

Inhalt

Neue gesetzliche Anforderungen an Aufsichtsräte durch das BilMoG	1
Erste Praxis-Erfahrungen mit dem BilMoG	2
Vorsicht wegen höherer Steuerrisiken bei Zuschüssen	3
Keine Anpassung bestehender Ergebnis-abführungsverträge	4
Kurz notiert:	
Hoheitlich oder steuerpflichtig?	4
Nun wird es transparent	4
Portfoliomanagement in der Energiewirtschaft	5
BFH: Keine Rückstellung für ZVK-Sanierungsgelder	5
Die interne Revision bei Unternehmen des öffentlichen Sektors	6
Erschließungsbeiträge als Teil der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage	6
Steuerlicher Querverbund mit Personengesellschaften?	7
NKF-Evaluierung ... und das Warten geht weiter!	7
Beschränkung der Ausschreibungspflicht bei Grundstücksgeschäften der öffentlichen Hand	8
Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand bei Umsatzsteuer	8

Neue gesetzliche Anforderungen an Aufsichtsräte durch das BilMoG

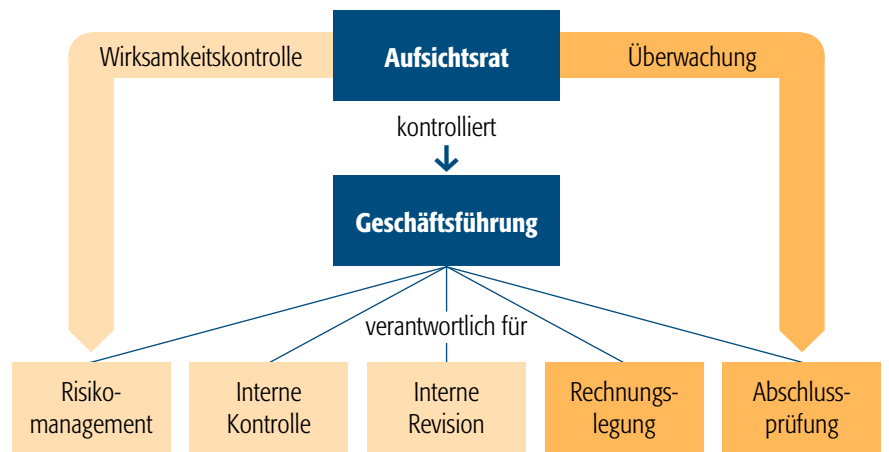
Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ist seit dem 29.5.2009 in Kraft und hat grundlegende Änderungen gebracht. Die Neuregelungen beschränken sich dabei nicht auf die Bilanzierungsvorschriften des HGB. Weitgehend unbemerkt blieb, dass das BilMoG auch neue gesetzliche Anforderungen an Aufsichtsräte von AGs und GmbHs enthält, die bereits seit Inkrafttreten des Gesetzes in vollem Umfang zu beachten sind und auch für kommunale Unternehmen gelten. Aufsichtsratsmitglieder müssen sich auf die neuen Regelungen einstellen, um Haftungsrisiken zu vermeiden.

Das neue Bilanzrecht schafft die Grundlage für eine stärkere Unternehmenskontrolle. Die Position der Aufsichtsräte wurde durch die Konkretisierung ihres Aufgabenspektrums gestärkt. Zu den Aufgaben des Aufsichtsrats gehört durch das BilMoG nun ausdrücklich

- die Wirksamkeitskontrolle des internen Kontrollsystems,
- die Wirksamkeitskontrolle des Risikomanagementsystems,
- die Wirksamkeitskontrolle des internen Revisionsystems,
- die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses und
- die Überwachung der Abschlussprüfung, einschließlich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen.

Insbesondere bei der Wirksamkeitskontrolle der internen Kontroll-, Risikomanagement- und Revisionsysteme müssen sich die Mitglieder des Aufsichtsrats sorgfältig damit beschäftigen, ob und gegebenenfalls wie die bestehenden Systeme zu ergänzen, zu erweitern und zu verbessern sind. Wirksamkeit bedeutet in diesem Zusammenhang, dass ein System für seine spezifischen Ziele angemessen ausgestaltet und funktionsfähig ist. Der Aufsichtsrat muss sich selbst ein Urteil über die Wirksamkeit der eingerichteten Systeme bilden. Für die Beurteilung greift er grundsätzlich auf die Berichte der Geschäftsführung zurück. Kommt der Aufsichtsrat auf Basis der Berichte oder anderer Umstände zu der Erkenntnis, dass Zweifel an der Wirksamkeit der Systeme bestehen, muss er die Geschäftsführung veranlassen, den Zweifeln nachzugehen bzw. die Systeme zu verbessern. In begründeten Ausnahmefällen kann der Aufsichtsrat auch direkte Prüfungsaufträge an die interne Revision oder externe Gutachter (z. B. den Wirtschaftsprüfer) geben.

Grundsätzlich ist also zwischen Aufgaben der Wirksamkeitskontrolle bei den genannten Systemen und der Überwachung von Prozessen zu unterscheiden:



Die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses dürfte in der Regel mit der Wirksamkeitskontrolle des internen Kontrollsystems und des internen Risikomanagementsystems einhergehen. Darüber hinaus hat der Aufsichtsrat auch die Abschlussprüfung zu überwachen. Diese Überwachungstätigkeit reicht von der Auswahl des Abschlussprüfers bis zur Beendigung des Prüfungsauftrages einschließ-

lich etwaiger Nachtrags- oder Sonderprüfungen. Auch die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist zu überwachen.

Die neuen Regelungen gelten grundsätzlich auch für alle GmbHs, allerdings mit einer Einschränkung: Da die Erweiterung des Pflichtenkataloges in das Aktiengesetz aufgenommen wurde, gelten die Vorschriften unmittelbar nur für die Aufsichtsräte, deren Unternehmen im Gesellschaftsvertrag die Anwendbarkeit des

Aktiengesetzes für den Aufsichtsrat nicht ausgeschlossen haben.

Aufsichtsratsmitglieder sollten sich eingehend mit den neuen gesetzlichen Pflichten beschäftigen und bei der Überwachungstätigkeit die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Mitglieds anwenden. Verletzen Aufsichtsräte ihre Pflichten schuldhaft, so haften sie gegenüber der Gesellschaft für einen hieraus entstandenen Schaden.

Erste Praxis-Erfahrungen mit dem BilMoG

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 29.5.2009 ist in seinen wesentlichen Teilen spätestens für ab dem 1.1.2010 beginnende Wirtschaftsjahre anzuwenden. Einzelne Vorschriften – wie die neuen Angabepflichten zu außerbilanziellen Geschäften, zum Gesamtbetrag der finanziellen Verpflichtungen, zu den Wirtschaftsprüfer-Honoraren sowie zu Geschäften mit nahestehenden Personen (§ 285 Nr. 3, 3 a, 17 und 21 bzw. § 314 Abs.1 Nr. 2, 2 a, 9 und 13 HGB) – sind schon 2009 anzuwenden. Auch ist eine freiwillige vorzeitige Anwendung – dann aber aller Vorschriften – schon für ab dem 1.1.2009 beginnende Wirtschaftsjahre zulässig (Art. 66 Abs. 3 S. 6 EGHGB).

