

ÖFFENTLICHER SEKTOR

Wohin läuft der Wasserpreis?

Mehr Wettbewerb auf den Versorgungsmärkten

In dieser Ausgabe lesen Sie:

- | | | | |
|--|---|--|----|
| ■ Editorial | 2 | ■ Steuerrecht | |
| ■ Brennpunkt | | Gesetzliche Neuregelung des steuerlichen | |
| Wasserpreise quo vadis? | 2 | Querverbunds | 9 |
| ■ Versorgungswirtschaft | | Zur Abgrenzung hoheitlicher von | |
| Mehr Wettbewerb auf dem kommunalen | | wirtschaftlicher Tätigkeit | 11 |
| Energemarkt | 5 | Umsatzsteuer ab 2010 – Was ändert sich? | 11 |
| Wirtschaftlichkeitsberechnung bei kommunalen | | ■ Rechnungslegung | |
| Energieerzeugungsanlagen | 6 | Die Bilanzierung von Baukostenzuschüssen | 13 |
| ■ Verkehrswirtschaft | | Rechnungslegung der Zweckverbände in NRW | 14 |
| Angemessenheitsprüfungen im Öffentlichen | | ■ Kurz notiert | |
| Nahverkehr | 7 | Transparenzgesetz NRW in Kraft getreten | 16 |

EDITORIAL

Nach den Energiepreisen nun die Wasserentgelte: Für die Versorgungsunternehmen bahnt sich im ohnehin schon stärker als je zuvor umkämpften Wettbewerbsumfeld eine neue Preissenkungsrunde an. Denn entsprechende kartellbehördliche Verfügungen sind Anfang Februar vom Bundesgerichtshof bestätigt worden. Unser diesbezüglicher Bericht im Brennpunkt konzentriert sich nach einer Skizze zur insoweit relevanten Rechtsentwicklung auf den Blick nach vorn – lesen Sie mehr über ein Transparenz schaffendes Benchmarking-Projekt in Nordrhein-Westfalen auf S. 4.

Erhöhte Wettbewerbsanforderungen zwingen auch zu immer mehr Genauigkeit bei Wirtschaftlichkeitsberechnungen, so beispielsweise bei der Investition in kommunale Energieerzeugungsanlagen. Über die hierbei zu empfehlende Anwendung des Kapitalwertverfahrens informiert der Beitrag ab S. 6, mit dem Sie insbesondere der Gefahr vorbeugen können, sich zu einseitig auf die Betrachtung anfänglicher Investitionsausgaben zu beschränken.

In einem immer schärferen Wettbewerb ist Rechtssicherheit für den Öffentlichen Sektor ein um so höher einzustufendes Gut – in diesem Sinne beantworten ausführliche Anwendungsschreiben aus dem Bundesfinanzministerium etwa zur Abgrenzung hoheitlicher Tätigkeit oder zur Neuregelung des steuerlichen Querverbands immerhin manche Auslegungsfrage und eröffnen sogar Freiräume für steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, mehr dazu ab S. 9.

Neue Spielräume aus bilanzrechtlicher Perspektive sind anschließend Thema in der Rubrik Rechnungslegung: Dies betrifft die Bilanzierung von Baukostenzuschüssen als Einzelfrage ebenso wie die grundsätzliche Entscheidung über die Ausgestaltung der Rechnungslegung, die entsprechend den Ausführungen in unserem Beitrag ab S. 14 für Zweckverbände zu treffen ist.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

BRENNPUNKT

Wasserpreise quo vadis?

Konsequenzen der BGH-Grundsatzentscheidung zur Missbrauchskontrolle

Die Wasserpreise sind zunehmend in den Fokus der Kartellbehörden geraten, deren Vorgehen zuletzt auch seitens des BGH im Beschluss vom 2.2.2010 Unterstützung fand. Als Reaktion auf kartellbehördliche Verfügungen zu Wasserpreissenkungen insbesondere in Hessen treten die Unternehmen in NRW nun die Flucht nach vorn an und haben durch ein Benchmarking-Projekt selbst die geforderte Transparenz geschaffen.

1. Ausgangssituation

Die hessische Landeskartellbehörde hatte Preissenkungen von bis zu 40% erlassen und dies mit der Ankündigung verbunden, zukünftig Mehrerlösabführungen und/oder Rückzahlungen an die Tarifkunden zu verfügen. Zugleich war damit eine Diskussion über die transparente Darlegung der Kalkulation und Preisbildung entfacht worden.

Im konkreten Fall war dem Wasserversorger der Stadt Wetzlar untersagt worden, für die Lieferung von Trinkwasser zu allgemeinen Tarifpreisen einen höheren Betrag als 1,66 €/m³ abgegebenen Wassers im sog. Typfall 1 sowie 1,48 €/m³ im sog. Typfall 2 zu verlangen (Typfall 1 entspricht dabei einem Jahresverbrauch von 150 m³, Typfall 2 einem Jahresverbrauch von 400 m³, mit in beiden Typfällen jeweils dem kleinsten Wasserzähler [Nennleistung bis 5 m³/h]). Zudem hatte die Landeskartellbehörde festgestellt, dass die Wasserpreise für die Zeit ab dem 1.7.2005 bis zum Zeitpunkt der Wirksamkeit der Verfügung insoweit missbräuchlich überhöht waren, als sie die vorstehenden Beträge überstiegen haben.

Dieses Vorgehen der hessischen Landeskartellbehörde im Rahmen der Kontrolle von Wasserpreisen wurde dann vom Oberlandesgericht Frankfurt/M. (OLG) mit Beschluss vom 18.11.2008 als gerechtfertigt angesehen. Nach der Auffassung des OLG sind die Anforderungen an die Gleichartigkeit der für den Preisvergleich heranzuziehenden Wasserversorger nicht übermäßig hoch anzusetzen. Insbesondere

könnten Strukturunterschiede der Versorgungsgebiete nur dann berücksichtigt werden, wenn der Wasserversorger belegen kann, wie diese Unterschiede sich im Einzelnen auf die Preise auswirken. Wollte ein Unternehmen höheren Aufwand geltend machen, kehre sich im Kartellverfahren die Beweislast um.

2. Entscheidung des BGH

Das OLG hatte wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Fragestellung die Rechtsbeschwerde zum BGH zugelassen. Dieser hatte sodann am 17.11.2009 zur kartellrechtlichen Kontrolle angeblich überhöhter Wasserpreise mündlich verhandelt. In seinen Ausführungen betonte der BGH die Komplexität der Materie und hob insbesondere die Problematik der Vergleichbarkeit unterschiedlicher Wasserversorgungsunternehmen hervor.

Dies hatte auch dazu geführt, dass der BGH zunächst eine Entscheidung in dieser Sache vertagte, jedoch nun in seinem Beschluss am 2.2.2010 die Preissenkungsverfügung der Hessischen Landeskartellbehörde bestätigt hat. Diese BGH-Entscheidung ist von grundsätzlicher Bedeutung für die kartellrechtliche Missbrauchskontrolle von Wasserpreisen.

3. Speziell für Wasserversorger anzuwendende Vorschriften

Wasserversorgungsunternehmen sind der verschärften kartellrechtlichen Missbrauchsaufsicht nach § 103 Abs. 5, § 22 Abs. 5 GWB i.d.F vom 20.2.1990 unterworfen. Diese Vorschriften ermöglichen es der Kartellbehörde, einen möglichen Preismissbrauch von Versorgungsunternehmen durch einen Vergleich mit den Preisen gleichartiger Versorgungsunternehmen festzustellen, und legen dem betroffenen Unternehmen auf, seine höheren Preise zu rechtfertigen.

