriterium

Die Notenvergabe erfolgte durch die Mitglieder der Projektgruppe für jedes Bewertungskriterium je Modell. Hier als Beispiel das Bewertungskriterium „Wirtschaftlichkeit“:



Das Ergebnis zeigte eindeutige Siegermodelle:



4. Nutzwertvergleich

BDO verarbeitete die digitalen Ergebnisse über unser Tool zur Nutzwernermittlung:

Bewertungskriterien	Durchschnitt Gewichtungs- faktor	gewichtete Punkttotale			
		Modell 1	Modell 2	Modell 3	Modell 4
Wirtschaftlichkeit	23%	19	32	52	54
Zugang zu moderner Technik	8%	7	10	18	20
Koordinationsaufwand	8%	7	11	17	19
Spezialisierung	8%	8	10	17	19
Qualitätsstandards	7%	7	10	17	17
Prinzip „Ganzheitlichkeit“	4%	5	5	8	8
Innovationsfähigkeit	8%	8	11	16	18
Reaktionsfähigkeit	15%	18	22	35	34
Präsenz in der Fläche	13%	34	25	16	12
Einflussnahme	6%	6	6	13	14
Summe	100%	119	142	209	215
		Nutzwert			

Als Ansprechpartner steht Ihnen Simone Mosch persönlich unter 0211/1371-241 oder per E-Mail unter simone.mosch@bdo.de gerne zur Verfügung.

6. VERANSTALTUNGEN/VORTRAGSTERMINE

Aktuelles zur Lohnsteuer

am 23.03.2011 in Freiburg

Referent der BDO:

StB Wolfgang Kloster, Leiter des Fachbereiches Lohnsteuer

Veranstalter und Ansprechpartner:

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Angaben zu den jeweiligen Standorten finden Sie auf der letzten Seite dieser Publikation

Umwandlung von Unternehmen

am 30.03.2011 in Frankfurt/M.

Referentin der BDO:

Andrea Bilitewski, Partnerin, Leiterin des Fachbereichs Umwandlungs- und Transaktionsberatung

Veranstalter und Ansprechpartner*:

Management Circle AG
Postfach 56 29, 65731 Eschborn/Ts.
Telefon: +49 6196 4722-700
Telefax: +49 6196 4722-999
E-Mail: anmeldung@managementcircle.de

M&A Recht und Steuern kompakt

am 24.03.2011 in München

am 05.05.2011 in Düsseldorf

Referentin der BDO:

Andrea Bilitewski, Partnerin, Leiterin des Fachbereichs Umwandlungs- und Transaktionsberatung

Veranstalter und Ansprechpartner*:

Management Circle AG
Postfach 56 29, 65731 Eschborn/Ts.
Telefon: +49 6196 4722-700
Telefax: +49 6196 4722-999
E-Mail: anmeldung@managementcircle.de

Ihr Weg zur E-Bilanz

Datum: 13.05.2011

bis: - 08.07.2011

Der erste Leitfaden für eine termin-, kosten- und strukturgerechte Umsetzung

BDO-Autoren:

- StB Sebastian Koch, Partner, Leiter Arbeitsgruppe E-Bilanz
- StB Christian Nagel, WP, Partner
- Ralf Siddig, Dipl.-Ing., Partner

Euroforum-Lehrgang in 5 schriftlichen Lektionen + Sonderheft

Leistung:

14-täglicher Versand der 5 schriftlichen Lektionen (gedruckt oder digital für das iPad)

UPDATE-Sonderheft

CD-ROM mit allen Lektionen nach Abschluss des Lehrgangs

Übungsaufgaben und Musterlösungen zu jeder Lektion

Fragemöglichkeit zu den Lektionsinhalten

Detaillierte Teilnahmebescheinigung

E-Bilanz in BESTFORM:

Darum sollten Sie teilnehmen:

Ein einmaliges, unabhängiges, praxis- und termingerechtes Kompendium:

„Just in time“ haben wir die Expertise führender E-Bilanz-Experten für Sie gebündelt und ein Kompendium kreiert, das Ihre Praxisfragen aus allen Perspektiven beleuchtet.