Einzelne kommunale Unternehmen haben den Übergang auf BilMoG bereits im Jahresabschluss 2009 vorgenommen. Aus den hier gesammelten praktischen Erfahrungen sind die folgenden Hinweise zu geben. Der Schwerpunkt wurde dabei auf Fragestellungen gelegt, wie sie typischerweise in kommunalen Unternehmen bestehen. Die Darstellung erhebt daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit, auch kann sich die Wichtigkeit der einzelnen Fragestellungen bei verschiedenen kommunalen Unternehmen völlig unterschiedlich darstellen.

Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte/ Umgekehrte Maßgeblichkeit/Anlagevermögen

Die Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sind durch das BilMoG deutlich reduziert worden. Auch wird die Messlatte für Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze in § 252 HGB höher gelegt. Die Bilanzierung des Anlagevermögens ist bisher vielfach den steuerlichen Regelungen gefolgt. Energie- und Wasserversorger haben ihre Abschreibungen, insbes. auf die Netze, i. d. R. wegen der steuerlichen Effekte degressiv vorgenommen. Wegen des Fortfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit ist hier zu prüfen, ob auch betriebswirtschaftliche Gründe für eine degressive Abschreibung sprechen oder aber eine Umstellung in

der Handelsbilanz auf die lineare Methode in Betracht zu ziehen ist, wobei dann das Anlagevermögen mit degressiven Abschreibungen für Steuerbilanzzwecke gesondert zu führen ist. Gleiches gilt für den Ersatz von steuerlichen Nutzungsdauern durch betriebliche Einschätzungen. Die Bewertungstätigkeit erfordert hier eine „endgültige“ Entscheidung im ersten Jahresabschluss unter BilMoG.

Selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter

Das Bilanzierungsverbot für selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist durch BilMoG entfallen und durch ein Wahlrecht ersetzt worden, das aber mit einer Ausschüttungs-/Abführungssperre gem. § 268 Abs. 8 HGB verbunden ist. Die Aktivierungsfrage dürfte sich i. d. R. nur bei kommunalen Gemeinschafts- und größeren selbstbetriebenen Rechenzentren stellen.

Ausstehende Einlagen/Eigene Anteile

Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen und eigene Anteile sind nach § 272 HGB nicht mehr aktivisch auszuweisen, sondern nur noch passivisch vom Eigenkapital offen abzusetzen. Eingeforderte ausstehende Einlagen sind als Forderungen gesondert auszuweisen. Eigene Anteile sind mit ihrem Anteil am gezeichneten Stamm-/Grundkapital vom gezeichneten Kapital abzusetzen. Soweit die Anschaffungskosten für die eigenen Anteile höher liegen, ist die gebildete Rücklage für eigene Anteile in Anspruch zu nehmen. Durch die Neuregelung verbleibt ein Teil der Gewinnrücklagen in Höhe der Absetzung beim gezeichneten Kapital weiterhin anschaffungsgesperrt. Insofern bietet sich für diesen Teil weiterhin der Ausweis als Rücklage für eigene Anteile oder zumindest ein entsprechender Hinweis im Anhang an.

Wertpapierfonds/Derivative Finanzinstrumente

Eine Reihe von Kommunen halten insbes. zur Abdeckung von Pensionsrückstellungen oder

künftiger Verluste aus ihrer Tätigkeit Wertpapierfondsspezialfonds und haben insbes. zur Zinsoptimierung Swappeschäfte abgeschlossen. Es verbleibt auch unter BilMoG bei der Bilanzierung zu Anschaffungskosten. Allerdings sind umfangreiche Angaben (§ 285 Nr. 18 bzw. Nr. 19 HGB) zu den Fonds und zu nicht zum beizulegenden Wert bilanzierten Finanzinstrumenten zu machen.

Sonderposten mit Rücklageanteil

Wegen Fortfall des steuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips entfällt die Bildung von Sonderposten mit Rücklageanteil. Altbestände resultieren insbes. aus § 6 b EStG und können gem. Art. 67 Abs. 3 beibehalten und fortgeführt werden. Es besteht aber auch das – wohl vielfach ausgeübte – Wahlrecht einer unmittelbaren Einstellung in die Gewinnrücklagen.

Pensionsrückstellungen

Das BilMoG enthält eine Vielzahl von Neuregelungen zur Bewertung von Pensionsrückstellungen. Einige Parameter werden fest vorgegeben (insbes. der anzusetzende Zinssatz). Die Frage des verwendeten Verfahrens (Tendenz wohl: Projected-Unit-Credit-Methode statt Teilwertverfahren) sowie die Festsetzung weiterer zu berücksichtigender Parameter (Gehalts- bzw. Rententrend, Fluktuation, Verwendung von Sterbetafeln) bleibt dem Unternehmen aber im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung überlassen.

Aus dem Übergang von HGB (alt) auf BilMoG werden sich vielfach größere Differenzen insbes. dann ergeben, wenn bisher noch nach § 6 a EStG mit einem Zins von 6% bilanziert wurde.

Nach Art. 67 Abs. 1 HGB kann die Differenz zum 1.1.2010 voll oder aber mit mindestens einem 1/15 in den folgenden Jahren zugeführt werden. Die Zuführung kann frei gestaltet werden, sofern das 1/15 p.a. eingehalten wird. Die Entscheidung über die Art der Zu-

führung bedarf daher vorheriger langfristiger bilanzpolitischer Überlegungen. Die Zuführung ist als a.o. Aufwand auszuweisen und stört daher den Einblick in die Ertragslage im Vergleich zum Vorjahr nicht. Die verbleibende bilanzielle Unterdeckung ist im Anhang auszuweisen.

Wird die Rückstellungsdifferenz nicht zu 100% zugeführt, kann es in der Folge zu bilanziellen Merkwürdigkeiten kommen. Der Versicherungs-Mathematiker errechnet in seinem Folgegutachten die Zuführung/Auflösung auf Basis der 100%-BilMoG-Werte. Kommt es wegen Personalabgängen/Sterbefällen zu Auflösungen, so enthalten diese Auflösungen Werte, die nur teilweise in der Handelsbilanz passiviert sind. Sofern sich hier größere Effekte ergeben, können gesonderte Betrachtungen der Fortentwicklung der Pensionsrückstellungen angezeigt sein.