Zwar sind diese Vorschriften für Strom- und Gasversorger schon 1999 außer Kraft getreten, gelten aber – wie der BGH im Beschluss vom 2.2.2010 näher begründet hat – entgegen der Auffassung der Klägerin für die Wasserversorger weiter. Insbesondere betonte der BGH, dass der

Anwendungsbereich der Vorschriften nicht dadurch eingeschränkt werden darf, dass an die Feststellung der Gleichartigkeit der Vergleichsunternehmen überhöhte Anforderungen gestellt werden.

Es stehe im Auswahlermessen der Kartellbehörde, in die Gleichartigkeitsprüfung u.a. als Kriterien die Versorgungsdichte und Ausgabestruktur der betrachteten Unternehmen einzubeziehen. Eine umfassende Untersuchung der Beschaffungs-, Erzeugungs- und Vertriebssituation der Unternehmen verstoße im Rahmen der Gleichartigkeitsprüfung gegen das gesetzgeberische Ziel, die Kartellaufsicht zu erleichtern.

Ausgehend von diesen Grundsätzen habe die nähere Überprüfung der Preissenkungsverfügung der Hessischen Kartellbehörde keinen Rechtsfehler ergeben. Umstände, die ihre höheren Wasserpreise rechtfertigen könnten, habe die Klägerin nicht nachgewiesen. Lediglich die rückwirkende Feststellung, dass die Wasserpreise für die Zeit seit dem 1.7.2005 missbräuchlich überhöht waren, wurde durch den BGH aufgehoben.

4. Besonderheiten bei öffentlich-rechtlichen Unternehmen

Bei der Diskussion um kartellrechtliche Verfügungen zu Wasserpreissenkungen ist zu beachten, dass ausschließlich die privatrechtliche Preisgestaltung unter die Bestimmungen des Kartellrechts fällt. Öffentlich-rechtliche Unternehmen hingegen unterliegen den Kommunalabgabengesetzen (KAG) der Länder. Diese schreiben den Unternehmen die Einhaltung des Kostendeckungsprinzips (dies unter Einbindung der Kosten für Substanzerhaltung und Refinanzierung der Anlagen) verbindlich vor. Die Bildung der Preise bzw. Gebühren unterliegt engen gesetzlichen Regelungen sowie einer ggf. mehrfachen Kontrolle.

**Unterschiede der
Entgeltkontrolle
je nach privater
oder öffentlicher
Betätigung**

Die rechtliche Überprüfung der festgesetzten öffentlich-rechtlichen Entgelte findet dabei auf mehreren Ebenen statt und richtet sich nach der jeweiligen Ausgestaltung des Entgelts (Preise oder Gebühren). Die Entgelte werden bei kommunalen Unternehmen auf kommunalpolitischer

Ebene durch den Stadt- oder Gemeinderat bzw. in den Verbänden durch die entsprechenden Verbandsgremien sowie die Kommunalaufsicht kontrolliert.

5. Handlungsempfehlung

5.1 Rechtfertigung von Wasserpreisunterschieden

Die Preissenkungsverfügung hat die hessische Landeskartellbehörde auf die Preise eines im Mittelfeld der gleichartigen Wasserversorgungsunternehmen liegenden Unternehmens ausgerichtet. Die im konkreten Fall (Wetzlar, s.u. Abschn. 1) darüber liegenden Preise des betroffenen Wasserversorgungsunternehmens sind von diesem nach der Ansicht des OLG nicht überzeugend begründet worden.

Unterschiede in der Struktur der Versorgungsgebiete können höhere Preise im Sinne von § 103 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 GWB a.F. nur rechtfertigen, wenn das betroffene Wasserversorgungsunternehmen nachweist, dass auf einzelne Kostenstellen Mehrkosten entfallen, die „unausweichlich“, d.h. insbesondere auch langfristig nicht reduzierbar, in die Wasserpreise eingegangen sind.

Wasserpreisunterschiede sind kartellrechtlich nur dann gerechtfertigt, wenn die Grundsätze „rationeller“ Betriebsführung eingehalten wurden. Dies kann beispielsweise durch Vorlage eines belastbaren Optimierungskonzepts für die gesamte Versorgung oder Teile davon belegt werden.

Vor diesem Hintergrund ist eine kartellbehördlich veranlasste Untersuchung der Wasserpreise weiterer Bundesländer nicht mehr unwahrscheinlich.

5.2 Benchmarking als Chance

Jede Form von Regulierung setzt Transparenz voraus. Diese soll nun insbesondere durch das Benchmarking-Projekt „Wasserversorgung in Nordrhein-Westfalen“ geschaffen werden. Unter Benchmarking wird gemeinhin der Vergleich von Ergebnissen einer Kennzahlenerhebung für mehrere Unternehmen mit anschließender Ursachenanalyse, Maßnahmenplanung und Kontrolle der Umsetzung verstanden. Im hier zu behandelnden Anwendungsbereich des Benchmarking ist jeweils der gesamte

Geschäftsbereich der Wasserversorgung bzw. der Abwasserentsorgung zu betrachten.

Die betreffende Sparte wird unter den Gesichtspunkten Sicherheit, Qualität, Nachhaltigkeit, Kundenservice und Wirtschaftlichkeit analysiert und daraus ggf. ein weitergehender Analysebedarf in Teilprozessen abgeleitet. Als wesentliche Grundlage des Benchmarking-Konzepts werden die sog. Basisdaten erhoben. Hierbei werden aus sämtlichen Bereichen des Unternehmens entscheidungsrelevante Informationen zusammengetragen.

Mit den erhobenen Basisdaten werden Kennzahlen berechnet, die als eine zentrale Grundlage für die Interpretation und Einordnung eines Unternehmens dienen.



5.3 Projekterfahrungen in NRW

Im Rahmen einer Kooperation des Ministeriums für Wirtschaft, Mittelstand und Energie, des Ministeriums für Umwelt und Naturschutz, Landwirtschaft und Verbraucherschutz sowie des Innenministeriums des Landes NRW wurde ein Benchmarking-Projekt in 2008 auf den Weg gebracht. Inzwischen liegen den teilnehmenden Unternehmen intern auch schon die Ergebnisse für ein Anschluss-

projekt aus 2009 vor (sog. Benchmark-Report). An dieser zweiten Runde beteiligten sich deutlich mehr Unternehmen als noch 2008, wo nur 58 der ca. 450 Wasserversorgungsunternehmen in NRW teilgenommen hatten.

Die Teilnahme an einem solchen Benchmark-Prozess bietet für die Unternehmen die Chance, die eigenen Leistungsprozesse mit anderen Unternehmen vergleichen zu können. Der reine Kennzahlenvergleich ist insoweit nur ein Teilschritt des Benchmarkings, dient aber bereits der Standortbestimmung sowie der Identifikation von Ansatzpunkten für die Optimierung von Anlagen, Prozessen, Leistungen und Produkten.

Empfehlung: Die Aussagekraft des gesamten Benchmark-Reports hängt zweifelsohne von der Qualität der erhobenen Daten ab. PKF berät Wasserversorger aller Größenordnungen im Daten-Erhebungsprozess und unterstützt seine Mandanten bei der Umsetzung von identifizierten Maßnahmen als Reaktion auf die Benchmark-Ergebnisse. Die hierin gewonnenen Erkenntnisse bieten zudem vor dem Hintergrund einer möglichen kartellrechtlichen Untersuchung zahlreiche Indikationen für eine frühzeitige Überprüfung der Entgeltstruktur.

