

Inhalt

Corporate Governance in öffentlichen Unternehmen	1
Nochmals: Verschärfte Umsatzbesteuerung für kommunale Zuschüsse, in Verbindung mit neuem Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE)	2
Beispiel Niedersachsen: Wasserpreise im Fokus der Aufsichtsbehörde	3
Rücklagenbildung und Cashflow-Rechnung beim BgA	4
Gesetzentwurf in NRW zur Revitalisierung des Gemeindefinanzrechts	4
NKF-Evaluierungsbericht	4
Umsatzsteuerliche Behandlung von Guthaben aus der Verbrauchsabrechnung – Änderung der Verwaltungspraxis	5
Umsatzsteuerpflicht für die Vergabe von Konzessionen?	5
EuGH zu Rechnungskorrekturen und Vorsteuer	5
Bedeutsamer Wandel bei der Umsatzsteuer der öffentlichen Hand	6
Steuerlicher Querverbund – aktuelle Überlegungen	6
Rückstellung für Mehrerlösabschöpfung von der Finanzverwaltung nicht anerkannt	7
Und sie bewegt sich doch? Stand der Umsetzung der VO 1370/2007	7
Erster NKF-Gesamtabschluss in NRW zum 31.12.2010	8



ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

Tel.: 0831/25297-0
Fax: 0831/25297-77
E-Mail: atg@atg.de
Internet: www.atg.de

Corporate Governance in öffentlichen Unternehmen

Die Verwerfungen der weltweiten Finanzkrise haben die Konsequenzen einer mangelhaften bzw. die Notwendigkeit einer guten und verantwortungsvollen Unternehmensführung wieder stark in das öffentliche Bewusstsein gerückt. Die äußerst unruhige Rolle der staatlichen Landesbanken hat sicherlich dazu beigetragen, dass die bereits seit Jahren anhaltende Diskussion über eine angemessene und wirksame Steuerung und Kontrolle öffentlicher Unternehmen beschleunigt wird.

Der von der Bundesregierung am 1.7.2009 beschlossene Public Corporate Governance Kodex (PCGK) beinhaltet konkrete Grundsätze guter Unternehmens- und Beteiligungsführung. Er verpflichtet alle Unternehmen mit Bundesbeteiligung, die nicht börsennotiert sind. Der PCGK folgt in seinen Empfehlungen weitgehend den aus der Unternehmenspraxis seit 2001 durch die so genannte „Cromme-Kommission“ für börsennotierte Aktiengesellschaften entwickelten best-practice-Regelungen des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK). Insbesondere der bewährte comply-or-explain-Mechanismus wurde übernommen, wonach eine Übereinstimmung mit „Soll“-Empfehlungen erklärt, zulässige Abweichungen hingegen genannt, begründet und veröffentlicht werden müssen. Ziel des PCGK ist es, die Unternehmensführung und -überwachung transparenter und nachvollziehbarer zu machen und zugleich das Bewusstsein für eine gute Corporate Governance zu erhöhen.

Öffentliche Unternehmen sind oft Gesellschaften privaten Rechts, meistens eine GmbH, auf die der Staat öffentlich-rechtliche Aufgaben übertragen hat. Gemessen an den Kennzahlen über Investitionen oder Personalbestand liegen die Schätzungen für Kommunen bei einem Umfang von mindestens 50%. Ein solches Ausmaß der Verlagerung öffentlicher Aufgaben auf „private“ Unternehmen führt die Relevanz einer effektiven Unternehmenskontrolle unmittelbar vor Augen. Die inhärenten Widersprüche zwischen öffentlichem Recht, z.B. der GO und privatem Gesellschaftsrecht (AktG, GmbHG), sind dabei zu überwinden und immanente Interessenkonflikte der Amtsträger aus ihrer Dop-

pelfunktion als Politiker und Organmitglied eines privatrechtlichen Unternehmens zu überbrücken. Unklar ist, welche Ausstrahlungswirkung der zunächst nur für Bundesbeteiligungen konzipierte PCGK auf die gute Unternehmensführung in den Landes- und kommunalen Unternehmen entfalten kann. Die auf kommunaler Ebene verabschiedeten PCGK sind sehr vielfältig und eine Vereinheitlichung derzeit nicht erkennbar.

Freiwillige, auf moralischen Appellen fußende Unternehmensleitlinien und Grundsätze mögen zwar das Bewusstsein schärfen, doch sie sind allein sicherlich noch nicht ausreichend, die Effizienz der Überwachung von öffentlichen Unternehmen sicherzustellen. Die Diskussion sollte sich auch nicht auf die Angemessenheit und Transparenz von Geschäftsführergehältern beschränken, gleichwohl dies eine größere Breitenwirkung entfaltet. Insbesondere die Aufsichtsräte müssen sich ihrer gesetzlichen Möglichkeiten zur Unternehmenskontrolle noch stärker bewusst werden und diese auch selbstbewusst ausschöpfen. Vielfach gelten dabei die Regelungen des AktG analog für die GmbH. Dem Vorbild des DCGK folgend, orientiert sich der PCGK weitgehend am AktG.

Der Aufsichtsrat hat die Geschäftsführung zu überwachen. Wichtige Überwachungselemente bilden die Konsultation zum Wirtschaftsplan und die Berichterstattung durch die Geschäftsführung. Darüber hinaus muss sich der Aufsichtsrat ein eigenes Urteil über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems (IKS) verschaffen, das die Geschäftsfüh-

nung zur Steuerung und Kontrolle des Unternehmens nutzt. Der Gesetzgeber hat mit dem BilMoG neue Tatbestände in das AktG eingefügt, die den Stellenwert interner Kontrollprozesse für die Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats hervorheben, und die bereits in den Kodizes enthalten sind. Deshalb sollten IKS-Themen verstärkt auf die Agenda der Aufsichtsratsitzungen öffentlicher Unternehmen gelangen. Je nach Größe und Komplexität eines Unternehmens käme eine regelmäßige Berichterstattung zum Risikofrüherkennungssystem oder zu Compliance-Themen (z. B.

Maßnahmen zur Korruptionsbekämpfung) in Betracht. Sonderprüfungen, etwa zu besonders risikobehafteten Geschäften unter Einsatz von Finanzderivaten, könnten durchgeführt sowie Dokumentationen, etwa zu – Unternehmenszielen/-strategien, Organisations- und Risikohandbüchern – eingesehen und geprüft werden. Dabei wird sich der Aufsichtsrat hierzu regelmäßig eines qualifizierten Sachverständigen, etwa des Abschlussprüfers, bedienen.

Daneben ist die Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer auch aus anderem Grunde wichtig. Es ist originäre Aufga-

be des Aufsichtsrats, den Jahresabschluss und den Lagebericht zu prüfen. Er lässt sich hierbei vom Abschlussprüfer unterstützen und vereinbart mit ihm bei Bedarf besondere Prüfungsschwerpunkte. Für viele öffentliche Unternehmen ist es sinnvoll, einen Prüfungsausschuss einzurichten, der neben den Abschlusszahlen auch die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems (einschließlich Risikomanagementsystem und Innenrevision) beurteilt. Dies empfehlen DCGK und PCGK ausdrücklich. Abweichungen von dieser Empfehlung wären nach dem Comply-or-explain-Mechanismus zu begründen und offenzulegen.