Ein besonders nützliches Follow-Up:

Auf der Zielgerade lassen wir Sie nicht allein und versorgen Sie mit einem Lehrgangs update, das auf den Ergebnissen der Pilotphase und dem finalen BMF-Schreiben basiert.

Individuelle Antworten:

Auch nach Abschluss des Lehrgangs beantwortet das Autorenteam Ihre Fragen zu den Lektionsinhalten gerne.

Wir richten uns insbesondere an:

Leiter und Mitarbeiter der Abteilungen

– Finanz- und Rechnungswesen

– Steuern

– (Bilanz-)Buchhaltung

– Shared Service Center

Anmeldung und Information PDF Download:

Bitte ausfüllen und faxen an: 0211 9686-4150
Euroforum Verlag
ein Geschäftsbereich der Euroforum Deutschland SE
Postfach 11 12 34, 40512 Düsseldorf
telefonisch: +49 (0)2 11 9686-3173 [Susanne Ludwig]
susanne.ludwig@euroforum.com

*** Hinweis**

Für die Seminare von Euroforum und Management Circle Sie erhalten einen Rabatt von 15 % bzw. 20 % auf die aktuelle Teilnahmegebühr bei Buchung über die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Bitte drucken Sie hierfür die unter www.bdo.de hinterlegten Anmeldeformulare aus und senden diese ausgefüllt an den jeweiligen Veranstalter.

Hochaktuelles Experten- wissen für Sie!

Bestellschein

Praxishandbuch Kämmerei

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

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

Firma / Institution

Name / Kd.-Nr.

Funktion.....

Straße / Postfach

PLZ / Ort

Fax

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

E-Mail

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

Datum / Unterschrift

Fax (030) 25 00 85-275

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

Widerrufsrecht: Bestellungen zu Büchern können innerhalb von zwei Wochen nach Erhalt der Ware bei Ihrer Buchhandlung oder beim Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Genthiner Str. 30 G, 10785 Berlin, Fax 030/25 00 85-275, E-Mail: Vertrieb@ESVmedien.de schriftlich widerrufen werden (rechtzeitige Absendung genügt).

Wir erheben und verarbeiten Ihre Daten lediglich zur Durchführung des Vertrages, zur Pflege der laufenden Kundenbeziehung und um Sie über unsere Angebote und Preise zu informieren. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Werbezwecke jederzeit widersprechen. Bitte senden Sie uns in diesem Fall Ihren Widerspruch schriftlich per Post, per Fax oder per E-Mail an Service@ESVmedien.de.

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG · Sitz: Berlin · Persönlich haftende Gesellschafterin: ESV Verlagsführung GmbH · Amtsgericht: Berlin-Charlottenburg · 93 HRB 27 197
Geschäftsführer: Dr. Joachim Schmidt



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

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

Weitere Informationen:

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



ERICH SCHMIDT VERLAG
Auf Wissen vertrauen

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

HAMBURG (ZENTRALE)

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

BERLIN

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

BIELEFELD

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

BONN

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

BREMEN

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

BREMERHAVEN

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

DORTMUND

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

DRESDEN

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

DÜSSELDORF

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

ERFURT

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

ESSEN

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

FLENSBURG

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

FRANKFURT/MAIN

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

FREIBURG I. BR.

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

HANNOVER

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

KASSEL

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

KIEL

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

KOBLENZ

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

KÖLN

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

LEIPZIG

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

LÜBECK

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

MÜNCHEN

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

TROISDORF

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

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: 0611 99042-0
Telefax: 0611 99042-99
E-Mail: wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

BDO Global Coordination B.V.
Boulevard de la Woluwe 60
B-1200 Brüssel · Belgien
Telefon: ++32-2/778 01 30
Telefax: ++32-2/778 01 43
E-Mail: bdoglobal@bdoglobal.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

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

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

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



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

www.bdo.de