Ergebnisse aus 2009: Der Benchmark-Report

1. Zielsetzungen

Das Rechtsgutachten gibt zwei bedeutsame Zielsetzungen vor: So sollen die dezentrale Energieversorgung ausgebaut und der Wettbewerb auf dem Energiemarkt gestärkt werden. Diese beiden Ziele sollen durch mehr und leistungsfähigere kommunale Anbieter erreicht werden. Mittels einer Änderung des kommunalen Wirtschaftsrechts (§§ 107 ff. GO NRW) wird angestrebt, dass sich die Städte und Gemeinden stärker und einfacher als bisher energie-wirtschaftlich betätigen.

2. Vorgeschlagene Neuregelungen

Im Einzelnen schlägt das Gutachten u.a. folgende Neuregelungen vor:

- Die energiewirtschaftliche Betätigung einer Kommune soll auch in Zukunft einem öffentlichen Zweck dienen. Dabei soll aber ein mittelbarer Zweck ausreichend sein. Darüber hinaus müssen sich Art und Umfang der entsprechenden Betätigung in einem angemessenen Umfang zur Leistungsfähigkeit der Kommune bewegen.
- Die bestehenden Gebietsbeschränkungen für die Kommunen sollen entfallen. Es wäre damit möglich, dass die kommunalen Stadtwerke auch überörtlich zu den gleichen Bedingungen aktiv werden könnten. Auch soll die Betätigung auf internationalen Energiemärkten vereinfacht werden.
- Andererseits sollen Stadtwerke grundsätzlich nicht mehr öffentlich-rechtlich (z.B. Anstalt öffentlichen Rechts oder Eigenbetrieb), sondern privatrechtlich (z.B. AG, GmbH) organisiert werden.
- Nachgeordnete Dienstleistungen sollen auch weiterhin von privaten Unternehmen und Handwerkern erbracht werden können.
- Die Städte und Gemeinden müssen von den neuen Möglichkeiten keinen Gebrauch machen, sondern sollen das auch im bisherigen Ordnungsrahmen tun können (sog. Opt-Out-Klausel).

VERSORGUNGSWIRTSCHAFT

Mehr Wettbewerb auf dem kommunalen Energiemarkt

Lockerung des geltenden Rechtsrahmens für die wirtschaftliche Betätigung von Stadtwerken empfohlen

Die Landesregierung Nordrhein-Westfalen hat ein Rechtsgutachten zum kommunalen Energierecht vorgelegt, das eine Änderung des kommunalen Wirtschaftsrechts (§§ 107 ff. Gemeindeordnung NRW) empfiehlt. Damit soll für die kommunalen Stadtwerke mehr Rechtssicherheit, vor allem aber auch mehr Freiraum als bisher ermöglicht werden.

3. Beitrag zur Öffnung der Energiemärkte

Über diese dem o.g. Rechtsgutachten entnommenen Vorschläge hinaus sollen die Städte und Gemeinden erweiterte Möglichkeiten der wirtschaftlichen Betätigung im Bereich der Energieversorgung erhalten. Die kommunalen Energieversorgungsunternehmen sollen die gleichen Chancen auf den weiter liberalisierten Energiemärkten erhalten wie private Unternehmen, sind natürlich im Gegenzug allerdings auch den gleichen Risiken ausgesetzt. Insgesamt gesehen erhofft sich das Wirtschaftsministerium NRW mit den angestrebten Änderungen eine verbraucherorientierte Öffnung der Energiemärkte durch mehr Wettbewerb und eine dezentrale Energieversorgung.

Hinweis: Das vorliegende Rechtsgutachten ist von verschiedenen Seiten begrüßt worden. Ein Fahrplan für die Umsetzung oder gar ein konkreter Gesetzestext ist aber noch nicht vorgelegt worden. Es dürfte spannend sein, die weitere Diskussion zu verfolgen.

Wirtschaftlichkeitsberechnung bei kommunalen Energieerzeugungsanlagen

Anwendung des Kapitalwertverfahrens

Die Förderprogramme der Klimaschutzinitiative haben mit ihren Investitionsanreizen bewirkt, dass die öffentliche Hand bei der Verwirklichung der klimapolitischen Ziele vielfach eine Vorreiterfunktion eingenommen hat. Es ist aber darauf zu achten, dass sich Investitionsentscheidungen nicht auf isolierte Betrachtungen der anfänglichen Investitionsausgaben beschränken dürfen.

1. Strukturen der Investitionsentscheidungen

Die über entsprechende Förderprogramme erschließbaren Investitionsanreize betreffen nicht nur Maßnahmen zur Steigerung der Energieeffizienz, sondern umfassen auch Investitionen in regenerative Energien, welche zunehmend

an Attraktivität gewinnen. Als Begründung ist anzuführen, dass sowohl die Investitionsausgabe (z.B. Erneuerbare-Energien-Wärmegesetz, Richtlinie zur Förderung von Klimaschutzprojekten in Kommunen) als auch die Verwendung der selbst erzeugten Energie in der Kommune seit Jahresbeginn stärker gefördert werden.

Für eine Investitionsentscheidung in regenerative Energien ist aber die ausschließliche Betrachtung der Anfangsausgabe nicht ausreichend. Erstens sind die zukünftigen, projektbezogenen Ein- und Auszahlungen zu berücksichtigen. Zweitens sind die zeitverschiedenen Zahlungen mittels eines Zinsfußes umzurechnen, um der Zeitpräferenz Rechnung zu tragen.

Transparente Darstellung der Konsequenzen der Investitionstätigkeit in Planrechnungen

Mithin sollte eine sog. dynamische Investitionsrechnung die Entscheidungsgrundlage darstellen. Von hoher praktischer Relevanz ist das Kapitalwertverfahren.

2. Kapitalwertverfahren zur Berechnung der Vorteilhaftigkeit

Die Vorteilhaftigkeit eines Investitionsprojekts ergibt sich beim Kapitalwertverfahren durch einen Vergleich der Anschaffungsausgabe mit den diskontierten operativen Zahlungsströmen (Cashflows) vor Zinsen, die vereinfachend als Saldo aus Ein- und Auszahlungen bezeichnet werden können. Eine Investition in regenerative Energien ist demnach vorteilhaft, wenn ein positiver Kapitalwert vorliegt.

Der Kapitalwert gibt den **Überschuss** an, der zum Entscheidungszeitpunkt (z.B. heute) von den Kapitalgebern höchstens entnommen werden könnte. Sofern eine Investition aufgrund fehlender Erlöse zu einem negativen Kapitalwert führt, drückt dieser den **Subventionsbedarf** aus, der innerhalb des Planungszeitraums insgesamt zu leisten ist.

Durch die Überführung des Kapitalwerts in jährlich gleichbleibende zu entnehmende oder zu subventionierende Beträge (unter Berücksichtigung von Zinsen) können die Konsequenzen der Investitionstätigkeit für die Plan-Erfolgs- und Plan-Finanzrechnung transparent dargestellt werden.

3. Ableitung unternehmensspezifischer Kapitalkosten

Voraussetzung zur Ermittlung des Kapitalwerts ist neben einer Prognose des operativen Cashflows die Ableitung zukunftsorientierter, unternehmensspezifischer Kapitalkosten. Für Investitionen, die mit Eigen- und Fremdkapital finanziert werden, ist hierzu ein mit den Kapitalanteilen gewichteter Gesamtkapitalzinssatz (sog. WACC [Weighted Average Cost of Capital]) zu bilden.

Die erwartete Eigenkapitalrendite bestimmt sich nach dem Capital Asset Pricing Model (CAPM) als Summe aus einem risikolosen Zinssatz und einer Prämie für das übernommene Eigenkapitalrisiko. Ein Anstieg des Eigenkapitalrisikos (Beta-Faktor) führt zu einer linearen Zunahme der erwarteten Eigenkapitalrendite.