Verrechnung Deckungsvermögen mit Pensionsrückstellungen

Abweichend vom generellen Verrechnungsverbot wird in § 246 Abs. 2 HGB für Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Versorgungszusagen und vergleichbaren langfristigen Verpflichtungen (wie z.B. Altersteilzeit) dienen, ein Verrechnungsgebot postuliert. Gleiches gilt auch für die hieraus resultierenden Zinserträge und -aufwendungen. Nach § 253 Abs. 1 S. 4 HGB ist das Deckungsvermögen

mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Sofern das so bewertete Deckungsvermögen die Schulden übersteigt, ist der Unterschiedsbetrag gesondert zu bilanzieren und unterliegt der Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB. Zur Verrechnung kommen dabei insbes. an die Mitarbeiter verpfändete Rückdeckungsversicherungen sowie Guthaben, die der Sicherung von ATZ-Verpflichtungen dienen.

Sonstige langfristige Rückstellungen, Aufwandsrückstellungen, Komponentenansatz

Langfristige Rückstellungen (>1 Jahr) sind gem. § 253 Abs. 2 HGB mit den von der Bundesbank veröffentlichten Zinssätzen abzuzinsen, gleichzeitig sind aber künftige Kostensteigerungen zu berücksichtigen. Aufzinsungen sind im Zinsergebnis zu erfassen. Insbes. bei der erstmaligen Bildung einer solchen Rückstellung ist umstritten, ob hier der Sachaufwand Brutto als nominaler Erfüllungsbetrag erfasst und gleichzeitig in Höhe der Abzinsung ein Finanzertrag ausgewiesen wird. Die wirtschaftliche bessere Aussage erscheint hier die Erfassung des abgezinsten Betrages als Sachaufwand.

Aufwandsrückstellungen sind nicht mehr zulässig. Am 31.12.2009 vorhandene Rückstellungen können fortgeführt werden oder – gemindert um die in 2009 vorgenommene Zuführung – nach Art. 66 Abs. 3 HGB unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Entfallen ist damit die Möglichkeit für Großreparaturen und regelmäßige General-

überholungen Vorsorge zu treffen. Ob hier der sog. Komponentenansatz eine Lösung bietet, erscheint fraglich, da es sich bei den anfallenden Ausgaben i.d.R. um Erhaltungsaufwand und nicht um aktivierungspflichtige und anschließend über den Folgezeitraum abschreibungsfähige Herstellungskosten handelt.

Aufzinsung langfristiger Rückstellungen als Finanzergebnis

Nach § 277 Abs. 5 S. 1 HGB sind Auf- und Abzinsungen langfristiger Rückstellungen im Finanzergebnis gesondert auszuweisen. Insbes. bei umfangreichen Pensionsrückstellungen kommt es zu einer Verlagerung vom Personalaufwand ins Finanzergebnis. Der Vergleich des Betriebsergebnisses 2010 mit dem Vorjahr wird dadurch erschwert. Soweit Tantiemeregulungen bestehen, die an das EBIT anknüpfen, dürfte Handlungsbedarf gegeben sein.

Fazit: Frühzeitige Beschäftigung mit dem BilMoG

Vielfach ist nach der ersten Beschäftigung mit dem BilMoG Mitte letzten Jahres zunächst wieder etwas Ruhe eingekehrt. Die Erfahrungen bei der erstmaligen Umsetzung in Jahresabschlüssen 2009 zeigen jedoch, dass es empfehlenswert ist, sich spätestens im Herbst intensiv mit den BilMoG-Fragen und den konkreten Umsetzungsmaßnahmen zu beschäftigen. Nur so wird die ohnehin arbeitsintensive und zeitkritische Aufstellungs- und Prüfungsphase im Frühjahr 2010 nicht zusätzlich belastet.

Vorsicht wegen höherer Steuerrisiken bei Zuschüssen

Seit gewisser Zeit ist festzustellen, dass die Rechtsprechung die umsatzsteuerliche Grenze zwischen den nicht steuerpflichtigen „echten“ Zuschüssen und den steuerpflichtigen „unechten“ Zuschüssen strenger zieht. D.h. häufiger werden Zuschüsse an Vereine oder Gesellschaften, denen Aufgaben von der öffentlichen Hand übertragen wurden, als umsatzsteuerpflichtiges Leistungsentgelt (unechter Zuschuss) angesehen, weil insbesondere die Kommune/Körperschaft des öffentlichen Rechts (KöR) als individueller Empfänger von Leistungen des Zuschussnehmers beurteilt wird. So hatte (im BFH-Urteil v. 18.12.08) ein Verein den satzungsmäßigen Zweck, Stadtfeste durchzuführen, deren Konzeption er dem Rat zur Beschlussfassung vorlegen musste. Die einerseits dafür und andererseits für den Verein als Institution von der Stadt gewährten Zuschüsse behandelte der BFH als steuerpflichtiges Entgelt, weil er die Stadt als identifizierbaren Leistungsempfänger sah. Die ausdrückliche Nichtbesteuerung von Zuschüssen laut USt-Richtlinien, wenn sie ausschließlich

aufgrund des Haushaltsrechts vergeben werden, erkennt der BFH nicht mehr an. Insofern wird die für die Kommunen günstigere Betrachtung in den USt-Richtlinien durch höchstrichterliche Rechtsprechung ausgehebelt.

Ähnlich werden häufig andere kulturelle oder soziale Aufgaben, die freie Träger durchführen, von Kommunen bezuschusst. Zur Klarheit und besseren Kontrolle u.s.w. werden teils Verträge zwischen Träger und KöR geschlossen. Laut o.a. BFH-Urteil liegt jedoch bei Leistungen aufgrund gegenseitiger Verträge grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor. Soll das Risiko der Umsatzsteuer gemindert werden, so sollte, soweit das möglich ist, hierfür kein gegenseitiger Vertrag geschlossen werden. Klarere Vereinbarungen werden daher mit einem höheren umsatzsteuerlichen Risiko erkaufte.

Da nach der Rechtsprechung die Möglichkeiten der Gewährung nicht umsatzsteuerbarer Zuschüsse geringer geworden sind, sollte das

Risiko der Umsatzsteuer-Belastung einkalkuliert werden. Außerdem kann versucht werden, auf mögliche Fakten, die für die Beurteilung als „Vereinbarung“ und/oder für einen „Leistungsaustausch“ sprechen, zu verzichten, wie z.B. bei kommunalen Zuschüssen an Schulfördervereine für Essen an Schüler: Ein Zuschuss pro verkauftem Essen unterliegt als unechter Zuschuss der Umsatzsteuer. Dagegen ist ein pauschaler Zuschuss für z.B. die Personalkosten des Vereins nicht umsatzsteuerpflichtig (OFD Frankf. a. M. v. 22.1.2010).

Schließlich kann ggf. gegenüber der Finanzverwaltung vorgebracht werden, dass gar keine unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen Kommune und Zuschussempfänger vorliegt, sondern die Leistungen gegenüber den Bürgern oder anderen Empfängern erbracht werden (siehe anhängiges Verfahren BFH v.19.3.2010 V-R-54/09).