Nochmals: Verschärfte Umsatzbesteuerung für kommunale Zuschüsse, in Verbindung mit neuem Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE)

In mehreren Urteilen hat der BFH in letzter Zeit die Umsatzbesteuerung für Zuschüsse der Kommunen/Kreise verschärft, so z. B. für den Zuschuss einer Gemeinde an einen Verein für die Ausrichtung eines Stadtfestes (wir berichteten darüber in Public Sector aktuell Juni 2010), für die Übernahme des Betriebs von Schwimmbädern und ähnlichen Einrichtungen durch einen Unternehmer für eine Stadt (18.6.2009) und für die Mittelweitergabe an einen Verein für die Übernahme einer Aufgabe aus dem Kompetenzbereich der öffentlichen Hand (27.11.2008). Bedrohlich ist, dass der BFH im o. a. Fall des Stadtfestes und in einem weiteren Fall nach der Entscheidung für die Umsatzsteuerpflicht (UStPfl) auch noch eine zweite Begründung „nachgeschoben“ hat, nämlich: Hätte die Stadt die Zahlungen nicht an den Zuschuss empfangenden Verein geleistet, sondern an einen gewerblichen Unternehmer, wäre hierin eine der Stadt als „identifizierbarem Leistungsempfänger“ zu-rechenbare Leistung zu sehen. Dies ist aber bedenklich, denn wenn ein solcher Vergleich künftig immer als Maßstab gelten sollte, was hoffentlich nicht geschieht, würden vermutlich sehr viele Zuschüsse umsatzsteuerpflichtig.

Wir gehen jedoch weiter davon aus, dass grundsätzlich stärker geprüft werden muss, ob alle einzelnen Merkmale vorliegen, die der BFH in diesen Urteilen prüft. Das betrifft besonders (erstens), dass die Zuschuss gebende Kommune als Empfänger einer Leistung des Zuschussempfängers identifizierbar sein muss, und (zweitens), dass der Zuschuss aufgrund eines Rechtsverhältnisses geleistet wird;

hieraus muss der unmittelbare Zusammenhang mit der Leistung ersichtlich sein.

Ein „Rechtsverhältnis“ wird aus anderen Gründen häufig schriftlich dokumentiert, ist aber schädlich für die USt. Hier sollte intensiv geprüft werden, ob darauf verzichtet werden kann, und zwar bei erstmaligen Bezuschussungen, aber auch, wenn die Zuschüsse schon seit längerem gezahlt werden.

Das Rechtsverhältnis sah der BFH im Fall des Stadjtjubiläums in einem Zuwendungsbescheid der Stadt an den Verein. In einem anderen Fall war es der Bewilligungsbescheid der beteiligten Landeskirche. Weiteres siehe unten.

Auch in den verschärfenden Urteilen des BFH wird noch festgestellt, dass kein ustpfl. Leistungsaustausch vorliegt, wenn die Zahlung lediglich der Förderung des Empfängers allgemein – aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen – dient und der Zuschussgeber nicht überwiegend eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt. Allerdings gibt es wenig neuere Urteile des BFH, die diesen Tatbestand als gegeben ansehen. Es besteht die Gefahr, dass solche Sachverhalte ohne bisherige UStPfl. nun vom Finanzamt und ggf. der Rechtsprechung stärker darauf hin geprüft werden, ob sie nicht doch als ustpfl. Leistungsaustausch beurteilt werden können.

Der BFH hat noch 2007 festgestellt, dass es an dem für die UStPfl. notwendigen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung

und Gegenleistung im Wesentlichen nur fehlt, wenn ein Gesellschafter aus im Gesellschaftsverhältnis veranlassten Gründen die Verluste seiner Gesellschaft übernimmt, um ihr die weitere Ausübung ihrer Tätigkeit zu ermöglichen oder die Zahlung allgemein nur dazu dient, die Gesellschaft mit dem für ihre Tätigkeit notwendigen Kapital auszustatten. Auf dieses Urteil hat er auch noch 2010 verwiesen (U. v. 15.4.2010). Allerdings ist es lt. BFH unerheblich, ob das für die UStPfl erforderliche Rechtsverhältnis auf schuldrechtlichen oder auf gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen beruht (U. v. 18.12.2008 z. Stadjtjubiläum).

Der gerade vom BMF herausgegebene UStAE (der ab 1.11.2010 an die Stelle der UStR tritt,) hat die bisherige UStR 150 für Zuschüsse weitestgehend übernommen (neu Nr. 10.2.) und darin einzelne neue BFH-Urteile und Entscheidungsgründe genannt, auch verschärfende, und einige Feststellungen etwas angepasst. Das betrifft insbesondere das neu aufgenommene o. a. „Rechtsverhältnis“ (Abs. 2, S. 9), und zwar mit der zusätzlichen Feststellung bei „Zuwendungen aus öffentlichen Kassen“: „Bei Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustauschverhältnis vor“ (Abs. 9 S. 5). Außerdem wird bei Zuwendungen aus öffentlichen Kassen bei einer Verknüpfung der Bewilligung über die Allgemeinen Nebenbestimmungen hinaus mit besonderen Nebenbestimmungen ergänzt, dass Letztere in bestimmten, auch bisher schon genannten Fällen „auf einen Leistungsaustausch schließen lassen“.

Beispiel Niedersachsen: Wasserpreise im Fokus der Aufsichtsbehörde

Mit Beschluss der Wirtschaftsministerkonferenz vom 2./3. Mai 2002 wurde die Neustrukturierung der Wasserwirtschaft in Deutschland angeschoben, mit dem Ziel, durch moderne Strukturen bei wettbewerbsfähigen Wasserpreisen Effizienzgewinne zu erzielen.

Die Wasserentgelte werden entweder mittels Gebühren (öffentlich-rechtliches Benutzungsverhältnis) oder mittels Preisen (privatrechtlich ausgestaltetes Leistungsverhältnis) erhoben. Wasserversorgungsunternehmen (WVU), welche Preise erheben, sind derzeit von einer möglichen kartellrechtlichen Wasserpreiskontrolle betroffen (ca. 20% der deutschen Wasserversorger). Die Kartellrechtliche Missbrauchsaufsicht stützt sich auf § 103 Abs. 5 GWB a.F. Danach sind ungünstigere Preise bei gleichartigen Versorgungsunternehmen zu begründen und es ist nachzuweisen, dass die Unterschiede nicht dem Versorger zuzurechnen sind.

Die Frage, wann Unternehmen gleichartig sind, beantwortet das Gericht wie folgt: Gleichartig sind Unternehmen dann, wenn zwischen ihnen hinsichtlich der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen keine wesentlichen Unterschiede bestehen, die aus der Sicht der Abnehmer gemäß der Zielsetzung einer möglichst sicheren und preiswürdigen Versorgung mit Trinkwasser von vornherein eine deutlich unterschiedliche Beurteilung der Preisgestaltung rechtfertigen.