Zur Bestimmung der zukunftsorientierten Fremdkapitalkosten können Marktzinssätze verwendet werden, welche die unternehmens- bzw. projektspezifischen Besonderheiten (Risiko, Laufzeit, Tilgungsmodalitäten) berücksichtigen. Die Abbildung der Fremdkapitalkosten nach Steuern im Diskontierungszinssatz führt dazu, dass die Darlehenszinsen zur Finanzierung des Investitionsprojekts nicht als Ausgabe berücksichtigt werden, um eine Doppelerfassung zu vermeiden.

4. Fazit: Verbesserte Entscheidungsqualität

Die investitionsrechnerische Bewertung von Energieproduktionsanlagen verbessert die Entscheidungsqualität, da der Kapitalwert als Vorteilhaftigkeitskriterium einen unmittelbaren Vergleich der Handlungsalternativen ermöglicht. Durch die Prognose der Eingangsgrößen wird zudem eine transparente Investitionsbewertung gewährleistet.

Empfehlung: Die Ermittlung der Eingangsdaten sollte sich jedoch nicht nur auf die projektspezifischen Ein- und Auszahlungen beziehen, sondern in regelmäßigen Abständen (z.B. jährlich) auch eine Überprüfung der unternehmensspezifischen Kapitalkosten umfassen. Um eine Vergleichbarkeit der Investitionsprojekte bei Unternehmen mit mehreren Geschäftsbereichen sicherzustellen, sollten

die Bewertungsmethodik und die Anforderungen an die Datengrundlage der Investitionsrechnung in einer Richtlinie zusammengefasst werden.

VERKEHRSWIRTSCHAFT

Angemessenheitsprüfungen im Öffentlichen Nahverkehr

Anlässe und anforderungsgerechte Durchführung

Im SPNV und ÖPNV gibt es Praxiserfahrungen zufolge praktisch keinen Finanzierungsfall, bei welchem auf eine Angemessenheitsprüfung verzichtet werden kann. Verschiedentlich vorgetragene Argumentationen, aufgrund der Anhangs-Regelung der neuen VO (EG) 1370/2007 sei eine Angemessenheitsprüfung nach dem Muster des vierten Altmark-Trans-Kriteriums entbehrlich, sind daher abzulehnen.

Investitionsrechnerische Bewertung von Energieproduktionsanlagen verbessert die Entscheidungsqualität.

Im Folgenden sollen die Prüfungsanlässe und das erforderliche Prüfungsverfahren, die Anforderungen an Prüfer bei Angemessenheitsprüfungen und die Darstellung des Prüfungsergebnisses aus aktueller Sicht näher beschrieben werden.

1. Anlässe für Angemessenheitsprüfungen

Anlässe für Angemessenheitsprüfungen ergeben sich im Wesentlichen aus beihilfe-, vergabe- und/oder haushaltsrechtlicher Motivation.

1.1 Beihilferechtliche Erfordernisse

In den Fällen von Bestandsbetrauungen und der Nutzung von Übergangsfristen werden die Prüfungen gemäß dem Kriterium 4 i.S. der „Altmark-Trans“-Entscheidung periodisch (i.d.R. alle 3 Jahre) ex-ante durchgeführt, um die aktualisierten **Soll-Parameter** zu **verifizieren**.

Bei Direktvergaben und allgemeinen Vorschriften nach der VO (EG) 1370/2007 ist – wie oben dargestellt – strittig, ob der Anhang mit seinen Regeln für die Gewährung einer Ausgleichsleistung eine Angemessenheitsprüfung

erfordert. Da wie bisher eine Soll-Ist-Abrechnung durchgeführt werden muss und der Soll-Wert als Parameter zuvor in objektiver und transparenter Weise aufzustellen ist, bedeutet dies u.E. klar, dass **keine subjektiven Maßstäbe** gelten können. Um hingegen einen objektiven Wert zu finden, sind qualifizierte Vergleichsanalysen erforderlich. Dieses Erfordernis einer objektiven Nachprüfbarkeit ergibt sich auch aus Nr. 7 des Anhangs, worin die Verpflichtung eines Anreizes im Hinblick auf die wirtschaftliche Geschäftsführung festgeschrieben ist.

Ein solcher Anreiz ist immer dann erfüllt, wenn die „Sollvorgabe“ auf der Basis objektiver Maßstäbe die Richtschnur für die subjektiven Ist-Ergebnisse im Sinne eines finanziellen Nettoeffekts darstellt. Dies bedeutet nach hier vertretener Auffassung, dass der Sollwert auf der Basis einer qualifizierten Angemessenheitsprüfung objektiv gebildet bzw. geprüft werden muss.

1.2 Vergaberechtliche Anforderungen

Prüfungsanlässe ergeben sich i.d.R. im Zusammenhang mit dem Nachweis der sog. wirtschaftlichen Angemessenheit gem. § 26 VOL. Dies betrifft zunächst den Fall, dass im Zuge einer Ausschreibung am Ende nur ein Bieter übrig bleibt und damit das Angebot von Seiten der Vergabestelle nicht anderweitig geprüft werden kann.

Weiterhin sind Fälle bei Vergaben denkbar, die offensichtlich **unangemessen hohe und/oder niedrige Angebote von Bietern** aufweisen. In diesem Fall geht es vor allem darum, Dumpingfälle aufzudecken, die langfristig zu Wettbewerbsverzerrungen führen können.

1.3 Haushaltsrechtliche Notwendigkeiten

Kein öffentlicher Auftraggeber kann auf die Prüfung der Angemessenheit seiner Ausgleichsleistungen verzichten. Das Haushaltsrecht gebietet eine **sparsame Haushaltsführung** und damit die objektive Prüfung der **Angemessenheit von Kosten, Erlösen und Ausgleichsleistungen**. Eine reine Überprüfung der Überkompensation bzw. Prüfung der Kapitalrendite beim Bieter ist demgegenüber nicht ausreichend, um die Angemessenheit nach Haushaltsrecht und auch politisch zu belegen.

2. Erforderliches Prüfverfahren

Anders als die Überkompensationsprüfung, die ex-ante und/oder ex-post durchgeführt werden kann, muss die Angemessenheitsprüfung immer ex-ante, d.h. vor Festlegung/Überprüfung der Soll-Werte der Finanzierung, durchgeführt werden.

Die Prüfung der Angemessenheit basiert auf analytischen Prüfungshandlungen und auf qualifizierten Vergleichsanalysen. Dabei werden die Ausgangsdaten (im Ist) mit zugehöriger Bezugsgröße überprüft. In Bezug auf Kosten und Erlöse, Leistungen und Qualität wird diese Prüfung funktional durchgeführt und bezogen auf Investitionen und eingesetztes Kapital wird der sog. „good-practise-Wert“ aus der Praxis ermittelt.

Dieser „good-practise-Wert“ wird über die Betrachtung von Bandbreiten in den Positionen/Funktionen errechnet; er stellt damit einen Durchschnittswert nach den Vorgaben der Kriterien des jeweiligen Bewertungsansatzes dar.

3. Anforderungen an die Prüfer

Die Stellungnahmen der EU-Kommission in Sachen Berlin/Brandenburg bzw. Postbus Lienz zeigen, welche Anforderungen die Kommission an Prüfer bei Angemessenheitsprüfungen stellt.