Keine Anpassung bestehender Ergebnisabführungsverträge

Mit Schreiben vom 14.1.2010 nimmt das Bundesfinanzministerium zu den Auswirkungen der Änderungen der §§ 301 AktG und 249 HGB durch das BilMoG auf die steuerliche Anerkennung von Ergebnisabführungsverträgen Stellung:

- Durch die Änderung des Höchstbetrags der Gewinnabführung nach § 301 AktG (i. V. m. § 268 Abs. 8 HGB) ergibt sich grundsätzlich keine Auswirkung für die steuerliche Anerkennung einer Organschaft. Die neue Höchstbetragsberechnung für die Gewinnabführung ist jedoch trotz ggf. abweichender vertraglicher Vereinbarung zwingend zu beachten.
- Wird das Wahlrecht zur Beibehaltung der im Jahresabschluss für das letzte vor dem 1.1.2010 beginnende Geschäftsjahr bestehende Aufwandsrückstellung (§ 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB in der bis zum 28.5.2009 geltenden Fassung) nicht ausgeübt, stellt die daraus resultierende Auflösung dieser Rückstellung sowie die unmittelbare Einstellung der aufgelösten Beträge in eine Gewinnrücklage keine Verletzung der Grundsätze des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG dar.

Mit Schreiben vom 20.4.2010 hat das Bundesfinanzministerium den lang erwarteten Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil vom 4.3.2009 erlassen und sein Schreiben vom 13.9.1991 bestätigt.

Garantiedividenden, die aus einem festen und einem variablen Teil bestehen, führen daher auch dann nicht zu einer steuerlichen Nichtanerkennung des Ergebnisabführungsvertrages, wenn der variable Teil so vereinbart wird, dass die gesamte Garantiedividende letztlich der Quote der Minderheitsgesellschafter am Gewinn entspricht. Allerdings muss sich der feste Mindestanspruch bei seiner Festsetzung nach § 304 Abs. 2 S. 1 AktG an der bisherigen und künftigen Ertragslage des Unternehmens orientieren.

Kurz notiert:

Hoheitlich oder steuerpflichtig?

Zu dieser Frage hat das BFM Abgrenzungskriterien, insbesondere aufgrund der Rechtsprechung, zusammengestellt und veröffentlicht (Schr. v. 11.12.2009, BStBl I 2009, S 1597). Wir hatten diese Kriterien aus dem Entwurf des BMF-Schreibens dargestellt in

Public Sector aktuell Dez. 2009. Daran hat sich grundsätzlich nichts geändert. Teils wird nun zusätzlich noch hingewiesen auf die Berücksichtigung der übrigen Voraussetzungen des § 4 KStG (Begriff des Betriebes gewerblicher Art).

Nun wird es transparent

Am 27.10.2009 wurde dem Landtag NRW ein Gesetzentwurf vorgelegt, der das Ziel verfolgt für mehr Transparenz in öffentlichen Unternehmen im Lande NRW zu sorgen. Nach der Gesetzesbegründung soll bei Unternehmen der öffentlichen Hand, die sich aus öffentlichen Mitteln finanzieren oder bei denen die öffentliche Hand das Risiko unternehmerischen Handelns trägt, dem Informationsanspruch der Allgemeinheit ein besonderer Stellenwert zukommen.

Eine Selbstverpflichtung von landeseigenen und kommunalen Unternehmen nach dem Deutschen Corporate Governance Ansatz wurde vom Gesetzgeber als nicht ausreichend angesehen und dies wird sicher zur Zeit auch von der Praxis bestätigt.

Umgehend wurde der Gesetzentwurf von den Spitzenverbänden in einer gemeinsamen Erklärung vom 2.12.2009 strikt abgelehnt. Gleichwohl wurde das Gesetz am 17.12.2009 einstimmig beschlossen und ändert den § 108 Abs. 1 Nr. 9 GO NRW. Am gleichen Tag wurde auch die Eigenbetriebsverordnung geändert.

Das Transparenzziel will der Gesetzgeber durch individualisierte Angabe der Bezüge der Mitglieder von Leitungsebenen und Aufsichtsgremien von rechtsfähigen Anstalten, Körperschaften und Stiftungen des öffentlichen Rechts erreichen. Entsprechendes soll auch für privatrechtliche Gesellschaften, an denen das Land oder NRW-Gemeinden und Gemeindeverbände beteiligt sind, gelten.

Die Umsetzung soll bei Unternehmen in privater Rechtsform durch Hinwirken auf eine Änderung des Gesellschaftsvertrages o. a. der entsandten Vertreter der Gebietskörperschaft erreicht werden. Eine Neugründung von Unternehmen ist jetzt nur möglich, wenn die Vorschriften des § 108 Abs. 1 Nr. 9 GO NRW eingehalten werden.

Bei Eigenbetrieben und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen ist eine gesetzliche Grund-

lage durch den neu gefassten § 24 Abs. 1 EigVO NRW geschaffen worden.

Die Umsetzung erfolgt jeweils durch die Angabe der Bezüge jedes einzelnen Mitglieds von Leitungs- und Aufsichtsgremien im Anhang. Bei Eigenbetrieben greift diese neue Regelung bereits zum Jahresabschluss zum 31.12.2009. Insofern ist § 286 Abs. 4 HGB nicht mehr anwendbar. Für Unternehmen in privater Rechtsform ist die Umsetzung nun an den zu ändernden Gesellschaftsvertrag gebunden.

Angabepflichtig sind im einzelnen (erfolgsunabhängige, erfolgsbezogene Komponenten sowie Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung):

- Gehälter,
- Gewinnbeteiligungen,
- Aufwandsentschädigungen,
- Versicherungsentgelte,
- Provisionen und
- Nebenleistungen jeder Art,
- Ansprüche anderer Art,
- zugesagte Leistungen für den Fall einer vorzeitigen Beendigung der Tätigkeit,
- zugesagte Leistungen für den Fall der regulären Beendigung der Tätigkeit, sind mit dem Barwert sowie dem von der Gesellschaft während des GJ hierfür aufgewandten oder zurückgestellten Betrag anzugeben,
- während des GJ vereinbarte Änderungen der zwei vorgenannten Zusagen,
- Leistungen, die einem früheren Mitglied, das seine Tätigkeit im Laufe des GJ beendet hat, in diesem Zusammenhang zugesagt und im Laufe des GJ gewährt worden sind.

Verfassungsrechtlich erscheint das Transparenzgesetz NRW nicht unbedenklich. § 286 Abs. 4 HGB enthält als Bundesgesetz eine Schutzklausel für die betroffenen Organmitglieder der vom HGB betroffenen Gesellschaften, die ein Landesgesetzgeber nicht ohne Weiteres außer Kraft setzen kann, wenn er sich für seine wirtschaftliche Betätigung privatrechtlicher Organisationsformen bedient.