Beweislast liegt bei Versorgern

Im Urteil vom 2.2.2010 (KVR 66/08) hat der BGH in dem Fall „Wasserpreise Wetzlar“ bestätigt, dass die Beweislast weitgehend auf die betroffenen Unternehmen verlagert wurde. Die betroffenen Wasserversorger können in einer so genannten Beweislastumkehr aufgefordert werden, ihre höheren Preise zu rechtfertigen: Nicht die Behörde muss also die überhöhten Preise beweisen – sondern der Versorger muss beweisen, warum das nach seiner Ansicht nicht der Fall ist.

Die beim niedersächsischen Ministerium für Wirtschaft, Arbeit und Verkehr angesiedelte Landeskartellbehörde beabsichtigt zum Stichtag am 31.12.2009 eine Enquete-Untersuchung des Trinkwassermarktes zur Belieferung von Haushalts- und Kleingewerbekunden durchzuführen. Auch in den Ländern Brandenburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen sollen Prüfungen von Wasserentgelten durchgeführt werden.

Vor diesem Hintergrund ist der landesweite Kennzahlenvergleich in Niedersachsen von besonderem Interesse. In der Zeit von Juni

2009 bis Januar 2010 wurden unter der Leitung des niedersächsischen Ministeriums für Umwelt und Klimaschutz Daten von 90 WVUs zusammengestellt, um einen landesweiten Kennzahlenvergleich durchzuführen. 89 Wasserversorger sind hierbei Direkt-Wasserversorger und repräsentieren 80% der Wasserabgaben an Haushalte und Gewerbe. Auf Basis der erhobenen Struktur- und Rahmendaten wurden die Schwerpunkte Versorgungssicherheit, Qualität, Nachhaltigkeit, Wirtschaftlichkeit und Kundenzufriedenheit beleuchtet.

Im überwiegend ländlich strukturierten Land Niedersachsen liegt die Anschlussdichte von durchschnittlich 30 Anschlüssen je km Leitungsnetz. Es wurde ergänzend festgestellt, dass in Regionen mit geringer Bevölkerungsdichte nicht unbedingt auch eine niedrige Anschlussdichte vorliegt. Der spezifische Wasserverbrauch liegt bei ca. 32 m³ pro Einwohner im Jahr. Deutlich höhere Wasserverbräuche (im Mittelwert mehr als 50 m³ pro Einwohner und Jahr), wie sie in Niedersachsen festgestellt wurden, sind auf den landwirtschaftlichen und gewerblichen Verbrauch zurückzuführen.

Kostendeckungsgrad 100 Prozent

Der Untersuchungskomplex zur Wirtschaftlichkeit umfasst Erlös- und Kostenbetrachtungen, sowie Aspekte der Investition und Finanzierung, Wasserpreise/Gebühren und Personaleinsatz. Grundsätzlich erreichen die niedersächsischen WVU einen Kostendeckungsgrad von 100%. Rd. 20% der Betriebe liegen bei einem Kostendeckungsgrad über 110%. Die Instandsetzungs-/Investitionsquote (Einsatz der Finanzmittel zum Werterhalt der Anlagen) liegt im Durchschnitt bei 3,8%. Dies entspricht den durchschnittlichen Abschreibungssätzen für Anlagen, Netze und Werke in der Wasserversorgung. Gleichwohl zeigt die Auswertung hier eine breite Spreizung der Werte. Ein weiteres Kriterium zur technischen Substanzerhaltung ist die Sanierungs- und Erneuerungsrate im Netz. Auch hier fällt auf, dass die Spannweite der ermittelten Werte sehr groß ist. Dies lässt einerseits Rückschlüsse auf unterschiedliche Strategien der Leitungsrehabilitation zu und andererseits die Begründung in den verhältnismäßig jungen Anlagen in den ländlich strukturierten Gebieten vermuten.

In der Betrachtung der Wasserbezugskosten für einen definierten 3-Personen-Haushalt zeigen sich beachtliche Unterschiede. Während der Mittelwert bei 173 €/a liegt, lässt sich im Extremfall ein um den Faktor 2,5 höherer Wasserbezugspreis feststellen. Diese erheblichen Unterschiede sollen insbesondere hin-

sichtlich der Effizienz einzelner WVUs analysiert werden.

Bei der Untersuchung der Versorgungssicherheit haben sich wenig überraschende Werte ergeben. Der Erfüllungsgrad bei den Untersuchungen nach der Trinkwasserverordnung liegt mit einzelnen Abweichungen bei 100%. Die Anzahl der meldepflichtigen Vorfälle nach der Trinkwasserverordnung tendiert gegen Null. Beide Werte korrelieren miteinander, da die Wasseruntersuchungen eine Früherkennung ermöglichen, so dass vor Erreichen der kritischen Werte gehandelt werden kann.

Für die Qualitätsbeurteilung sind die Leitungsschadendichte und die Höhe der Wasserverluste von Interesse. Der nach Rohrkilometern gewichtete Mittelwert von 0,04 Schäden je Rohrkilometer liegt nach Aussage des Umweltministeriums Niedersachsen deutlich unter vergleichbaren Erfahrungswerten in anderen Bundesländern. Eine Folge der geringen Schadensdichte ist auch der niedrige Wasserverlust bei den an der Erhebung beteiligten Unternehmen. Der Mittelwert liegt bei 0,03 m³/(km/h). 97% der Unternehmen melden damit Wasserverluste im geringen oder mittleren Bereich.

Aussagen zum Kundenservice lassen sich u. a. aus der Reaktionszeit auf Störungsmeldungen (zu 90% unter 30 Minuten) und die Wiederaufnahme der Versorgung nach Störungen (zu 90% nach höchstens 6 Stunden) ableiten. Die Zielwerte in Anlehnung an die AVB-Wasser-V werden eingehalten.

Große Unterschiede zwischen Anbietern

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass – auch über die vorstehenden Ausführungen hinaus – in Niedersachsen große Unterschiede bei den Unternehmen der Wasserversorgung bestehen. Neben rechtlichen und regionalen Rahmenbedingungen prägen die Organisationsstruktur, Größe und Historie die einzelnen WVU.

Es bleibt abzuwarten, wie die aufgezeigten Unterschiede im Land Niedersachsen – welche sicherlich keine Landesspezifika darstellen – ihre Berücksichtigung in den anstehenden Wasserpreisüberprüfungen durch die Landeskartellbehörden finden. Hat doch der BGH in seinem Beschluss vom 2.2.2010 bemerkt, dass die mit der Beweislastverteilung bezweckte Verschärfung der Missbrauchsaufsicht im Bereich der leitungsgebundenen Versorgungswirtschaft verfehlt würde, wenn an das Merkmal der Gleichartigkeit zu hohe Anforderungen gestellt würden.

Rücklagenbildung und Cashflow- Rechnung beim BgA

Bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) ohne eigene Rechtspersönlichkeit fingiert das Gesetz die Ausschüttung von Gewinnen, ohne dass ein tatsächlicher Mittelabfluss an die Trägerkörperschaft vorliegt. Es liegen allerdings insoweit keine kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte vor, als zulässigerweise eine Rücklage gebildet wird.