Danach müssen folgende Voraussetzungen gegeben sein:

- Verschwiegenheit/Vertraulichkeit bei Umgang mit Daten aus Sicht der Erstellers;
- Unabhängigkeit/Unparteilichkeit aus Sicht der/des Besteller(s);
- fachliche Kompetenz in Bezug auf ÖPNV/SPNV und in Bezug auf Bewertungsfragen;
- Vorliegen von regionalen, nationalen und internationalen Vergleichsdaten.

4. Darstellung des Prüfungsergebnisses

Das Prüfergebnis wird i.d.R. in einer Bescheinigung des Wirtschaftsprüfers zusammengefasst. Je nach Bewertungs- oder Prüfungsanlass und entsprechend den Vorgaben wird eine Aussage über die Angemessenheit der Kosten und/oder des Ausgleichs unter Verweis auf die

PKF-Prüfer erfüllen die Anforderungen der EU-Kommission.

Anwendung der Grundsätze des Anhangs der VO (EG) 1370/2007 erteilt. Diese Aussage kann dann z.B. auf Produkte, auf Zeitpunkte und auf Zeiträume beschränkt sein oder gesamthaft erfolgen.

Fazit: Eine Angemessenheitsprüfung von Ausgleichsleistungen im SPNV und ÖPNV ist aus beihilferechtlichen, vergaberechtlichen und haushaltsrechtlichen Gründen unverzichtbar. Die Prüfung der Angemessenheit muss immer ex-ante durchgeführt werden. Davon unberührt bleibt die Prüfung der Überkompensation.

STEUERRECHT

Gesetzliche Neuregelung des steuerlichen Querverbunds

BMF-Schreiben vom 12.11.2009 klärt Anwendungsfragen

Mit den gesetzlichen Neuregelungen zum steuerlichen Querverbund ergeben sich zahlreiche komplexe Anwendungsfragen, die aber auch vielfältige Ansatzpunkte für steuerliche Gestaltungen eröffnen. Nachfolgend geben wir einen Überblick über die wichtigsten Kernaussagen des vom BMF herausgegebenen Anwendungserlasses.

Bereits in den PKF themen ÖS 3/09 hatten wir über einige Inhalte des Entwurfs eines Anwendungserlasses zu den umfangreichen gesetzlichen Neuerungen der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art (BgA) und Kapitalgesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Eingengesellschaften) berichtet. Mit dem kürzlich umgesetzten koordinierten Ländererlass vom 12.11.2009 (vgl. bereits Kurz-Hinweis in PKF themen ÖS 4/09 S. 9) hat das BMF unter Verwendung zahlreicher Beispiele eine gewisse Rechtssicherheit für die Praxis gebracht.

Sonderfälle der Zusammenfassung: Mitschlepp-Theorie und Kettenzusammenfassung

Mit diesem Anwendungserlass – die genaue Betitelung seitens des BMF lautet: „Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ – werden allerdings nicht alle Zweifelsfragen geklärt und es werden zudem neue Abgrenzungsprobleme und Fragen aufgeworfen. Aufgrund der Komplexität der Materie ist davon auszugehen, dass sich in der praktischen Umsetzung der Neuregelungen weitere Fragen und Handlungsbedarf ergeben.

1. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art (BgA)

BgA können zusammengefasst werden, wenn sie gleichartig sind. Eine Zusammenfassung nicht gleichartiger Betriebe ist möglich, wenn zwischen ihnen eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder es sich um Katalogbetriebe i.S. des § 4 Abs. 3 KStG (Versorgungsbetriebe, der öffentliche Verkehr oder Hafengebiete) handelt.

Bei der Zusammenfassung eines BgA mit einem anderen bereits zusammengefassten BgA ist es nach dem BMF-Schreiben ausreichend, wenn die Zusammenfassungsmerkmale nur zwischen diesem BgA und einem der „BgA“ des zusammengefassten BgA vorliegen (sog. „Mitschlepp-Theorie“). Im Fall der Zusammenfassung aufgrund enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung (§ 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG) muss die Verflechtung im Verhältnis zum gesamten zusammengefassten BgA von einigem Gewicht sein. Das Kriterium „von einigem Gewicht“ wird dabei nicht weiter bestimmt. In der Praxis wird es hier zu Abgrenzungsfragen kommen, aus denen sich Chancen, aber auch Risiken ergeben können.

Soll ein aufgrund enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung zusammengefasster BgA mit einem anderen BgA nach § 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG (Gleichartigkeit) oder Nr. 3 („Versorgung/Verkehr/Hafen“) zusam-

mengefasst werden (sog. „Kettenzusammenfassung“), so muss der aufgrund der Verflechtung zusammengefasste BgA von der gleichartigen Tätigkeit bzw. von dem Versorgungs-, Verkehrs- oder Hafenbetrieb geprägt sein. Ein zusammengefasster BgA „Blockheizkraftwerk/Bad“ muss also z.B. von dem Versorgungsbereich geprägt sein, damit eine weitere Zusammenfassung mit einem Verkehrsbetrieb möglich ist. Unklar bleibt hier, welche Kriterien zur Beurteilung des Gepräges heranzuziehen sind und ob ein Anteil von mehr als 50% für die Prägung des Gesamt-BgA als ausreichend anzusehen ist.

Verbindliche Auskünfte und Zusagen zur Zusammenfassung von BgA gelten grundsätzlich weiterhin. Soweit solche verbindlichen Auskünfte und Zusagen aufzuheben sind, kommt es nicht zu einem Untergang der Verlustvorträge. Diese sind vielmehr sachgerecht aufzuteilen.

2. Ausschluss einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG ist bei Kapitalgesellschaften mit Dauerverlustbetrieben zum Ausschluss einer vGA u.a. Voraussetzung, dass die Verluste ausschließlich von öffentlich-rechtlichen Gesellschaftern getragen werden. Die Finanzverwaltung führt aus, dass dies im Fall der Beteiligung Privater durch Verlusttragungsvereinbarungen gewährleistet werden kann. Reichen die anteiligen Gewinne zur Verlustdeckung nicht aus, sind durch die öffentlichen Anteilseigner Einlagen zu tätigen. Bei einer Holdingstruktur mit einem BgA als Organträger ist das Erfordernis der Verlusttragungspflicht erfüllt.

Das BMF-Schreiben stellt zudem klar, dass der Ausschluss einer vGA nach § 8 Abs. 7 KStG auch für die Kapitalertragsteuer nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gilt. Liegt kein begünstigtes Dauerverlustgeschäft vor, kommt es nach dem BMF-Schreiben nur in Höhe des Verlustes zu einer vGA. Ein fehlender Gewinnaufschlag dürfte daher nicht zu einer vGA führen. § 8 Abs. 7 KStG ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwen-

den. Im Falle einer bisher günstigeren Behandlung kann diese grundsätzlich bis 2011 beibehalten werden. Hierbei ist eine Einzelfallprüfung des Anwendungsbereichs erforderlich.

3. Verlustnutzung bei zusammengefassten BgA

Verlustvorträge zusammengefasster BgA können nur durch den jeweiligen verlustverursachenden BgA weiter genutzt

werden. Entsteht aufgrund einer weiteren Zusammenfassung mit einer nicht gleichartigen Tätigkeit ein neuer BgA, ist die Nutzung des Verlustvortrags „des Vorgänger-BgA“ nicht möglich. Der Verlustvortrag geht allerdings nicht unter, sondern wird eingefroren und kann erst genutzt werden, wenn der BgA wieder in seiner ursprünglichen Form auflebt. Ver-

änderungen innerhalb eines Tätigkeitsbereichs sind für die Verlustnutzung unschädlich.