Portfoliomanagement in der Energiewirtschaft

Mit einem Portfolio bezeichnet die Betriebswirtschaft ein Bündel von Handlungsoptionen eines Investors, das er nach vorheriger sorgfältiger Analyse zusammengestellt hat. Das Portfoliomanagement in der Energiewirtschaft erstreckt sich vordergründig auf die Energiebeschaffung. Die Beschaffungsstruktur lokaler Energieversorger bzw. Stadtwerke ergab in der Vergangenheit nur wenig Handlungsspielraum – oftmals bestand die alleinige Bezugsquelle für Strom und Erdgas traditionellerweise in dem langfristig vereinbarten „Rundum-sorglos-Paket“ des Vollversorgers, mit dem ein Höchstmaß an Versorgungssicherheit allerdings teuer erkaufte wurde. Mit der Liberalisierung der Energiemärkte gewinnt für die Stadtwerke das Unternehmensziel, den Kunden wettbewerbsfähige Preise anbieten zu können, entscheidende Bedeutung. Die nicht zuletzt durch Online-Konkurrenten geschaffene Preistransparenz sowie die durch die öffentliche Angemessenheitsdiskussion preisensibel gewordenen Gaskunden setzen die lokalen EVU unter erheblichen Absatzdruck. Um dauerhaft preisgünstig zu bleiben, haben viele Stadtwerke deshalb bereits den traditionellen Vollversorgungsweg gekappt.

Damit eröffnen sich erstmals vielfältige Handlungsoptionen. Die neue Portfoliostrategie setzt dabei zwei Hebel in Bewegung: Eine diversifizierte, strukturierte Beschaffung mit einer ausgewogenen Mischung von verschiedenen Energielieferanten vermeidet einseitige Abhängigkeiten, vermindert Beschaffungsrisiken und verschafft bessere Bezugskonditionen: Zu günstigeren Arbeits- und Grundpreisen können bei kurzen Vertragslaufzeiten auf flexible Weise die mit einzelnen Partnern vereinbarten Spitzenlasten oder Mindestmengen im gesamten Beschaffungsportfolio optimal aufeinander abgestimmt werden. Zweitens kann durch Eigenproduktion, insbesondere von erneuerbaren Energien, eine größere Preisunabhängigkeit vom Großhandel erreicht oder durch eigene Gasspeicherung in Kavernen der Einkauf teurer Jahreshöchstlasten vermieden werden.

Eine daraus abgeleitete Beschaffungsstrategie lässt sich in der Weise beschreiben, dass das EVU stets die Basislieferungsmengen sichert, um die prognostizierte Jahresgrundlast zu erreichen. Dabei ist Qualität der Verbrauchsanalysen auf Tages-/Monats- und Jahresbasis für jede Kundengruppe zur Entwicklung eines optimalen Absatzportfolios ausschlaggebend. Die Zuverlässigkeit der eigenen Absatzprognosen entscheidet letztlich über den Erfolg der gewählten Beschaffungsstrategie. Denn auf

dieser Grundlage richtet das EVU sein Fahrplanmanagement aus bzw. strukturiert den Umfang seiner Monats- oder Jahresbandlieferungen. Ein über die geplante Jahresgrundlast hinausgehender Restmengenbedarf kann dann entweder durch Eigenproduktion bzw. -speicherung oder durch Einkäufe am Spotmarkt gedeckt werden. Überschüssige Mengen können hingegen z. B. als Regelenergie an Übertragungsnetzbetreiber oder über die Börse verkauft werden.

Die beschriebene Portfoliostrategie wird bei vielen EVU kleinerer oder mittlerer Größe in Kooperationen mit anderen Partnern eingebunden sein und ggf. durch Beteiligungen, etwa an Kraftwerksscheiben oder Offshore-Windparks, ergänzt. Dies bietet einerseits Größen-/Preisvorteile im Energieeinkauf und ebnet andererseits den Zugang zu Märkten (Börse, Bilanzkreismanagement) oder Preisinformationen (Erzeugungskosten), die ansonsten nicht erhältlich wären.

Ein erfolgreich betriebenes Portfoliomanagement bietet gute Chancen, das Unternehmensziel – dauerhaft preisgünstig zu sein – zu erreichen und auf diese Weise konkurrenzfähig zu bleiben. Dem stehen höhere Risiken gegenüber. Falsche tägliche Nominierungen oder unzutreffende Absatzprognosen im Gesamtportfolio bergen Mengenrisiken; treten größere Abweichungen auf, sind meist hohe Pönale fällig. Oft wird es die aktuelle Marktsituation nicht zulassen, anfallende Übermengen kostendeckend zu verkaufen. Preisrisiken liegen vor, wenn die preisbildenden Faktoren im Bezugsportfolio und im Absatzportfolio auseinanderfallen. Das ist z. B. der Fall, wenn Bezugspreise variabel in Abhängigkeit von Heizölpreisnotierungen ausgestaltet sind, die Absatzpreise hingegen fix sind oder Beschaffungs- und Vertriebsverträge zwar grundsätzlich Ölpreisbindungen in ihren Preisformeln vorsehen, der jeweilige Referenzpreis aber aus unterschiedlichen Märkten stammt. Daraus resultierende offene Positionen laufend zu analysieren, ggf. unter Einsatz von Energiederivaten zu steuern und auch richtig im Jahresabschluss abzubilden, ist eine große Herausforderung für das Rechnungswesen jedes EVU im Rahmen seiner Portfoliokontrolle.

EVU müssen angesichts der fortschreitenden Marktliberalisierung die vielfältigen Handlungsoptionen durch ein gezieltes Portfoliomanagement annehmen. Ein Verharren in alten Vollversorgungsstrukturen führt unweigerlich ins strategische Abseits.

BFH: Keine Rückstellung für ZVK-Sanierungsgelder

Mit Urteil vom 27.1.2010 (I R 103/08) hat der BFH mit einer fragwürdigen Begründung eine Rückstellungsbildung für die von vielen Zusatzversorgungskassen erhobenen Sanierungsgelder abgelehnt. Geklagt hatte ein kommunales Mitglieds-Unternehmen im Abrechnungsverband West der VBL. Das Urteil hat auch Bedeutung für das Handelsrecht, weil der BFH – zutreffend! – die Frage erörtert, ob die handelsrechtlichen Passivierungsvoraussetzungen für eine Rückstellungsbildung gegeben sind.

Für den BFH scheidet die Rückstellungsbildung daran, dass der wirtschaftliche Zweck der Sanierungsgelder darin besteht, künftige Finanzierungslücken bei der VBL zu schließen, es also an der wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit fehlt. Diese Argumentation ist deshalb fragwürdig, weil es bei jeder Rückstellungsbildung darum geht, künftige Finanzierungslücken zu schließen.