Eine Rücklagenbildung ist anzuerkennen, soweit die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können. Das Bestreben, die Leistungsfähigkeit des BgA aufrecht zu erhalten, reicht für eine unschädliche Rücklagenbildung nicht aus. Vielmehr müssen die Mittel für bestimmte Vorhaben angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen oder deren Durchführung glaubhaft dargelegt wird und auch finanziell in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. Fraglich ist, wie der Nachweis dieser Voraussetzungen zu erfolgen hat; hierzu liefert die Finanzverwaltung keine Anhaltspunkte, folglich ist die Handhabung in der Betriebsprüfungspraxis uneinheitlich. Die Erfahrungen mit der Betriebsprüfung zeigen beispielsweise, dass die Rücklagenbildung nur für geplante Investitionen der nächsten drei Jahre akzeptiert wird. Nach Literaturmeinungen sollten die Grundsätze für die Rücklagenbildung, die bei Organisationsgesellschaften oder steuerbegünstigten Gesellschaften gelten, angewendet werden.

Eine Mittelreservierung und damit die Vermeidung von Kapitalertragsteuer liegt auch vor, soweit die Mittel bereits im laufenden Wirtschaftsjahr reinvestiert oder zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten verwendet werden. Dies gilt zumindest soweit die Investition nicht aus Rücklagen früherer Geschäftsjahre finanziert wird. Für die Ermittlung der Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 10b) EStG kann folglich nicht alleine auf den bilanziellen Gewinnbegriff zurückgegriffen werden, vielmehr muss eine (teils aufwendige) Cashflow-Rechnung aufgestellt werden, die die Entwicklung der Liquidität dokumentiert. Wird durch eine (Re-)Investition der Gewinn eines Veranlagungszeitraums gemindert, so müssen die Abschreibungen in den Folgejahren dem kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinn wieder hinzugerechnet werden, da sich die Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter ansonsten doppelt auswirken. Ohne Cashflow-bezogene Betrachtung und entsprechende Hinzurechnung kann es folglich zur Nachforderung von Kapitalertragsteuer im Rahmen einer Betriebsprüfung kommen.

Kurz notiert:

Gesetzentwurf in NRW zur Revitalisierung des Gemeindefinanzrechts

Die neue rot-grüne Landesregierung NRW hat am 7.7.2010 einen Gesetzentwurf zur Novellierung der Regelungen zur wirtschaftlichen Betätigung der Kommunen vorgestellt. Danach reicht (wieder) ein „einfacher“ öffentlicher Zweck für die wirtschaftliche Betätigung aus – und nach der Regierungsbeurteilung ist auch die Gewinnerzielung zur Deckung von öffentlichen Aufgaben ein solcher öffentlicher Zweck.

Besondere Regelungen gelten für die energiewirtschaftliche Betätigung. So ist die Aufnahme einer solchen Tätigkeit im Ausland nur noch anzeigepflichtig, und die energiewirtschaftliche Betätigung außerhalb des Gemeindegebietes zulässig, soweit auch sie in einem angemessenen Verhältnis zur Leis-

tungsfähigkeit der Gemeinde steht. Außerdem sind mit der Energieversorgung verbundene Dienstleistungen uneingeschränkt zulässig, wenn ihnen im Verhältnis zur eigentlichen Energieversorgung als Hauptzweck eine untergeordnete Bedeutung zukommt.

Die Gesetzesvorlage ist ausdrücklich dadurch bestimmt, die kommunalen Energieversorger in die Lage zu versetzen, sich zugunsten des Wettbewerbs und der Umwelt als echtes Gegengewicht zu den „big four“ (der Energiewirtschaft) zu positionieren. Anfang November 2010 hat eine Anhörung im Landtag stattgefunden; angesichts der Strittigkeit des Themas und der Mehrheitsverhältnisse im Düsseldorfer Landtag bleibt das weitere Schicksal dieses Gesetzesentwurfs abzuwarten.

NKF-Evaluierungsbericht

Das Warten hat ein Ende

Der Bericht der Landesregierung NRW über das Ergebnis der Überprüfung der Auswirkungen des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden wurde am 8.7.2010 dem Landtag übergeben und ist seit dem 21.7.2010 auf der Internetseite des Landtages abrufbar. Zusammenfassungen des Evaluierungsberichts sind im Internet zu finden.

Im Evaluierungsbericht werden inhaltlich viele, aber nicht alle Punkte aufgegriffen, die es aus Sicht der beteiligten Institutionen, wie z. B. die kommunalen Spitzenverbände und das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., weiterzuentwickeln gilt.

Der Bericht der Landesregierung enthält u. a. die Empfehlung zur Umgestaltung der Ausgleichsrücklage in eine dynamisierte Ausgleichsrücklage, die Verlängerung der Zuleitungsfristen für den Jahresabschluss von drei auf fünf Monate, aber auch die Reduzierung der Feststellungsfrist von zwölf auf neun Monate. Des Weiteren wird die Notwendigkeit der Durchführung einer körperlichen Inventur von bisher alle drei auf fünf Jahre als vertretbar erachtet. Ferner empfiehlt die Landesregierung bezgl. des Gesamtabschlusses, den statischen Verweis auf das HGB mit dem Stand

2002, wodurch ein Wahlrecht für die Vollkonsolidierung und die Equity-Konsolidierung besteht, zu streichen. Das hätte zur Folge, dass die Vollkonsolidierung nur noch nach der Erwerbsmethode (Neubewertung) und Equity-Konsolidierung nur noch nach der Buchwertmethode vorzunehmen wären.

Und es geht doch weiter

Am 21.9.2010 stellten die Fraktionen von CDU und FDP den Antrag (Drucksache 15/212), den Empfehlungen der Landesregierung im Evaluierungsbericht zuzustimmen und diese mit der schnellstmöglichen und vollumfänglichen Umsetzung durch Novellierung des NKFG NRW sowie ergänzender Bestimmungen zu beauftragen. Der Antrag wurde nach Beratung in direkter Abstimmung mit den Stimmen von SPD, Grüne und DIE LINKE am 30.9.2010 abgelehnt. Es besteht entsprechend noch Beratungsbedarf in den Fachausschüssen.

Da die Evaluierung zu Veränderungen im Gemeindehaushaltsrecht führt und dies im Zusammenhang mit notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen zu sehen ist, erscheint eine recht baldige Gesetzesänderung eher unwahrscheinlich. Dies ist bedauerlich, da den Kommunen in dieser wichtigen Angelegenheit unbedingt Planungssicherheit zu wünschen ist.

Umsatzsteuerliche Behandlung von Guthaben aus der Verbrauchsabrechnung – Änderung der Verwaltungspraxis

Die jährliche vom Kunden geleisteten Abschlagszahlungen für Energie- und Wasserlieferungen sind umsatzsteuerlich in dem Voranmeldungszeitraum zu erfassen, in dem die Zahlung erfolgte, obwohl die Lieferung von Energie und Wasser erst mit Ablauf des jeweiligen Ablesezeitraums als ausgeführt gilt. Führt die Jahresverbrauchsabrechnung zu einer Nachzahlung, ist die Umsatzsteuer hierfür unverändert in dem Voranmeldungszeitraum zu erfassen, in dem der Ablesezeitraum endete. Erfolgte z.B. die Ablesung zum 31.12., so ist die Nachzahlung in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember zu berücksichtigen.