4. Spartenrechnung

Das BMF-Schreiben gibt Erläuterungen zur Durchführung der Spartenrechnung. Für die Ermittlung der Spatergebnisse sind die Wirtschaftsgüter, Geschäftsvorfälle und allgemeinen Verwaltungskosten sachgerecht zuzuordnen. Bei Holdinggesellschaften stellen die von der Holding erbrachten Dienstleistungen eine eigene Sparte dar. Zum Ausgleich der Verluste hieraus ist somit eine Weiterbelastung im Konzern erforderlich.

Empfehlung: Bedingt durch die Neuregelungen und die Anforderungen der Finanzverwaltung (z.B. Sparten-trennung und Spartenrechnung) ist eine Beurteilung der steuerlichen Konsequenzen im Einzelfall sowie die Prüfung von Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung steuerlicher Nachteile und Risiken bzw. zur Nutzung entsprechender Chancen erforderlich. Darüber hinaus sollte der nicht unerhebliche zeitliche Aufwand – z.B. für die Erstellung einer evtl. notwendigen Sparten-trennung – bei der Planung im Konzern nicht unberücksichtigt bleiben.

**Klarstellung durch das BMF:
Nur begünstigte Dauerver-
lustgeschäfte führen zum
Ausschluss einer verdeckten
Gewinnausschüttung.**

Zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit

Voraussetzungen des Hoheitsbetriebs: Aufgabenübertragung unschädlich?

In aktueller BFH-Rechtsprechung ist die Frage behandelt worden, unter welchen Voraussetzungen eine Betätigung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Hoheitsbetrieb angesehen werden kann. Im Rahmen eines daraufhin herausgegebenen BMF-Anwendungsschreibens sind Abgrenzungsgrundsätze konkretisiert worden.

1. Hintergrund

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR) unterliegen nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) der unbeschränkten Steuerpflicht. BgA sind alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdÖR wirtschaftlich herausheben. Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe, vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG).

In diesem Zusammenhang hatte der BFH mit einem Urteil vom 29.10.2008 (Az.: I R 51/07) zum Betrieb eines Krematoriums zu der Frage Position bezogen, unter welchen Voraussetzungen eine Betätigung der jPdÖR als Hoheitsbetrieb angesehen werden kann. Daraufhin hat das BMF mit seinem Schreiben vom 11.12.2009 zur Anwendung dieser Rechtsprechung Stellung genommen und in Ergänzung der Ausführungen in R 9 KStR und H 9 KStH die Grundsätze zur Abgrenzung einer hoheitlichen von wirtschaftlicher Tätigkeit einer jPdÖR konkretisiert.

2. Aufgabenzuweisung

Voraussetzung für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit ist danach, dass die Tätigkeit der jPdÖR in ihrem Bundesland gesetzlich zugewiesen, sprich vorbehalten ist und

dort ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang vorliegt. Besteht kein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang, liegt gleichwohl eine hoheitliche Tätigkeit vor, wenn die Tätigkeit örtlich so eingeschränkt ist, dass eine Wettbewerbsbeeinträchtigung von Unternehmen im In- und Ausland ausgeschlossen werden kann. Für den mit BFH-Urteil vom 29.10.2008 entschiedenen Fall eines kommunalen Krematoriums in NRW liegt damit keine hoheitliche Tätigkeit vor, denn eine örtliche Einschränkung der Tätigkeit ist nicht gegeben.

3. Aufgabenübertragung auf private Dritte

Kann die jPdÖR ihr zugewiesene Aufgaben auf einen privaten Dritten übertragen, handelt es sich nicht mehr um eine der jPdÖR vorbehaltene Tätigkeit und damit grundsätzlich um eine wirtschaftliche Tätigkeit. Erfolgt die Übertragung der Aufgabe aber im Wege der Beleihung, d.h.

hat der private Dritte die ihm übertragene Aufgabe nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Handlungsformen zu erfüllen und besteht ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang, ist die Tätigkeit dennoch der jPdÖR vorbehalten und damit als hoheitlich zu werten.

Ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang führt zwingend zu hoheitlicher Tätigkeit.

Hinweis: Soweit bisher abweichende Regelungen galten, sind diese neuen Grundsätze erstmals ab 2010 anzuwenden. Das BMF-Schreiben vom 11.12.2009 ist unter www.bundesfinanzministerium.de abrufbar; das BFH-Urteil vom 29.10.2008 (Az.: I R 51/07) finden Sie unter www.bundesfinanzhof.de.

Umsatzsteuer ab 2010 – Was ändert sich?

Neue Regelungen zur Bestimmung des Leistungsorts

Die von einem ausländischen Unternehmer an eine juristische Person des öffentlichen Rechts erbrachten Leistungen unterliegen nur dann der deutschen Umsatzsteuer, wenn der nach den Vorschriften des UStG zu bestimmende Leistungsort im Inland gelegen

ist. Zum 1.1.2010 sind umfangreiche Änderungen bei der Bestimmung des Leistungsorts in Kraft getreten, die unter bestimmten Voraussetzungen auch im nicht-unternehmerischen (hoheitlichen) Bereich beachtet werden müssen.

1. Grundsätze

Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, oder eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-Idnr.) erteilt worden ist, so wird die Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt (vgl. § 3a Abs. 2 UStG). Ist der Leistungsempfänger kein Unternehmer bzw. wurde ihm keine USt-Idnr. erteilt, ist der Ort der sonstigen Leistung dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (vgl. § 3a Abs. 1 UStG). Für bestimmte, in § 3a Abs. 3 bis 7, § 3b und § 3e UStG geregelte Fälle sind Sondervorschriften zu beachten.

Das BMF hat zu den ab dem 1.1.2010 in Kraft getretenen Regelungen in einem umfangreichen Anwendungsschreiben vom 4.9.2009 Stellung genommen. Nach Tz. 13 dieses Schreibens sind insbesondere nicht unternehmerisch tätige juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR), denen eine USt-Idnr. erteilt wurde, Unternehmern für die Bestimmung des Leistungsorts nach § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG gleichgestellt.

Verwendet eine nichtunternehmerisch tätige jPdöR als Leistungsempfänger (z.B. bei einer Beratungsleistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers) keine USt-Idnr., so muss der leistende Unternehmer nachfragen, ob ihr eine solche erteilt wurde:

- Gibt die jPdöR an, ihr sei keine USt-Idnr. erteilt worden, so ist der Leistungsort im Ausland und die Beratungsleistung mit ausländischer Umsatzsteuer abzurechnen.
- Verwendet die jPdöR dagegen die ihr erteilte USt-Idnr., so ist der Ort der Beratungsleistung in Deutschland und diese damit in Deutschland umsatzsteuerpflichtig.

Die vorstehenden Regelungen zur Gleichstellung von jPdöR gelten jedoch nur für solche jPdöR, die ausschließlich nichtunternehmerisch tätig sind (vgl. Tz. 19 des BMF-Schreibens vom 4.9.2009, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de). Ist die jPdöR sowohl unternehmerisch (z.B. eine Kommune im Rahmen ihrer Betriebs gewerblicher Art) als auch nichtunternehmerisch (hoheitlich) tätig, erfolgt eine Bestimmung des Leistungsorts nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG nur für die für das Unternehmen (also insbesondere für den Betrieb gewerblicher Art) bezogenen Leistungen. Die nicht für den unternehmerischen Bereich bezogenen Leistungen eines ausländischen Unternehmers werden, soweit es sich nicht um Fälle der o.g. Sondervorschriften handelt, wie bisher mit ausländischer Umsatzsteuer belastet.

2. Sonderfälle

Wie bisher ist der Ort der in § 3a Abs. 3 UStG genannten Dienstleistungen auch dann im Inland, wenn diese für den nichtunternehmerischen Bereich einer jPdöR erbracht werden (z.B. Leistungen ausländischer Künstler, ab 1.1.2010 auch Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen).