Der Sachverhalt ist jedenfalls klar: Nach der VBL-Satzung dient das Sanierungsgeld der Finanzierung der vor dem 1.1.2002 begründeten Anwartschaften. Der wirtschaftliche Grund für die Erhebung sind also eindeutig Versorgungsverpflichtungen aus der Vergangenheit. Diese Verpflichtungen werden aber – wie alle Rückstellungsverpflichtungen und eben auch Pensions- oder pensionsähnliche Verpflichtungen – erst künftig zahlungswirksam. Genau aus diesem Grund wird ja das Sanierungsgeld gesondert gegenüber der normalen Umlage erhoben.

Steuerlich dürfte mit dieser Entscheidung der Sachverhalt geklärt sein. Handelsrechtlich hingegen kann u. E. an einer Passivierung festgehalten werden, vergleichbar mit der Frage der Passivierung künftiger PSV-Beiträge aus am Bilanzstichtag bereits feststehender, aber noch nicht umlagewirksam gewordener Insolvenzen. Sachgerechter als eine derartige Fehlinterpretation des Handelsrechts wäre es im Übrigen allemal, eine fiskalisch nicht gewollte Rückstellungsbildung durch eine steuerliche Bewertungsvorschrift zu unterbinden.

Die interne Revision bei Unternehmen des öffentlichen Sektors

Die interne Revision ist wesentlicher Bestandteil eines funktionierenden unternehmensinternen Kontrollsystems und unterstützt die Unternehmensführung in ihrer Kontrollfunktion. Die Unternehmen des öffentlichen Sektors haben die Anforderungen zur Einrichtung einer ordnungsgemäßen Geschäftsführungsorganisation i. S. d. § 53 HGrG zu erfüllen, wobei dem internen Kontrollsystem eine immer bedeutendere Rolle zukommt. Das BilMoG hat diese Anforderungen noch verschärft. Interne Prüfungen in allen Bereichen des Unternehmens und auf allen Wertschöpfungsstufen gewährleisten, dass Vorgaben und Erwartungen interner und externer Interessengruppen erfüllt werden. Die Wirkungen der Revisions-tätigkeit sind vielfältig. Die Verbesserung von Geschäftsprozessen/Kontrollen (Stichworte Qualität, Effektivität, Effizienz) sowie die präventive Wirkung (Stichworte Ordnungsmäßigkeit, Korruptionsprävention und Unterschlagung) stehen dabei im Vordergrund. Daneben

gewinnt die beratende Wirkung der internen Revision zunehmend an Bedeutung.

Insbesondere in der Versorgungsbranche wachsen mit der Komplexität der Prozesse und mit neuen Risiken die Herausforderungen an das interne Kontrollsystem (z. B. Energiebeschaffung). Zusätzlich steigen mit der stetigen Veränderung des regulatorischen Umfelds die Qualitätsanforderungen an die internen Prozesse. Die Einrichtung einer wirksamen internen Revision ist daher unabdingbar. Dabei kommt es vermehrt zu einer Verlagerung der Aufgabenschwerpunkte von einer vergangenheitsorientierten Prüfung hin zu gegenwarts- und zukunftsorientierten Prüfungen und Beratungen. Der Unabhängigkeit des Revisors kommt hierbei eine wachsende Rolle zu.

Alternativ bzw. in Ergänzung zum Aufbau eigener Ressourcen ist auch eine (Teil-)Auslagerung möglich. Hierbei ist der Wirtschaftsprüfer – ins-

besondere in Bezug auf rechnungslegungsrelevante Bereiche – der natürliche Partner, da sowohl Prüfungsansatz und -techniken nahezu identisch sind. Basis sowohl einer qualitativ hochwertigen Revisions-tätigkeit als auch einer Abschlussprüfung ist eine risikoorientierte Prüfungsplanung, mit der die knappen Ressourcen der internen Revision zielgerichtet eingesetzt werden können. Umfangreiche Branchen- und Prüfungserfahrungen ermöglichen es dabei dem Wirtschaftsprüfer, eine angemessene Risikoeinschätzung vorzunehmen und ein entsprechendes Prüfprogramm zu formulieren. Systemprüfungen (Aufbau- und Funktionsprüfungen des internen Kontrollsystems), analytische Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungen gehören dabei, wie bei der internen Revision, zum Standardrepertoire, ebenso wie umfangreiche Datenanalysen. Insbesondere die Möglichkeit der Vergleiche der eingerichteten Prozesse innerhalb der Branche stellt dabei einen nicht zu unterschätzenden Mehrwert dar.

Erschließungsbeiträge als Teil der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage

Mit zwei Urteilen vom 23.9.2009 (Az. II R 20/08 und II R 21/08) hat der BFH entschieden, dass beim Kauf eines (im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses) bereits erschlossenes Grundstück die im vereinbarten Kaufpreis enthaltenen Kosten für die Erschließung des Grundstücks zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer gehören. Das gleiche Schicksal teilen die im Kaufpreis enthaltenen Kosten für durchgeführte Ausgleichsmaßnahmen für den Naturschutz (§ 135 a Abs. 2 BauGB).

In den zu Grunde liegenden Sachverhalten hatten die Kläger ein bereits erschlossenes Grundstück von der Gemeinde erworben. Im Kaufpreis waren Erschließungsbeiträge, Ausbaubeiträge für die Abwasserbeseitigung und ein Baukostenzuschuss für den Anschluss an die Wasserversorgung sowie Kostenerstattungsbeträge nach § 135 a bis 135 c BauGB für Ausgleichsmaßnahmen für den Naturschutz in Höhe von insgesamt mehr als 50% des Kauf-

preises enthalten. Das beklagte Finanzamt berücksichtigte bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer jedoch den vollen Kaufpreis einschließlich Erschließungskosten.

Der BFH hat sich mit seinen Urteilen der Auffassung der Finanzverwaltung angeschlossen. Danach gehört auch der Teil des Kaufpreises, der auf die Erschließung und die Ausgleichsmaßnahmen für den Naturschutz entfällt, zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Bei einem nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbaren Grundstückskaufvertrag bemesse sich die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung. Als Gegenleistung kommt alles das in Frage, was der Käufer entsprechend der vertraglichen Vereinbarung an den Verkäufer leisten muss, um das Grundstück zu erhalten. Für den Umfang der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerlichen Sinne sei darauf abzustellen, in welchem Zustand das Grundstück auf den Erwerber übertragen wird. Da das Grund-

stück im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits vollständig erschlossen war, konnte als Gegenstand der Grundstücksübertragung nur das erschlossene Grundstück in Frage kommen. Aus diesem Grund gehören die im Kaufvertrag ausgewiesenen Kosten für die Erschließung des Grundstücks grundsätzlich zur Gegenleistung und damit zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Dies gilt auch, wenn der Erwerber das erschlossene Grundstück von einer Gemeinde kauft und die Kosten der Erschließung erst dadurch entstehen, dass sich das Grundstück nicht mehr im Eigentum der zur Beitragserhebung berechtigten Gemeinde befindet.

Zu einem anderen Ergebnis kann es kommen, wenn die entsprechenden beitragspflichtigen Erschließungsanlagen im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs noch nicht endgültig hergestellt sind.

Steuerlicher Querverbund mit Personengesellschaften?

Die steuerliche Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen (Querverbund) verschiedener Sparten wurde bekanntlich ab 1.1.2009 einer gesetzlichen Regelung zugeführt und durch ein BMF-Schreiben erläutert (vgl. Public Sector aktuell Dez. 2009). Davon sind die Sparten unterschiedlich betroffen. Die Unterschiede hängen u. a. auch davon ab, in welcher Rechtsform sie geführt werden: als Kapitalgesellschaft (KapG), Personengesellschaft (PG) oder Betrieb gewerblicher Art (BgA). In § 8 Abs. 7 KStG sind die Rechtsfolgen nur für solche Dauerverlustgeschäfte geregelt, die als BgA oder über eine Eigengesellschaft betrieben werden. Ergänzende Vorgaben für Dauerverlustgeschäfte, die in einer PG getätigt werden, enthält das BMF-Schreiben v. 12.11.2009.

Unmittelbare Beteiligung der KöR an einer Personengesellschaft

Die unmittelbare Beteiligung einer Kommune oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechts (KöR) an einer PG ist lt. BMF-Schreiben als BgA anzusehen. Betreibt z. B. eine Kommune einen BgA Stromversorgung, und ist sie außerdem Gesellschafterin einer PG, die ÖPNV betreibt, kann die Beteiligung an der PG mit dem BgA Stromversorgung zusammengefasst werden. Der Gewinn aus dem Strombereich ist also mit dem Verlustanteil der Kommune aus der ÖPNV-PG verrechenbar. Wird alternativ der ÖPNV von einer KapG betrieben, kann der Verlustanteil nicht ohne weitere Maßnahmen mit dem Gewinn aus dem Strom-BgA verrechnet werden. Die Verrechnung würde etwa durch Umwandlung in eine PG möglich.

Anders bei indirekter Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft

Andere Folgen ergeben sich, wenn die KöR nicht direkt, sondern über ihre Eigengesell-

schaft (als KapG) an einer PG beteiligt ist. Hierzu stellt das BMF fest, dass die Grundsätze über die Zusammenfassung mehrerer BgA (im § 4 KStG) in diesen Fällen nicht anzuwenden sind. Übt in diesem Falle die PG eine Dauerverlusttätigkeit (z. B. ÖPNV) aus, so sind die hieraus auf die beteiligte KapG entfallenden Ergebnisse steuer-irrelevant. Die Ergebnisse gehen im Falle dauernder Verluste also nicht in die steuerliche Einkommensermittlung der Eigengesellschaft ein, stehen also zur Verrechnung mit Gewinnen aus anderen Quellen (etwa der Stromversorgung) nicht zur Verfügung. Dies soll auch dann gelten, wenn die übrigen Voraussetzungen für eine Zusammenfassung von Sparten bei BgA (§ 4 KStG) vorliegen. Diese Nichtverrechenbarkeit ist ein Nachteil bei Dauerverlusten der PG aus Tätigkeiten, für welche eine Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 KStG an sich möglich wäre und die nach § 8 Abs. 7 KStG begünstigt sind, bei denen also aus Verkehrs- oder bestimmten anderen politischen oder hoheitlichen Gründen die steuerlichen Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) nicht gezogen werden.

Dagegen kann die beschriebene Regelung bei der Beteiligung einer KapG an einer PG auch vorteilhaft sein, wenn die Dauerverluste der PG nicht nach § 8 Abs. 7 KStG begünstigt sind, wie z. B. aus Wirtschaftsförderung oder Stadthallen. Dauerverluste aus derartigen Tätigkeiten stellen neuerdings generell eine vGA dar, mit den entsprechenden nachteiligen Steuerfolgen. Soweit sie jedoch in einer PG anfallen, stellt sich nach dem BMF-Schreiben für den anteiligen Verlust, der auf eine beteiligte Eigengesellschaft entfällt, die Frage nach einer vGA gar nicht mehr.

Beurteilung

Mit dieser Aussage stellt die Finanzverwaltung im Ergebnis einen Teilbereich der Eigengesell-

schaft außerhalb ihrer steuerlichen Sphäre. Damit folgt sie insoweit nicht dem BFH, der bei KapG keine außersteuerliche Sphäre anerkennt, sondern „Liebhabelei“ mittels vGA ausgleicht. Soweit von den Grundsätzen des BFH im BMF-Schreiben eine abweichende Feststellung getroffen wird, stellt das Schreiben einen sog. Nichtanwendungserlass zu dem BFH-Urteil vom 22.8.2007 dar (so die veröffentlichte persönliche Auffassung von E. Pinkos, tätig im BMF und maßgeblich befasst mit den Neuregelungen zum Querverbund und zu Dauerverlustgeschäften).

Für die Praxis wäre im Einzelfall zu prüfen, wie mit der Auffassung im BMF-Schreiben umzugehen ist, wenn an einer PG mit Dauerverlusten eine Eigen(kapital)gesellschaft beteiligt ist. Handelt es sich um einen nicht begünstigten Dauerverlust (s. o.), ist die günstige Regelung des BMF nicht zu beanstanden. Ist dagegen der Dauerverlust der PG begünstigt (z. B. ÖPNV oder Bad), könnte eine andere Behandlung als im BMF-Schreiben vor den Finanzgerichten erstritten werden, um bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG für eine Zusammenfassung eine Verrechnung mit Gewinnen in der Eigengesellschaft (z. B. aus Versorgungssparten) zu erreichen. Wenn schließlich die Eigengesellschaft (z. B. mit Gewinnen aus Versorgungs- oder Parkhausbetrieb) z. Z. an einer KapG (z. B. mit Verlusten aus ÖPNV) beteiligt ist, wäre auch zu prüfen, ob außerdem zuvor diese KapG in eine PG umgewandelt wird, um bei Obsiegen vor den Steuergerichten gegen die Auffassung im BMF-Schreiben dann eine Verrechnung des Verlustanteils mit dem Gewinn vorzunehmen und so Steuerlasten zu vermeiden. Alternativ wäre auch die Sinnhaftigkeit der PG zu überprüfen; möglicherweise bietet die Umwandlung in eine KapG mit Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages eine einfachere und sicherere Möglichkeit des Querverbundes.

NKF-Evaluierung ... und das Warten geht weiter!

Nach § 10 des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (NKF Einführungsgesetz NRW – NKFEGR NRW) sind die Auswirkungen dieses Gesetzes nach einem Erfahrungszeitraum von vier Jahren nach Inkrafttreten (1.1.2005) durch die Landesregierung unter Mitwirkung der Spitzenverbände der Kommunen und der Fachverbände zu überprüfen. Nach dem NKFEGR NRW soll die Landesregierung den Landtag in Form eines Evaluierungsberichtes über das Ergebnis der Überprüfung, insbesondere über den

Stand der Umsetzung und den Änderungsbedarf bei den für die Haushaltswirtschaft getroffenen Regelungen, unterrichten.

Bereits im Mai 2009 haben sowohl die Spitzenverbände der Kommunen als auch das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) ihre Erfahrungen und Vorschläge in den Evaluierungsprozess eingebracht. Zu einem Abschluss und entsprechenden Evaluierungsbericht kam es jedoch bis zum 31.12.2009 wie ursprünglich geplant war nicht.

Nach Aussage des Innenministeriums NRW in einer Veranstaltung am 29.1.2010 in Hagen legt der bisherige Evaluierungsprozess offen, dass Diskussion über Regelungsbedarf bei Themen, welche den NKF-Rahmen sprengen, ansteht. Ferner sei eine intensive und zielorientierte Diskussion aller Beteiligten wünschenswert, um ein zügiges Handeln bereits zu Beginn der nächsten Legislaturperiode zu ermöglichen. In diesem Prozess sollten die Vorschläge der Evaluierung berücksichtigt werden.

Beschränkung der Ausschreibungspflicht bei Grundstücksgeschäften der öffentlichen Hand

Das OLG Düsseldorf hatte in seiner „Ahlhorn“-Rechtsprechung, gestützt auf das „Roanne“-Urteil des EuGH, eine sehr weitgehende Auslegung des vergaberechtlichen Begriffes des öffentlichen Bauauftrages im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen der öffentlichen Hand vertreten. Danach war davon auszugehen, dass Grundstücksveräußerungen bereits dann dem GWB-Vergaberecht unterliegen, wenn die öffentliche Hand in einem Investorenwettbewerb oder auch nur in Ausübung ihrer städtebaulichen Regelungszuständigkeiten Einfluss auf die Bebauung nimmt.

Der EuGH hat nunmehr mit Urteil vom 25.3.2010 (Geschäftszeichen: C-451/08) entschieden, dass eine Verpflichtung zur europaweiten Ausschreibung den Abschluss eines entgeltlichen Vertrages voraussetzt, mit dem sich der Auftragnehmer direkt oder indirekt rechtsverbindlich (d.h. einklagbar) ver-

pflichtet, Bauleistungen zu erbringen, die dem öffentlichen Auftraggeber unmittelbar wirtschaftlich zugute kommen. Die bloße Ausübung städtebaulicher Regelungszuständigkeiten erfüllt die letztgenannte Voraussetzung nicht. Ebenso wenig kann nach den Ausführungen des EuGH in der Aufstellung eines Bebauungsplanes oder in der Erteilung einer Baugenehmigung eine ausschreibungspflichtige Baukonzession gesehen werden.

Damit sind Grundstücksveräußerungen der öffentlichen Hand nicht generell dem Vergaberecht entzogen. Vielmehr bleibt jede Veräußerung von öffentlichen Grundstücken, die direkt oder indirekt mit einer einklagbaren Verpflichtung zur Erbringung einer Bauleistung verbunden ist, bei Überschreitung der Schwellenwerte ausschreibungspflichtig, wenn die Bauleistung dem Auftraggeber unmittelbar wirtschaftlich zugute kommt. Für die letztge-

nannte Voraussetzung soll es nicht erforderlich sein, dass die Bauleistung in einem gegenständlichen oder körperlich zu verstehenden Sinn für den Auftraggeber beschafft wird. Ein wirtschaftliches Interesse kann beispielsweise auch dadurch indiziert werden, dass sich die öffentliche Hand finanziell oder durch Risikoübernahme an dem Projekt beteiligt. Es bleibt abzuwarten, wie die Rechtsprechung an dieser Stelle die Grenze des vergabefreien Bereichs zieht.

Soweit das Vergaberecht keine Anwendung findet, ist allerdings weiterhin zu berücksichtigen, dass Veräußerungen öffentlicher Grundstücke aus haushaltsrechtlichen und beihilferechtlichen Gründen nur auf der Grundlage transparenter und nicht diskriminierender Verfahren durchgeführt werden dürfen.

Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand bei Umsatzsteuer

Juristische Personen des öffentlichen Rechts können auch außerhalb eines Betriebes gewerblicher Art – umsatzsteuerrechtlich gesehen – unternehmerisch tätig sein. Dies ermöglicht grundsätzlich auch für Tätigkeiten, die als bloße Vermögensverwaltung einzustufen sind, einen Vorsteuerabzug.

Zu diesem Ergebnis kommt der BFH in seinem Urteil vom 20.8.2009 (V R 70/05). In dem zu beurteilenden Fall hatte eine Grundstücksvermietungs-gesellschaft (GmbH & Co. KG) ihre Umsätze aus der langfristigen Vermietung eines Verwaltungsgebäudes an eine Industrie- und Handelskammer (IHK) insoweit steuerpflichtig behandelt, als durch die IHK eine steuerpflichtige Weitervermietung erfolgte. Die mit der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung an die IHK zusammenhängenden Vorsteuern konnten dementsprechend von der Grundstücksvermietungs-gesellschaft geltend gemacht werden. Fraglich war, inwiefern die Grundstücksvermietungs-gesellschaft wirksam auf die Umsatzsteuerbefreiung für langfristige Vermietungen verzichten konnte. Nach § 9 Abs. 1 UStG in der im Streitjahr 1995 geltenden Fassung konnte ein Unternehmer bestimmte Umsätze (dazu gehört die langfristige Vermietung von Immobilien), die grundsätzlich steuerfrei sind, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen

Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wurde. Darüber hinaus war für den Verzicht auf die Steuerbefreiung Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Da die IHK ihrerseits das Grundstück wirksam umsatzsteuerpflichtig an andere Unternehmer weitervermietet hatte, waren die Grundvoraussetzungen für eine Option zu einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietung der Grundstücksvermietungs-gesellschaft weitestgehend erfüllt. Vom Finanzamt wurde jedoch angezweifelt, dass die IHK mit einer bloßen (langfristigen) Vermietung als umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen war.

Mit vorgenanntem Urteil hat der BFH entschieden, dass die IHK mit der langfristigen (Weiter-)Vermietung bei EU-Richtlinien konformer Auslegung des nationalen Rechts als unternehmerisch tätig anzusehen ist. Eine Einschränkung der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann nur durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung erfolgen. In Ermangelung einer solchen Regelung konnte der Vorsteuerabzug der Grundstücksvermietungs-gesellschaft nicht verwehrt werden.

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.