Nach der bisherigen Verwaltungspraxis wurden Guthaben aus der Jahresverbrauchsabrechnung ebenfalls in dem Voranmeldungszeitraum berücksichtigt, in dem der Ablesezeitraum endete, da nach Abschnitt 223 Abs. 2 S. 3 UStR der für eine Lieferung geschuldete Steuerbetrag bereits in dem Besteuerungszeitraum zu berichtigen war, in dem sich das Entgelt minderte (z. B. durch eine Vertragsänderungen).

Aufgrund des BFH-Urteils vom 18.9.2008 (BStBl 2009 II S. 250) wurde die bisherige Verwaltungspraxis geändert. Nach diesem Urteil mindert sich die Bemessungsgrundlage bei einer vollständigen oder teilweisen Rückzahlung des bereits entrichteten Entgelts nur soweit das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird,

und zwar in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Rückzahlung erfolgt.

Die Landesfinanzdirektion Thüringen hat in ihrer Verfügung vom 23.3.2010 (S-7330 A-03-A3.12) klargestellt, dass die Grundsätze des BFH-Urteils auch auf die Guthaben der Kunden am Ende des jeweiligen Ablesezeitraums anzuwenden sind. Dies bedeutet, dass die Guthaben aus der Jahresverbrauchsabrechnung z. B. für eine Ablesung zum 31.12. nicht mehr in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember erfasst werden, sondern erst in der Umsatzsteuervoranmeldung der Erstattung der Beträge (z. B. im März des Folgejahres). Das BMF hat die in der o.g. Verfügung vertretene Auffassung mit Schreiben vom 22.6.2010 bestätigt.

Den betroffenen Unternehmen wurde durch die o.g. Verfügung eine Nichtbeanstandungsregelung für Abrechnungen bis zum 30.6.2010 gewährt, so dass nicht mit einer nachträglichen Korrektur im Rahmen einer Betriebsprüfung gerechnet werden muss.

Die geänderte Verwaltungspraxis wird voraussichtlich nicht nur die Jahresverbrauchsabrechnung von Energie- und Wasserlieferungen betreffen, sondern auch die entsprechenden Netznutzungen und die Abrechnungen mit Betreibern von EEG-Anlagen.

Umsatzsteuerpflicht für die Vergabe von Konzessionen?

Durch das Urteil des Sächsischen FG vom 16.3.2010 könnte die Vergabe von Konzessionen umsatzsteuerlich zukünftig eine neue Behandlung erfahren. Das Gericht entschied, dass die Konzessionsvergabe einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) begründet. Dabei werden durch die reine Duldung der Nutzung von kommunalen Verkehrsflächen durch ein Versorgungsunternehmen steuerfreie und durch die Erlaubnis zur Elektrizitätsversorgung steuerpflichtige Umsätze erzielt. Zur Aufteilung in steuerfreie und steuerpflichtige Teilbeträge sei eine sachgerechte Schätzung ausreichend. Eine hälftige Aufteilung wird entsprechend dem BFH-Urteil vom 13.3.1957 als sachgerecht angesehen.

Im vorliegenden Fall hatte eine Gemeinde ihre Leistungen aus dem Konzessionsvertrag mit einem Stromversorgungsunternehmen nicht der USt unterworfen. Dies habe sie nun für die Hälfte ihrer Umsätze nachzuholen. Dafür darf sie den hälftigen Vorsteuerabzug für eine Rechnung des Versorgers aus dem Bau eines 20 kV-Elektrokabels vornehmen. Das Versorgungsunternehmen war laut Vertrag dazu verpflichtet, einen Teil des Kabels zu errichten, dieses zu betreiben und in Stand zu halten. Den Bau stellte es der Gemeinde zusätzlich USt in Rechnung. Die Vorsteuer darf die Gemeinde für den Teil der Umsätze aus der Errichtung des Kabels geltend machen, der zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze verwendet werden soll, und dies obwohl sie die Konzessionsvergabe damals nicht der USt unterworfen hat.

Das FG stellt sich mit dieser Entscheidung gegen ein Urteil des RFH vom 20.9.1938, auf welches sich das beklagte Finanzamt berufen hatte.

Dem Sächsischen FG zufolge ist dieses Urteil jedoch zur Körperschaftsteuer ergangen und nicht auf den behandelten Fall übertragbar. Es sieht die Überlassung des Stromkabels an das Versorgungsunternehmen als unternehmerische Tätigkeit, da die Gemeinde im Rahmen ihres BgA tätig wird. So gelten als BgA auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme dienen. Die Verpachtung eines solchen Betriebs gilt nach § 4 Abs. 4 KStG ebenfalls als BgA. Das FG stützt sich bei seiner Auffassung auf zwei Urteile des RFH vom 25.10.1935 sowie 21.11.1941.

Ob das Urteil rechtskräftig wird, bleibt abzuwarten. Revision wurde beim BFH eingelegt.

EuGH zu Rechnerkorrekturen und Vorsteuer

Mit Urteil vom 15.7.2010 äußert sich der EuGH zu dem Thema „Vorsteuerabzug und Rechnermängel“. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist das Vorliegen einer Rechnung, die alle gem. § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Angaben enthält. Fehlt eine dieser Angaben oder ist eine dieser Angaben unzutreffend, besteht für den Unternehmer keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Während nach allgemeiner Auffassung die Rechnungsberichtigung bisher ohne Rückwirkung erfolgte, kommt der Rechnungsberichtigung nach Ansicht des EuGH Rückwirkung zu. Denn in der oben genannten Entscheidung führt der EuGH aus, dass eine rückwirkende Rechnerkorrektur zumindest für den Fall möglich ist, in dem die Berichtigungserklärung dem Finanzamt bis zum Zeitpunkt der Behördenentscheidung über die Vergütung des Vorsteuerabzugs aus

der ursprünglich erteilten Rechnung vorgelegt wird. Der EuGH weicht in seiner Entscheidung somit von der bisherigen Rechtsprechung des BFH, an der nunmehr nicht mehr festzuhalten sein dürfte, ab. Dies dürfte auch das Ende der Betriebsprüfungspraxis bedeuten, welche bei der Vergütung des Vorsteuerabzugs bei Rechnermängeln zu einem zu verzinsenden USt-Mehrergebnis kommt und den Vorsteuerabzug erst für einen nachfolgenden Besteuerungszeitraum gewährt. Fraglich bleibt jedoch, bis zu welchem Zeitpunkt die Rechnungsberichtigung zu erfolgen hat und ob zukünftig zwischen der Berichtigung fehlerhafter Angaben und der Ergänzung fehlender Rechnungsangaben zu differenzieren sein wird. Eine Stellungnahme der Finanzverwaltung liegt noch nicht vor. Es bleibt daher abzuwarten, wie diese reagieren wird.

Bedeutsamer Wandel bei der Umsatzsteuer der öffentlichen Hand

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (JPöR) unterliegen nach deutschem Recht soweit der Umsatzsteuer (USt), als ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) vorliegt. Danach ist bisher die reine Vermietung von Verwaltungsvermögen nicht umsatzsteuerbar. Folge ist auch, dass die öffentliche Hand bei der Vermietung von Grundstücken nicht zur USt-Pflicht optieren kann, und sie dementsprechend auch keine Vorsteuer vom Finanzamt zurückerstattet bekommt.