Die Bestimmung des Leistungsorts für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen der im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmer erfolgt ab 1.1.2010 nach § 3a Abs. 5 UStG. Die weiteren bisher in § 1 UStDV geregelten Sonderfälle sind ab 1.1.2010 Gegenstand des neuen § 3a Abs. 6 UStG.

***Gleichstellungsvorbehalt
für ausschließlich nicht-
unternehmerisch tätige
öffentliche Betriebe***

3. Folgen für das Besteuerungsverfahren

Ist der leistende Unternehmer im Ausland ansässig und gilt die Leistung nach den vorstehend beschriebenen Regelungen des § 3a Abs. 2 UStG oder einer Sondervorschrift des § 3a UStG als in Deutschland erbracht, schuldet die jPdöR als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG die Steuer. Die nicht unternehmerisch tätige jPdöR, der eine USt-Idnr. erteilt wurde, schuldet daher z.B. als Empfänger der Beratungsleistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers die deutsche Umsatz-

steuer auf die empfangene Leistung. Sie muss diese im Rahmen einer von ihr abzugebenden Umsatzsteuer-Voranmeldung anmelden und an das Finanzamt abführen. Der Leistungsempfänger darf in diesem Fall nur das vereinbarte Nettoentgelt in Rechnung stellen. Liegt der Ort der von einem ausländischen Unternehmer empfangenen Dienstleistung im Inland, so ist es für die Übertragung der Steuerschuld unbeachtlich, ob die Leistung für den unternehmerischen oder den nichtunternehmerischen Bereich erbracht wurde.

Empfehlung: Juristische Personen des öffentlichen Rechts, die aufgrund der Neuregelungen erstmals als Steuerschuldner der an sie erbrachten Dienstleistungen eines ausländischen Unternehmers gelten, sollten im Rahmen ihres Rechnungswesens für die Buchung dieser Eingangsleistungen einen Steuerschlüssel einrichten, der die korrekte Erfassung der Umsatzsteuerschuld in der Umsatzsteuer-Voranmeldung sicherstellt:

- Im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet.

RECHNUNGSLEGUNG

Die Bilanzierung von Baukostenzuschüssen

Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Für eine Vielzahl integrierter Stadtwerke, aber auch für Wasser- und Fernwärmeversorgungsunternehmen stellt sich die Frage, wie die von Anschlussnehmern geleisteten Baukostenzuschüsse künftig handels- und steuerrechtlich zu bilanzieren sind. Denn mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) haben sich wesentliche Änderungen ergeben, die es zu beachten gilt.

1. Die Ausgangssituation (Rechtslage vor BilMoG)

Baukostenzuschüsse und Hausanschlusskostenbeiträge sind finanzielle Zuschüsse, die von Versorgungsunternehmen bei der Errichtung oder Verstärkung von Anlagen von den Anschlussnehmern verlangt werden. Rechtsgrundlage sind die Anschluss-Verordnungen bei Strom und Gas bzw. die Allgemeinen Versorgungsbedingungen bei Wasser und Fernwärme.

Seit 2003 vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die Baukostenzuschüsse steuerlich als Kapital- bzw. Investitionszuschüsse zu qualifizieren sind und entweder als Betriebseinnahme zu erfassen oder erfolgsneutral von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Versorgungsanschluss abzuziehen sind. Demgegenüber steht die Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW), das Baukostenzuschüsse handelsrechtlich als Ertragszuschüsse qualifiziert, die in der Handelsbilanz passivisch abzugrenzen und ratierlich ertragswirksam aufzulösen sind.

In der Praxis werden die vereinnahmten Baukostenzuschüsse seit 2003 als Investitionszuschüsse betrachtet und handelsrechtlich

- entweder aktivisch von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des bezuschussten Investitionsguts abgesetzt (Nettoaussweis) oder



- in einen eigenständigen Passivposten „Sonderposten für Investitionszuschüsse“ eingestellt (passivischer Bruttoausweis) und abschreibungskonform mit dem ungeschmälert aktivierten Investitionsgut aufgelöst.

Steuerrechtlich verlangt die Finanzverwaltung in der Steuerbilanz den Nettoausweis.

2. Änderungen durch das BilMoG

Für die in der Vergangenheit bilanzierten Baukostenzuschüsse ist der handelsrechtliche Ausweis unverändert fortzuführen, so dass sich insoweit keine Abweichungen durch das BilMoG ergeben.

Neu anfallende Baukostenzuschüsse sind unter dem BilMoG künftig handelsrechtlich weiterhin passivisch abzugrenzen, wobei in der Praxis die Fortführung des bislang praktizierten passivischen Bruttoausweises abweichend vom passiven Rechnungsabgrenzungsposten nicht zu beanstanden sein dürfte. Der Passivposten ist zwischen Eigen- und Fremdkapital einzustellen und als

- „Sonderposten für Investitionszuschüsse“ bzw. als
- „Baukostenzuschüsse“

deutlich zu kennzeichnen und im Anhang zu erläutern.

Mit Wegfall der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG ist die steuerliche Handhabung nunmehr unabhängig von der handelsrechtlichen Bilanzierung. Die rein steuerlich induzierte aktivische Absetzung der Baukostenzuschüsse von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der bezuschussten Anlagegüter ist in der Handelsbilanz nicht zulässig. Ebenso ist eine sofortige Erfassung als betriebliche Erträge handelsbilanziell unzulässig.

3. Schaffung einer Identität von Handels- und Steuerbilanz

Die bisher praktizierte Bilanzierung eines Sonderpostens in der Handelsbilanz (Bruttoausweis) und Saldierung in der Steuerbilanz (Nettoausweis) ist nach der durch das BilMoG geänderten Rechtslage nur anwendbar, wenn weiterhin ein einheitlicher Auflösungszeitraum gewählt werden kann.

Da der Zuschuss für eine zeitlich unbefristete Nutzung des Netzanschlusses geleistet wurde, ist eine Anwendung des Auflösungszeitraums von 20 Jahren entsprechend

den Netzentgeltkalkulationsvorschriften nicht zwingend. Handelsrechtlich ist in Fällen, in denen der Zeitraum, für den der Zuschussempfänger die Leistung schuldet, nicht exakt bestimmt ist, eine vorsichtige Schätzung nach objektiven Kriterien vorzunehmen.

Empfehlung: Die Nutzungsdauern der bezuschussten Anlagegüter liefern für eine solche vorsichtige Schätzung eine Indikation, so dass im Ergebnis eine Anwendung dieser tendenziell längeren Nutzungsdauern als Auflösungszeitraum unter Berücksichtigung des Wesentlichkeitsgrundsatzes jedenfalls grundsätzlich nicht zu beanstanden sein wird.

Rechnungslegung der Zweckverbände in NRW

Wahlrecht zur Rechnungslegung nach NKF oder EigVO

Zweckverbände verfügen über ein Wahlrecht, eine Rechnungslegung nach den NKF-Grundsätzen oder nach der Eigenbetriebs-Verordnung (die weitgehend auf HGB-Vorschriften verweist) einzurichten. In der Praxis sind die Voraussetzungen der Inanspruchnahme des Wahlrechts allerdings umstritten.