Während bisher die Einordnung der sog. Vermögensverwaltung nach Maßgabe des Körperschaftsteuerrechts erfolgt, berücksichtigt die Rechtsprechung des EuGH (Urteil Salix) diese den europäischen Vorgaben fremde deutsche Regelung nicht. Zunehmend ist auch in der Rechtsprechung des BFH eine diesbezügliche Öffnung zu erkennen. Die durch die Urteile eingeschlagene Richtung dürfte zu erheblichen Verwerfungen in der Umsatzbesteuerung führen, die sich teils in Gestalt des Vorsteuerabzugs vorteilhaft auswirken, in Form einer Zusatzbelastung durch Umsatzsteuer aber auch nachteilig sein können.

Schon mit Urteil vom 20.8.2009 entschied der BFH, dass die Vermietung von Verwaltungsvermögen einer JPöR grundsätzlich eine umsatzsteuerbare Tätigkeit ist, weil sie nicht in den Formen des öffentlichen Rechts erfolgt. Somit

kann eine Kommune die Vermietung eines Gebäudes als steuerbar behandeln, gem. § 9 UStG zur UStPflicht optieren und den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen (wir berichteten in Public Sector aktuell Juni 2010).

Jüngst ging der BFH aber noch weiter, indem er mit Urteil vom 15.4.2010 entschied, dem Begriff der Vermögensverwaltung komme umsatzsteuerlich keine Bedeutung zu. Maßgeblich sei, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. des UStG vorliege, und zwar nach gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG. Damit löst sich der BFH vom gesetzlichen Wortlaut. Die Unternehmereigenschaft für Zwecke der Umsatzsteuer soll ungeachtet des körperschaftsteuerlichen Status beurteilt werden und als einzigen Ausschluss den Kernbereich öffentlicher Gewalt berücksichtigen. Das hatte im Urteilsfall zur Folge, dass eine Hochschule umsatzsteuerpflichtig wurde für die Einnahmen, die sie bezog aufgrund von Verträgen über die Gestattung der Aufstellung von Automaten in ihren Räumen.

Nach den europäischen Vorgaben folgt generell: Soweit bei JPöR für ihre Einnahmen aus der Vermietung keine USt-Befreiung greift (wie z. B. bei der langfristigen Überlassung von Gebäuden), sind sie auch ustpflichtig. Das gilt z. B. auch für die Einnahmen aus der lang-

fristigen Stellplatzüberlassung, dem Sponsoring sowie der Überlassung von Rechten.

Schließlich schlägt nach dem jüngeren Urteil selbst die Ausübung öffentlicher Gewalt umsatzsteuerlich in eine unternehmerische Tätigkeit um, wenn andernfalls eine erhebliche Wettbewerbsverzerrung eintritt – was allerdings eher die Ausnahme bleiben dürfte.

Das Urteil führt bei der USt der JPöR zu Unsicherheiten. Daher ist eine praktikable Übergangsregelung erforderlich, die insbesondere auch vertrauensschützende Maßnahmen enthalten muss. – Der Körperschaftsteuer unterliegt dagegen die Vermögensverwaltung auch weiterhin nicht.

Wie aus dem BMF zu erfahren war, soll kurzfristig eine Verständigung mit den Ländern herbeigeführt werden. Es besteht die Absicht, das genannte Urteil zunächst nicht im BStBl zu veröffentlichen und es auch nicht anzuwenden. Insoweit besteht Rechtsschutz aufgrund der Umsatzsteuerrichtlinien und des Gesetzeswortlauts. Wenn dagegen einzelne JPöR das Urteil anwenden möchten, soll die Finanzverwaltung dem entsprechen. Dann muss die JPöR das Urteil jedoch einheitlich für ihr gesamtes Tätigkeitsspektrum anwenden, nicht nur für vorteilhafte Bereiche.

Steuerlicher Querverbund – aktuelle Überlegungen

Zwar liegt die letzte große Neuregelung des kommunalen Dauerthemas „steuerlicher Querverbund“ durch das Jahressteuergesetz 2009 nun schon zwei Jahre zurück und auch das Anwendungsschreiben, in welchem die Finanzverwaltung ihre Überlegungen für die Veranlagungsbeamten und Betriebsprüfer verbindlich festgelegt hat (12.11.2009), ist nach über einem Jahr nicht mehr „frisch“, jedoch ergeben sich in der Praxis fast täglich neue Fragen, Problemfelder und Gestaltungsansätze, die nicht selten offenbaren, dass in diesem Bereich noch vieles unklar ist. Besonders in den Fokus sind in jüngerer Zeit sog. Servicegesellschaften gerückt. Diese führen als Teil einer Unternehmensgruppe der öffentlichen Hand (entweder als Ergebnis eines echten Outsourcings, historisch gewachsen oder rein zufällig) Zentralfunktionen – beispielsweise die Buchhaltung – für andere Gesellschaften der Gruppe aus und erhalten hierfür in aller Regel Kostenumlagen.

Im o. a. BMF-Schreiben vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, der Saldo aus Kosten und Umlagen aus diesen Servicetätigkeiten stel-

le im Sinne der kommunalen Spartenbetrachtung ein „übriges“ Geschäft dar, der Ergebnisbeitrag – unabhängig davon, ob positiv oder negativ – sei also insbesondere nicht mit den klassischen Querverbundtätigkeiten Versorgung und Verkehr verrechenbar. Diese Rechtsauffassung der Finanzverwaltung ist besonders dann sehr fragwürdig, wenn sich Servicegesellschaft und Auftraggeber innerhalb eines einheitlichen Organkreises befinden. Aus der im Gesetz verankerten Grundidee der Spartenbetrachtung ergibt sich aus unserer Sicht nämlich, dass es innerhalb eines Organkreises keinen Unterschied machen kann, ob etwa das Versorgungsunternehmen seine Buchhaltung im eigenen Hause führt – was im Lichte des Querverbunds völlig unproblematisch wäre – oder seine Buchhaltung von einer Organtochter oder -schwester zusammen mit der Buchhaltung anderer Unternehmen der Gruppe gegen Kostenumlage durchführen lässt.

Unsere Empfehlung lautet in derart gelagerten Fällen, für bereits verwirklichte Sachverhalte notfalls den Streit mit der Finanzverwaltung zu suchen und zur Risikominimierung Kosten-

umlagevereinbarungen dahingehend anzupassen, dass aus der Servicetätigkeit möglichst eine „schwarze Null“ als Ergebnis erwirtschaftet wird. In vorgenanntem Zusammenhang ist insbesondere bemerkenswert, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung das Problem der Separierung eines nicht verrechenbaren Ergebnisbeitrags nicht nur bei echten Servicegesellschaften, sondern selbst dann auftreten soll, wenn beispielsweise das Mutterunternehmen die Buchhaltung aus wirtschaftlich völlig sinnvollen Erwägungen fürs Tochterunternehmen mit erledigt. Auf die Spitze getrieben, könnte selbst der gemeinsame Geschäftsführer mit Anstellungsvertrag beim Mutterunternehmen ohne Kostenumlage an die Tochter eine defizitäre Servicefunktion darstellen, die selbst dann gesondert zu beurteilen wäre, wenn etwa das Mutterunternehmen ein reines Verkehrs- und das Tochterunternehmen ein reines Versorgungsunternehmen wäre.

Aktuelle Informationen aus der Finanzverwaltung geben Anlass zu der Hoffnung, dass diese möglicherweise zu einer zwar späteren, aber besseren Erkenntnis kommt.

Rückstellung für Mehrerlösabschöpfung von der Finanzverwaltung nicht anerkannt

Mit Schreiben vom 12.8.2010 an mehrere Verbände hat das BMF die steuerliche Anerkennung der Rückstellung für Mehrerlösabschöpfung abgelehnt.

Mit mehreren Urteilen hatte der BGH am 14.8.2008 entschieden, dass Netzbetreiber zu hohe Netzentgelte, die sie in der Zeit zwischen Antragstellung und erstmaliger Genehmigung der Netzentgelte durch die Regulierungsbehörden vereinnahmt haben, nicht dauerhaft behalten dürfen. Die Rückzahlung dieser Entgelte erfolgt nicht durch eine Rückabwicklung, sondern durch die Absenkung der Netzentgelte nachfolgender Jahre um die erzielten Mehrerlöse.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hatte sich am 24.11.2008 dafür ausgesprochen, diese Herausgabeverpflichtung in der Handelsbilanz als Verbindlichkeitsrückstellung zu behandeln. Es zeichnete sich jedoch bereits seit längerem ab, dass die Finanzverwaltung diese Rückstellung für steuerliche Zwecke nicht anerkennen wollte, obwohl die handelsbilanziellen Ansatzkriterien grundsätzlich über das Maßgeblichkeitsprinzip auch für die Rückstellungsbildung in der Steuerbilanz gelten. Dies gilt nur dann nicht, wenn spezielle steuerliche Regelungen existieren, die den Ansatz einer solchen Rückstellung ausdrücklich ver-

bieten. Das BMF begründet seine Ablehnung der steuerlich wirksamen Rückstellungsbildung damit, dass eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a EStG) vorliegen soll. Dies sieht das BMF dadurch erfüllt, dass ausschließlich Vertragsbeziehungen mit den aktuellen Netznutzern betroffen seien, die am Bilanzstichtag noch nicht beendet, also „schwebend“, sind. Auch habe der BGH die Mehrerlösabschöpfung ausdrücklich zukunftsorientiert und periodenübergreifend ausgestaltet, da die Mehrerlöse erst in Zukunft über mehrere Jahre verrechnet werden.

Die Stellungnahme des BMF vom 12.8.2010 ist nicht überzeugend. Zwar bezieht sich der fragliche Erstattungsanspruch auf zwischen Netzbetreiber und -nutzer bestehende Nutzungsverhältnisse. Der diesen Anspruch auslösende Sachverhalt betrifft jedoch zurückliegende Jahre. Damit basiert der Anspruch nicht auf einem schwebenden, sondern auf einem abgeschlossenen Teil des Vertragsverhältnisses. Auf Grund der BGH-Rechtsprechung besteht eine rechtliche Verpflichtung zur Erstattung der Mehrerlöse, die dem Grunde nach nicht von den Netzentgelten der Folgejahre abhängig ist. Nur die Abwicklung der Ansprüche aus den Mehrerlösen ist zukunftsori-

entiert, indem die vereinnahmten Mehrerlöse die Netzentgelte in nachfolgenden Kalkulationsperioden mindern. Diese Festlegung der Modalität der Rückzahlung ist laut BGH jedoch lediglich aus Gründen der Verfahrensökonomie erfolgt und der Planungssicherheit der Netzbetreiber geschuldet.

Unter diesen Gesichtspunkten erscheint die Argumentation der Finanzverwaltung angreifbar. Da die Stellungnahme des BMF mit den Landesfinanzbehörden abgestimmt ist, sind die örtlichen Finanzämter an die in dem Schreiben dargestellten Grundsätze gebunden, so dass die Rückstellung für Mehrerlösabschöpfung bundesweit nicht anerkannt werden dürfte. Konkrete Vereinbarungen über Rückzahlungen von Mehrerlösen können zu anderen Ergebnissen führen.

Da Rechtsbehelfsverfahren und in Folge Klageverfahren gegen die Behandlung der Rückstellung für Mehrerlösabschöpfung als Drohverlustrückstellung sehr wahrscheinlich sind, sollten die Veranlagungen, bei denen diese Rückstellungen nicht anerkannt werden, in jedem Fall durch Einlegung eines Einspruchs offen gehalten werden. Sobald entsprechende Musterverfahren bekannt sind, werden wir hierüber berichten.

Und sie bewegt sich doch? Stand der Umsetzung der VO 1370/2007

Seit dem 3.12.2009 ist nunmehr die EG-Verordnung 1370/2007, auch „EG-Personenverkehrsleistungungsverordnung“ oder „Marktöffnungsverordnung“ genannt, in Kraft. Mit dieser VO soll europaweit festgelegt werden, wie die zuständigen Behörden unter Einhaltung des Gemeinschaftsrechts im Bereich des ÖPNV tätig werden können; insbesondere unter welchen Bedingungen die zuständigen Behörden den Betreibern des ÖPNV Ausgleichsleistungen für die Erfüllung gemeinschaftlicher Verpflichtungen zahlen und/oder ausschließliche Rechte im Gegenzug für die Erfüllung solcher Verpflichtungen gewähren können. Die VO ist als solche vorbehaltlich ihrer Anwendungs- und Übergangsregelung unmittelbar in den Mitgliedstaaten der EU anzuwenden. Weil sie jedoch nur Teilregelungen trifft, bedarf sie der Ergänzung durch die jeweiligen nationalen Gesetzgeber; insbesondere auch im Hinblick auf die in den verschiedenen Mitgliedstaaten bestehenden unterschiedlichen Systeme der Durchführung des ÖPNV („Richtlinie in Verordnungsform“).

In Deutschland zeigt sich der Reformbedarf derzeit in erster Linie im Hinblick auf das Personenbeförderungsgesetz (PBefG), soweit es um die Integration des Ausschreibungswettbewerbs, um Dienstleistungskonzessionen und die In-house-Vergabe von öffentlichen Dienstleistungsaufträgen in das bisherige deutsche Genehmigungssystem geht. Bereits am 27.8.2008 hatte das Bundesverkehrsministerium einen ersten Entwurf zur Anpassung des PBefG vorgelegt. Wegen des zwischenzeitlichen Regierungswechsels ist jedoch zweifelhaft, ob die Umsetzung dieses Entwurfs noch verfolgt wird. Nach dem Koalitionsvertrag zwischen den derzeitigen Regierungsparteien CDU, CSU soll das PBefG unverzüglich novelliert und an den europäischen Rechtsrahmen angepasst werden, um für den ÖPNV verlässliche Rahmenbedingungen zu schaffen. Dabei soll Leitbild ein unternehmerisch und wettbewerbsorientierter ÖPNV sein.

Der aktuelle Stand des Reformvorhabens ist unklar. Im Juni 2010 haben der VDV Verband

Deutscher Verkehrsunternehmen e.V. und der Bundesverband Deutsche Omnibusunternehmer e.V. (bdo) die Initiative ergriffen, indem sie gemeinsame Vorschläge zur Änderung des PBefG vorgelegt haben. Diese Vorschläge haben das Ziel, dass kein gänzlich neuer Ordnungsrahmen für den straßengebundenen ÖPNV geschaffen wird, sondern nur punktuell notwendige Anpassungen unter grundsätzlicher Beibehaltung der bisherigen Zuständigkeiten und Befugnisse vorgenommen werden. Ob und inwieweit diese Initiative Einfluss auf die Novellierung des PBefG hat, ist ungewiss.

Aufgrund der großzügigen Übergangsregelungen in der VO 1370/2007 ist aber mit einem kurzfristigen gesetzgeberischen Tätigwerden kaum zu rechnen. So muss die Vergabe von Aufträgen für den ÖPNV auf Straße und Schiene erst ab dem 3.12.2019 verpflichtend nach den Regelungen des Art. 5 VO 1370/2007 erfolgen. Innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf der Hälfte des zehnjährigen Über-

gangszeitraums, d. h. im ersten Halbjahr 2015, haben die Mitgliedstaaten einen Fortschrittsbericht vorzulegen, in dem die Umsetzung der schrittweisen Vergabe von öffentlichen Dienstleistungsaufträgen darzulegen ist. Wenn in der

Zeit vor dem 3.12.2019 eine Anpassung des deutschen ÖPNV-Rechts erfolgt, können Altverträge unter bestimmten Voraussetzungen bis zum Ende ihrer Laufzeit ggf. sogar über den 3.12.2019 hinaus fortgelten. In den Bezirksregierungen, in NRW für die Erteilung von Genehmigungen nach dem PBefG (Konzessi-

onen) zuständig, wird zurzeit die Rechtsauffassung vertreten, dass die Erteilung dieser Genehmigungen als Teil des Gewerberechts bis zu einer Änderung des PBefG wie bisher erfolgt.

Erster NKF-Gesamtabschluss in NRW zum 31.12.2010

NRW sieht zum 31.12.2010 verpflichtend die Aufstellung eines NKF-Gesamtabchlusses vor. Weitere Bundesländer werden in den nächsten Jahren folgen, soweit nicht die Doppik lediglich als Wahlrecht eingeführt worden ist.

Unter Berücksichtigung der Erfahrungen aus dem Modellprojekt (vgl. Public Sector aktuell, 12/2009) haben eine Reihe von NRW-Kommunen bereits erste Probeabschlüsse für das Jahr 2009 erstellt.

Ausgehend vom NKF-Einzelabschluss umfasst der Gesamtabschluss folgende wesentliche Arbeiten und Fragestellungen:

- Abgrenzung des „Konzerns Kommune“, d. h. der voll zu konsolidierenden sog. selbstständigen Aufgabenbereiche (hier kurz: Betriebe) sowie der nach der Equity-Methode einzubeziehenden Betriebe unter dem Aspekt der Wesentlichkeit des einzelnen Betriebes für den „Konzern Kommune“;
- Festlegung der organisatorischen Zuständigkeiten bei der Kommune sowie bei den zu konsolidierenden Betrieben. Die Überleitung der nach HGB oder EigVO aufgestellten Abschlüsse auf NKF erfolgt i. d. R. durch die einzelnen Betriebe, was eine entsprechende Gesamtabchlussrichtlinie verbunden mit Schulungen sowie die Bereitstellung und Definition von Ansprechpartnern erfordert. Vielfach werden dabei auch die Wirtschaftsprüfer der einzelnen Betriebe eingebunden und mit der Prüfung der Überleitung der Jahresabschlüsse auf NKF beauftragt.
- Regelung der technischen Vorkehrungen wie Datenformat/-übernahme, Konsolidierungssoftware (Tabellenkalkulation oder Spezialsoftware);
- Vereinheitlichung der Bilanzierung und Bewertung unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit, z. B. beim Anlagevermögen (Nutzungsdauern, Abschreibungsverfahren, ggf. unter Vermeidung des dauerhaften Erfordernisses eines Anlageverzeichnisses II) oder bei den Rückstellungen (z. B. Elimi-

nierung von Rückstellungen für ZVK-Sanierungsgelder sowie Rückgängigmachung einer evtl. nach BilMoG vorgenommenen Abzinsung);

- Anpassung der Aufgliederung der Abschlüsse an den Positionenplan der Gesamtbilanz bzw. -ergebnisrechnung, was bei den zu konsolidierenden Unternehmen zu ergänzenden Kontenaufgliederungen führen kann;
- Festlegung der Kapitalkonsolidierungsmethode (Buchwert- oder Neubewertungsmethode). Dies führt bei der Neubewertung zu einer umfangreichen Ermittlung von Zeitwerten insbes. im Anlagevermögen. Soweit hier im Rahmen der NKF-Eröffnungsbilanz das Substanzwertverfahren zur Bewertung der Beteiligungen verwandt wurde, kann ein Rückgriff auf die seinerzeitigen Ermittlungen nebst Fortschreibung erfolgen. Soweit Ertragsbewertungen vorgenommen wurden, sind diese ebenfalls fortzuschreiben und dann die stillen Reserven zunächst den bilanzierten Wirtschaftsgütern zuzuordnen, ggf. ein Geschäftswert auszuweisen.
- Die Schuldenkonsolidierung kann vielfach auf Erkenntnisse aus Saldenabstimmungen im Rahmen der Einzelabschlüsse zurückgreifen. Sie sollte möglichst frühzeitig erfolgen. Differenzen sind hinsichtlich ihrer ergebnismäßigen oder bilanziellen Erfassung (z. B. bei Zahlungen unterwegs) zu beurteilen.
- Die Ertrags- und Aufwandskonsolidierung stellt eine umfangreiche Aufgabe dar, insbes. wenn eine Vielzahl konzerninterner Bezüge und Leistungen erfolgt und dementsprechend eine Vielzahl von Ertrags- und Aufwandskonten betroffen ist. Entstehende Differenzen sind hinsichtlich ihrer Wesentlichkeit zu beurteilen.
- Zwischenergebniseliminierungen (z. B. Gewinne aus Grundstücksverkäufen im Konzern) sind ebenfalls auf ihre Wesentlichkeit zu überprüfen.

- Die Erstellung des Gesamtanhangs nebst Kapitalflussrechnung, Anlagen- und Verbindlichkeitspiegel und Eigenkapitalentwicklung, des Gesamtlageberichtes sowie des sich anschließenden Beteiligungsberichtes bedarf ebenfalls der Erhebung verschiedenster Informationen, die möglichst systematisiert erfolgen sollte, um eine zeitgerechte Erstellung (30.9.), Prüfung und Bestätigung durch den Rat (31.12.) zu gewährleisten.

Impressum

Herausgeber:

ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

V.i.S.d.P.:

Dr. Simone Jäck
ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:

KAMPE-PR · Berlin · www.kampe-pr.de

Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Informationsbroschüren finden Sie unter unserer Internetadresse www.atg.de in der Rubrik „Publikationen“.

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.