1. Zweckverband als wichtiges Instrument der kommunalen Gemeinschaftsarbeit

Der Zweckverband ist als ein nach wie vor wichtiges Instrument der interkommunalen Zusammenarbeit im nordrhein-westfälischen Gesetz über die kommunale Gemeinschaftsarbeit (GkG) geregelt. Hinsichtlich der Haushaltswirtschaft bestimmt § 18 Abs. 1 GkG, dass auf den Zweckverband im Wesentlichen die Vorschriften über die Gemeinden entsprechend Anwendung finden. Damit haben die Zweckverbände in NRW wie die Gemeinden ihre Rechnungslegung auf die Regelungen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) umzustellen.

2. Wahlrecht für die Ausgestaltung der Rechnungslegung

Eine bedeutende Ausnahme von der verpflichtenden Bindung an das Haushaltswirtschaftsrecht der Gemeinden ergibt sich jedoch aus § 18 Abs. 3 GkG: Soweit der Zweck-

verband hauptsächlich gegründet wurde, um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder eine eigenbetriebsähnliche Einrichtung zu betreiben (Hauptzweck), kann in der Satzung des Zweckverbands bestimmt werden, dass auf den Zweckverband statt des Gemeindehaushaltsrechts auch die Vorschriften über die Eigenbetriebe (Eigenbetriebs-Verordnung, EigVO) sinngemäß Anwendung finden sollen.

Es ergibt sich damit ein Wahlrecht für die satzungsgebende Zweckverbandsversammlung, ob eine Rechnungslegung nach den NKF-Grundsätzen oder nach der EigVO (die weitgehend auf HGB-Vorschriften verweist) für den Zweckverband Anwendung finden soll.

3. Voraussetzungen der Inanspruchnahme des Wahlrechts umstritten

Über die genauen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Wahlrechts bestehen unterschiedliche Auffassungen bei den dies praktizierenden Zweckverbänden einerseits und ihren Aufsichtsbehörden andererseits. Aus Sicht der Zweckverbände reicht es aus, dass der Zweckverband nur seinen Hauptzweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. eine eigenbetriebsähnliche Einrichtung ausgerichtet haben muss.

Die Aufsichtsbehörden gehen hingegen davon aus, dass der Zweckverband als solcher selbst eine(n) Geschäftsbetrieb/Einrichtung als Zweckverbands-Sondervermögen „errichten“ muss. Da dieses Sondervermögen nach der EigVO zu führen ist, soll dann auch die Rechnungslegung des Zweckverbands selbst nach der EigVO ausgerichtet werden können, um ein Auseinanderfallen der Rechnungslegung zwischen Zweckverband und zugehörigem Sondervermögen zu vermeiden.

Angesichts einer schon durch Errichtung des Zweckverbands erfolgten Ausgliederung aus dem Vermögen der Zweckverbandsmitglieder erscheint eine nochmalige „Ausgliederung“ in ein weiteres Sondervermögen ausgesprochen formalistisch. Sie würde dazu führen, dass aus Sicht der Rechnungslegung zwei getrennte Rechnungslegungssubjekte (Zweckverband und Einrichtung) geschaf-

fen werden, obwohl die Einrichtung der Hauptzweck des Zweckverbands sein muss.

4. Handhabung in der Praxis

Tatsächlich wird die Einrichtung in der überwiegenden Zahl der Fälle der einzige Zweck sein. In dieser Situation ist ein zweiter Rechnungslegungskreis (Zweckverband) überflüssig, da dieser kaum „eigene“ Geschäftsvorfälle hat. Sinnvollerweise sollte daher die Möglichkeit der Errichtung eines Sondervermögens ausreichen. Die tatsächliche „Gründung“ eines Eigenbetriebs unterhalb des Zweckverbands erscheint unnötig, da hierdurch weder größere Klarheit geschaffen noch die Rechnungslegung vereinfacht würde.

Schließlich ist zu beachten, dass die unterschiedliche Handhabung im Ergebnis kaum zu nennenswerten Unterschieden führen würde. Ließe man die Möglichkeit eines Sondervermögens ausreichen, würde allein der Zweckverband als Eigenbetrieb bilanzieren.

Wird stattdessen ein Sondervermögen unterhalb eines Zweckverbands erforderlich, so sind tendenziell sämtliche Personal- und Sachmittel diesem Sondervermögen zuzuordnen. Dessen Bilanz wäre also mit der des Zweckverbands in Variante 1 identisch. Ergänzend wäre in einem solchen Fall lediglich noch eine Pro-Forma-Bilanzierung des Zweckverbands vorzunehmen, dessen einziger Vermögensposten das Sondervermögen darstellt und dem folglich für sich gesehen keine Aussagekraft zukommt.

5. Fazit

Zweckverbände, die auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder eine eigenbetriebsähnliche Einrichtung gerichtet sind (Hauptzweck), können wählen zwischen einer Rechnungslegung nach den Grundsätzen des NKF bzw. der auf das HGB verweisenden EigVO. Um dieses Wahlrecht im Einvernehmen mit den Aufsichtsbehörden ausüben zu können, dürfte eine gesonderte Errichtung eines Sondervermögens unterhalb des Zweckverbands notwendig sein.

Die Anwendung des Eigenbetriebsrechts bedingt nach Auffassung der Kommunalaufsicht eine eigene Einrichtung.

Empfehlung: Bei der Umsetzung dieser Lösung sollte auf sachgerechte Vorbereitung und korrekte satzungsmäßige Verankerung Wert gelegt werden. PKF ist ihnen bei der Erarbeitung der notwendigen Schritte gern behilflich.

KURZ NOTIERT

Transparenzgesetz NRW in Kraft getreten

Der Landtag NRW hat den im November 2009 auf den Weg gebrachten Entwurf des Transparenzgesetzes NRW (TranspG; wir berichteten darüber ausführlich im letzten Heft der PKF-themen ÖS) am 16.12.2009 mit wenigen Änderungen verabschiedet. Das Gesetz ist am 17.12.2009 verkündet worden und damit in Kraft getreten (GV NRW 2009 S. 950 f.).

Die Änderungen gegenüber der Entwurfsfassung betreffen die neuen Regelungen des Sparkassengesetzes (SparkG). Abweichend von den übrigen Regeln des TranspG, die für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre gelten, sollte die Neufassung des SparkG ursprünglich mangels einer Übergangsregelung mit sofortiger Wirkung anzuwen-

den sein. Nach dem nunmehr zusätzlich eingeführten § 45 SparkG sind die Neuerungen auch auf Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse von Sparkassen erstmals für das Geschäftsjahr 2010 anzuwenden.

Weggefallen ist die bisher im Entwurf vorgesehene Verpflichtung, schon die Anbahnung von entgeltlichen Vertragsbeziehungen zwischen einem Verwaltungsratsmitglied und der Sparkasse oder einer Konzerngesellschaft dem Verwaltungsrat bzw. der Sparkassenaufsicht anzuzeigen.

Vom Landtag abgelehnt wurden im Gesetzgebungsverfahren gestellte Anträge, die Landesregierung aufzufordern, sich im Bundesrat für eine Ergänzung von § 340a Abs. 1 HGB sowie für Regelungen einzusetzen, die auf eine stärkere Ausrichtung des unternehmerischen Handelns am nachhaltigen Unternehmenserfolg und am Wohl der Allgemeinheit abzielten (und eine Begrenzung der steuerlichen Abziehbarkeit von Bezügen und Abfindungen von Managern zu regeln).

Abgelehnt wurde auch ein Antrag, der darauf hin zielte, durch eine Änderung des § 108 Gemeindeordnung die in dieser Legislaturperiode erfolgten Einschränkungen der wirtschaftlichen Betätigungen von Gemeinden wieder zu öffnen.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 (0) 40 355 52-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222

www.pkf.de

Die Inhalte der PKF* Themen Öffentlicher Sektor können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF* Themen Öffentlicher Sektor dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen.