

Geschäftsbericht

2007

- auszugsweise -

Auszug aus dem Inhaltsverzeichnis

	Seite
...	
C. Aktuelle Fragen aus der Prüfungs- und Beratungstätigkeit	15
Europäisches Beihilferecht Das Monti-Paket und kommunale Leistungen der Daseinsvorsorge	15
EU-Beihilfe und kommunale Wirtschaftsförderung - erläutert an Fällen aus der kommunalen Praxis -	35
Einzelfragen und Umsetzungshinweise zur doppelten kommunalen Buchführung	55
Kommunalabgaben in der Insolvenz des Abgabenschuldners - einige praktisch bedeutsame Aspekte -	69
Stellenbemessung im Melde-, Personenstands- und Ausländerwesen	87
Steuerliche Kurzbeiträge	101
Der Anhang zum Jahresabschluss von kommunalen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen	113
...	

C. Aktuelle Fragen aus der Prüfungs- und Beratungstätigkeit

Europäisches Beihilferecht Das Monti-Paket und kommunale Leistungen der Daseinsvorsorge

Verfasser: Peter Latz

Inhaltsübersicht	Seite
1. Einführung	17
2. Das Monti-Paket	17
2.1 Europarechtliche Grundlagen	17
2.2 Inhalt des Monti-Pakets	18
3. Die Freistellungsentscheidung	19
3.1 Geltungsbereich	19
3.2 Öffentlicher Auftrag (Betrauungsakt)	20
3.2.1 Form	20
3.2.2 Inhalt	21
3.2.2.1 Art und Dauer der Gemeinwohlverpflichtung	21
3.2.2.2 Beauftragtes Unternehmen und geografischer Geltungsbereich	22
3.2.2.3 Art und Dauer der gegebenenfalls gewährten ausschließlichen oder besonderen Rechte	23
3.2.2.4 Parameter für die Berechnung, Überwachung und etwaige Änderung der Ausgleichszahlungen	23
3.2.2.5 Vorkehrungen gegen Überkompensierung und für die Rückzahlung einer Überkompensierung	26

	Seite
3.3 Aufbewahrung von Unterlagen	27
3.4 Rechtsfolgen von Verstößen	28
4. Fazit	28
Anlagen	29

1. Einführung

Die Erfüllung von Leistungen der Daseinsvorsorge für die Bürger gehört zum Kernbereich der kommunalen Selbstverwaltung. Die Finanzierung und Erbringung der Daseinsvorsorgeleistungen wird allerdings immer mehr vom EU-Wettbewerbsrecht bestimmt. Auch wenn diese Wettbewerbsvorschriften bis in die Ursprünge des europäischen Einigungsprozesses zurückreichen, so hat sich doch die Bereitschaft der EU-Organe, diesen Regelungen Geltung zu verschaffen, befeuert durch die Dynamik des europäischen Binnenmarkts in den letzten Jahren enorm erhöht. Ausgehend von der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Altmark¹ hat die Kommission mit dem am 29.11.2005 veröffentlichten Monti-Paket den durch den EG-Vertrag vorgegebenen rechtlichen Rahmen für die Gewährung von Zuwendungen an Unternehmen, die mit der Wahrnehmung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut sind, ausgefüllt. Das Konzept der „Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse“ (DAWI) kann zwar nicht mit dem Begriff „Daseinsvorsorge“ gleichgesetzt werden; er geht jedoch in dieselbe Richtung. Die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse werden in Art. 16 und Art. 86 Abs. 2 des EG-Vertrags (EGV) verwendet. Der Begriff ist weder im Vertrag noch im abgeleiteten Recht näher bestimmt. Es herrscht jedoch weitgehend Übereinstimmung dahin gehend, dass er sich auf wirtschaftliche Tätigkeiten bezieht, die im Interesse der Allgemeinheit erbracht werden und mit besonderen Gemeinwohlverpflichtungen verbunden sind.

Die einzelnen Regelungen des Monti-Pakets sind in vielen Punkten interpretationsbedürftig und haben nach unseren Erfahrungen die Kommunen bei der Erbringung ihrer Daseinsvorsorgeleistungen verunsichert. Allgemeine Hilfestellung bietet den Kommunen bisher die Bekanntmachung des Staatsministeriums des Innern vom 02.08.2006². Dieser Beitrag versucht eine weitere Unterstützung für die Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben in der Praxis zu geben.

2. Das Monti-Paket

2.1 Europarechtliche Grundlagen

Nach Art. 87 Abs. 1 EGV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten beeinträchtigen. Verfahrensrechtlich abgesichert ist dieses Verbot durch die sog. Notifizierungspflicht und ein Verbot, die beabsichtigte Maßnahme vor einer abschließenden Entscheidung der Kommission durchzuführen (Art. 88 Abs. 3 EGV). Für Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut sind, gelten gemäß Art. 86 Abs. 2 EGV insbesondere die Wettbewerbsregeln und das Beihilfenverbot nicht uneingeschränkt. Gemeinschaftsrechtlich ist die Notwendigkeit anerkannt, dass die öffentliche Hand die besonderen Kosten einer von öffentlichen oder privaten Unternehmen erfüllten Gemeinwohlverpflichtung ganz oder teilweise trägt, wenn die gemeinwohlbezogene Aufgabe nicht mehr zu tragbaren und wirtschaftlich ausgewo-

¹ Urteil vom 24.07.2003, Rs. C-280/00

² AllMBI S. 302 ff.

genen Bedingungen erfüllt werden kann.³ Allerdings darf die Entwicklung des Handelsverkehrs nicht in einem Ausmaß beeinträchtigt werden, das dem Interesse der Gemeinschaft zuwiderläuft (Art. 86 Abs. 2 Satz 2 EGV).

2.2 Inhalt des Monti-Pakets

Diesen rechtlichen Rahmen hat die Kommission mit dem am 29.11.2005 veröffentlichten Maßnahmenpaket (Monti-Paket) ausgefüllt:

- Entscheidung der Kommission über die Anwendung von Art. 86 Abs. 2 EGV auf staatliche Beihilfen, die bestimmten mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betrauten Unternehmen als Ausgleich gewährt werden (2005/842/EG, ABl. 2005 L 312, S. 67; **Freistellungsentscheidung**) - **Anlage 1** (Auszug)
- Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen, die als Ausgleich für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen gewährt werden (ABl. 2005 C 297, S. 4; **Gemeinschaftsrahmen**)
- Richtlinie 2005/81/EG der Kommission zur Änderung der Richtlinie 80/723/EWG über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedsstaaten und den öffentlichen Unternehmen sowie über die finanzielle Transparenz innerhalb bestimmter Unternehmen (ABl. 2005 L 312, S. 47; **Änderung der Transparenzrichtlinie**)

Freistellungsentscheidung und Gemeinschaftsrahmen sind nahezu inhaltsgleich, indem ihre Anwendung von vergleichbaren Voraussetzungen abhängt. Beide Vorschriften finden grundsätzlich keine Anwendung auf den Verkehrssektor, da für diesen Bereich auf der Grundlage des Art. 73 EGV besondere Vorschriften den Ausgleich für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse regeln⁴. Unterschiedlich sind allerdings die an diese Regelungen anknüpfenden Rechtsfolgen. Staatliche Beihilfen, die in Form von Ausgleichszahlungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse gewährt werden und die Voraussetzungen der Freistellungsentscheidung erfüllen, sind mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar und von der Notifizierungspflicht nach Art. 88 Abs. 3 EGV freigestellt (Art. 3 der Freistellungsentscheidung). Beihilfen, die nicht in den Anwendungsbereich der Freistellungsentscheidung fallen, müssen hingegen weiterhin vorab notifiziert werden. Der Gemeinschaftsrahmen stellt klar, welche Beihilfen als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar gelten können und bindet insoweit die Kommission bei ihrer Entscheidung.

Wegen der vergleichbaren Voraussetzungen und der größeren Praxisrelevanz der Freistellungsentscheidung konzentrieren sich die folgenden Ausführungen auf die Erläuterung dieser Entscheidung.

³ vgl. Götz/Martinez-Soria in Dausen (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Band 2, Stand Oktober 2007, H.III. RdNr. 106,

⁴ etwas anderes gilt für den Bereich des Luft- und Seeverkehrs, vgl. Erwägungspunkt 18 der Freistellungsentscheidung

3. Die Freistellungsentscheidung

3.1 Geltungsbereich

Die Freistellungsentscheidung setzt zunächst eine staatliche Beihilfe⁵ voraus, die Unternehmen in Form von Ausgleichszahlungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse im Sinne von Art. 86 Abs. 2 EGV gewährt werden. An dieser Stelle können die einzelnen Voraussetzungen des europarechtlichen Beihilfebegriffs nicht vertieft werden, ohne den Rahmen dieses Beitrags zu sprengen.⁶ Die Kommission hat in der Vergangenheit zwar hervorgehoben, dass sich bei vielen Leistungen der kommunalen Daseinsvorsorge wegen ihres lokalen Charakters ein Binnenmarktbezug und damit eine potentielle Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedsstaaten weder auf der Angebots- noch auf der Nachfrageseite feststellen lassen wird.⁷ Dies hat zur Folge, dass solche Beihilfen bisher tendenziell eher als mit dem gemeinsamen Markt vereinbar einzustufen sind. Beispielhaft erwähnt sei in diesem Zusammenhang auch die Entscheidung der Kommission zum Schwimmbad Dorsten⁸. Allerdings ist die Binnenmarktentwicklung dynamisch und daher Veränderungen unterworfen. Rechtssicher wird sich ein fehlender Binnenmarktbezug daher immer seltener feststellen lassen. Die Frage, ob eine Zuwendung unter den Beihilfebegriff fällt, ist daher von den Kommunen im jeweiligen Einzelfall genau und gegebenenfalls in regelmäßigen Abständen zu prüfen.

Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse sind Tätigkeiten, die im Interesse der Allgemeinheit erbracht werden und dazu mit besonderen Gemeinwohlverpflichtungen verbunden sind, denen ein Unternehmen aus eigenem wirtschaftlichen Interesse nicht nachkommen würde. Dieser Begriff ist gemeinschaftsrechtlich nicht definiert und von den Mitgliedsstaaten auszufüllen. Die Kommunen haben einen weiten Ermessensspielraum, was die Finanzierung, bürgernahe Erbringung und Organisation der Daseinsvorsorgeleistungen betrifft. Sie müssen dabei aber die grundsätzlichen Vorgaben des Gemeinschaftsrechts beachten. Beispielhaft als eine solche Dienstleistung zu nennen wären eine flächendeckende und gleichmäßige Versorgung, sozialverträgliche Preise und eine besondere Versorgungsqualität.

Die Freistellungsentscheidung begrenzt den Anwendungsbereich durch zwei quantitative Obergrenzen (Art. 2 Abs. 1) und macht einen nach bestimmten Kriterien ausgestalteten Betrauungsakt notwendig (siehe Abschnitt 3.2).

Es fallen nur Unternehmen unter die Regelung, deren Jahresumsatz mit allen Tätigkeiten vor Steuern in den beiden der Übernahme einer gemeinwohlbezogenen Dienstleistung vorausgehenden Rechnungsjahren insgesamt weniger als 100 Mio € betragen hat und die jährlich eine Ausgleichszahlung von weniger als 30 Mio € für die erbrachte Dienstleistung erhalten. Für die Ermittlung der Obergrenze von 30 Mio € kann der Jahresdurchschnitt der während der Laufzeit des Vertrages oder ersatzweise während eines Zeitraums von fünf Jahren gewährten Ausgleichszahlungen herangezogen werden. Für Krankenhäuser und im sozialen Wohnungsbau tätige Unternehmen, die Tätigkeiten ausführen, die nach nationalem Recht als Dienstleistung

⁵ Damit sind auch finanzielle Unterstützungen durch Kommunen erfasst.

⁶ Eine genauere Darstellung enthält der Geschäftsbericht 2000, S. 18 ff. von Dr. Dorothea Seckler, Die EU-Kontrolle der „Staatlichen Beihilfen“ aus kommunaler Sicht.

⁷ Kommissionsmitteilung Leistungen der Daseinsvorsorge in Europa, Kom (2000) 580 vom 20.09.2000

⁸ Kom 12.01.2001 N 258/00

von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse eingestuft werden, gelten diese Schwellenwerte nicht.

3.2 Öffentlicher Auftrag (Betrauungsakt)

3.2.1 Form

Der Betrauungsakt ist eine Kernvoraussetzung der Vereinbarkeit von Ausgleichszahlungen mit dem europäischen Binnenmarkt. Die gemeinwohlbezogene Dienstleistung muss einem Unternehmen im Wege eines oder mehrerer Verwaltungs- oder Rechtsakte übertragen worden sein (Art. 4 Satz 1 der Freistellungsentscheidung). Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um ein kommunales, kommunal beherrschtes oder sonstiges Unternehmen handelt.⁹ Wichtig ist, dass der Betrauungsakt die gemeinwohlbezogenen Dienstleistungen ausdrücklich, klar und verbindlich definiert und das betraute Unternehmen festlegt. Der Betrauungsakt muss die Verpflichtung des Unternehmens beinhalten, bestimmte gemeinwohlbezogene Dienstleistungen zu erbringen. Es genügt nicht, einem Unternehmen zu erlauben, bestimmte Tätigkeiten ausführen zu dürfen. Der verbindliche Betrauungsakt kann sich dabei aus verschiedenen, aufeinander abgestimmten Rechtsakten zusammensetzen. Deren Form kann von den Mitgliedsstaaten frei gewählt werden (Art. 4 Satz 2). Insoweit steht den Kommunen ein weites Ermessen zu. Welche Form des Betrauungsaktes eine Kommune am zweckmäßigsten wählt, kann nicht allgemein beantwortet werden. Dies hängt vielmehr von verschiedenen Faktoren ab, wie z. B. der Rechtsform des zu beauftragenden Unternehmens, der Art der Tätigkeit, den bereits vorhandenen Grundlagen und sonstigen rechtlichen Vorgaben (z. B. Steuerrecht, Vergaberecht). Wie unten zum Inhalt des Betrauungsakts noch näher ausgeführt wird, hat der Betrauungsakt unternehmens- (beauftragtes Unternehmen, geografischer Geltungsbereich und gegebenenfalls Art und Dauer besonderer oder ausschließlicher Rechte) und tätigkeitsbezogene Elemente (Art und Dauer der Gemeinwohlverpflichtungen, Parameter für die Berechnung, Überwachung und etwaige Änderung der Ausgleichszahlung, Vorkehrungen gegen Überkompensation) zu enthalten. Während die tätigkeitsbezogenen Bestandteile des Betrauungsakts in der Regel flexibler gehandhabt werden müssen und häufigeren Änderungen unterworfen sein werden, ist dies bei den unternehmensbezogenen Merkmalen seltener der Fall. Für sie kann zudem bei kommunalen Unternehmen an die bereits in Satzungen oder Gesellschaftsverträgen vorhandenen Grundlagen des kommunalen Unternehmensrechts (vgl. die Voraussetzungen des Art. 87 Abs. 1 GO) angeknüpft werden. Es kann daher zweckmäßig sein, die sich häufiger ändernden Bestandteile des Betrauungsakts in einer Einzelregelung (z. B. einem jährlichen Zuwendungsbescheid) festzulegen und die übrigen Elemente in der Unternehmenssatzung oder dem Gesellschaftsvertrag zu fixieren. Aus Gründen der Übersichtlichkeit können die in verschiedenen Rechtsakten enthaltenen Elemente in einem Dokument zusammengefasst dargestellt werden.

Beispiel:

Eine Kommune betreibt ein defizitäres, kombiniertes Freizeit-/Sportbad, das auch Besucher aus dem benachbarten EU-Ausland anzieht, in der Form eines Kommunalunternehmens. Das beauftragte Kommunalunternehmen und der geografische Tätigkeitsbereich können in der Unternehmenssatzung geregelt werden. Die Parameter für die Berechnung, Überwachung und Änderung der Ausgleichszahlung, die Art und Dauer der Gemeinwohlverpflichtung (z. B. Verpflichtung sozialverträgliche Eintrittspreise zu bieten und kostenloses Schul- und Vereinschwimmen zu ermöglichen) sowie die Vorkehrungen gegen Überkompensation könnten

⁹ Die folgenden Ausführungen beziehen sich wegen der größeren Praxisrelevanz nur auf kommunale Unternehmen.

grundsätzlich vertraglich vereinbart werden. Allerdings ist bei der Ausgestaltung des Verlustausgleichs darauf zu achten, dass die Zahlungen echte Zuschüsse im Sinne des Abschnitts 150 Abs. 7 UStR 2008 darstellen und nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses gewährt werden. In letzterem Fall würden die Verlustausgleichszahlungen der Umsatzsteuer unterliegen.

Würde es sich um einen Eigenbetrieb handeln, wäre mangels eigener Rechtspersönlichkeit des Eigenbetriebs insoweit keine vertragliche Regelung möglich. Um die Betriebssatzung nicht zu überfrachten, wäre dann eine verbindliche interne Richtlinie der Kommune denkbar.

3.2.2 Inhalt

Nach Art. 4 Satz 3 der Freistellungsentscheidung muss aus dem Betrauungsakt (bzw. aus den einzelnen Rechtsakten) unter anderem Folgendes hervorgehen:

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

Diese Punkte sind durch die Aufzählung in der Freistellungsentscheidung besonders hervorgehoben. Gleichzeitig wird aber klargestellt, dass daneben noch weitere Elemente im Betrauungsakt enthalten sein müssen („unter anderem“). Die weiteren Regelungen der Freistellungsentscheidung (z. B. zur Ausgleichszahlung in Art. 5 und zur Vermeidung der Überkompensierung in Art. 6) konkretisieren diese Hauptregelungspunkte und ergänzen daher den Betrauungsakt. Die Freistellungsentscheidung wirkt dadurch unübersichtlich und in der Praxis schwer zu handhaben. Eine Zusammenfassung der einzelnen Elemente des Betrauungsakts ist deshalb dem Beitrag als **Anlage 2** beigefügt. Für die Notifizierungsfreiheit müssen die einzelnen Voraussetzungen im Betrauungsakt festgelegt sein, bevor die gemeinwohlbezogene Dienstleistung erbracht wird. Eine nachträgliche Fixierung ist ausgeschlossen. Die Kommunen haben daher zu überprüfen, inwieweit Betrauungsakte im Sinn der Freistellungsentscheidung bereits vorliegen, vorzunehmen oder zu ergänzen sind. Im Einzelnen ist zu beachten:

3.2.2.1 Art und Dauer der Gemeinwohlverpflichtung

Der Betrauungsakt muss die jeweils übertragenen, näher definierten Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse erfassen. Die genaue Definition dient später der sachgerechten Zuordnung von Kosten und Erlösen der gemeinwohlbezogenen Dienstleistung und

damit der Bestimmung des auszugleichenden Defizits. Nach Auffassung der Kommission¹⁰ muss der Betrauungsakt nicht jede einzelne Tätigkeit im Zusammenhang mit der Erbringung der gemeinwohlbezogenen Dienstleistung bestimmen. Sie akzeptiert auch weite Definitionen, solange die Leistung von anderen gemeinwohlbezogenen Dienstleistungen oder sonstigen wirtschaftlichen Tätigkeiten klar abgegrenzt und die Art der Tätigkeit beurteilbar ist. Im Zweifel gilt auch hier, dass eine Tätigkeit umso sicherer unter die Freistellungsentscheidung fällt, je genauer die Gemeinwohlverpflichtung definiert ist. Der Betrauungsakt bezieht sich nicht auf ein Unternehmen als solches, sondern nur auf die näher festgelegten gemeinwohlbezogenen Dienstleistungen. Diese können auch nur einen Teil der Unternehmenstätigkeit erfassen, wenn daneben noch sonstige wirtschaftliche Tätigkeiten angeboten werden. Dies ist bei Kommunen häufig bei sog. Annexstätigkeiten zur Auslastung von Anlagen der Fall (z. B. bei der thermischen Behandlung von Fremdmüll). Ist das Unternehmen mit mehreren unterschiedlichen gemeinwohlbezogenen Dienstleistungen beauftragt, muss dies in einem oder mehreren Betrauungsakten zum Ausdruck kommen.

Beispiel:

In dem Freizeit-/Sportbad betreibt die Kommune auch Gastronomie und Gesundheitsanwendungen zu Marktpreisen, die zusätzlich zum Entgelt für den Eintritt in das Schwimmbad verlangt werden. Insoweit liegen keine gemeinwohlbezogenen Dienstleistungen vor. Das Unternehmen ist mit verschiedenen Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse beauftragt (sozialverträgliche Preise, unentgeltliches Schul- und Vereinsschwimmen). Diese unterschiedlichen Dienstleistungen sind im Betrauungsakt zu definieren. Eine allgemeine Definition der Betrauung mit „allen mit dem Badebetrieb zusammenhängenden Aufgaben“ würde nicht genügen.

Ändern sich die gemeinwohlbezogenen Dienstleistungen, muss auch der Betrauungsakt angepasst werden. Im Betrauungsakt ist auch die Dauer der Gemeinwohlverpflichtung festzulegen. Zur umsatzsteuerlichen Problematik vgl. das Beispiel in Abschnitt 3.2.1.

3.2.2.2 Beauftragtes Unternehmen und geografischer Geltungsbereich

Im Betrauungsakt muss das beauftragte Unternehmen individualisiert und der geografische Geltungsbereich angegeben werden. Was genau unter dem geografischen Geltungsbereich zu verstehen ist, ist unklar (durch die Nachfrage bestimmter Wirkungsbereich der gesamten unternehmerischen Tätigkeit oder der konkreten Daseinsvorsorgeleistung? Festlegung des Leistungsorts, an dem die Leistung erbracht wird?). Bis auf weiteres gehen wir davon aus, dass die räumliche Begrenzung des Leistungsorts gemeint ist. Dies stimmt mit der Auslegung von Art. 87 Abs. 2 GO überein. Gemeindegebietsüberschreitende Tätigkeiten liegen danach nur vor, wenn das Unternehmen Leistungen außerhalb des Gemeindegebiets bewirkt.¹¹ Das beauftragte Unternehmen und der geografische Geltungsbereich werden daher in aller Regel durch die Unternehmenssatzung bzw. den Gesellschaftsvertrag schon jetzt hinreichend bestimmt sein.

¹⁰ SEK (2007) 1516, Arbeitspapier der Kommissionsdienststellen, Häufig gestellte Fragen im Zusammenhang mit der Entscheidung der Kommission vom 28. November 2005 über die Anwendung von Art. 86 Abs. 2 EG-Vertrag auf staatliche Beihilfen, die bestimmten mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betrauten Unternehmen als Ausgleich gewährt werden, und des Gemeinschaftsrahmens für staatliche Beihilfen, die als Ausgleich für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen gewährt werden, vom 20.11.2007, S. 22, Gliederungspunkt 5.3, und S. 23, Gliederungspunkt 5.4.
Das Dokument ist unter http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/legislation/faq_sieg_de.pdf aufrufbar.

¹¹ Schulz/Wachsmuth/Zwick u. a., Kommunalverfassungsrecht Bayern, Stand Dezember 2007, Erl. 4.1 zu Art. 87 GO

3.2.2.3 Art und Dauer der gegebenenfalls gewährten ausschließlichen bzw. besonderen Rechte

Werden einem Unternehmen zur Erfüllung gemeinwohlbezogener Dienstleistungen besondere oder ausschließliche Rechte übertragen (z. B. das ausschließliche Recht zur Versorgung der Bevölkerung mit bestimmten Dienstleistungen), ist dies im Betrauungsakt niederzulegen. Dies zwingt die Kommune zu einer exakten Definition des jeweiligen Übertragungsumfangs und soll der Kommission die Kontrolle über die Einhaltung der Voraussetzungen der Freistellungsentscheidung erleichtern.

3.2.2.4 Parameter für die Berechnung, Überwachung und etwaige Änderung der Ausgleichszahlungen

Ein besonders wichtiges Element des Betrauungsakts sind die Parameter für die Berechnung, Überwachung und etwaige Änderung der Ausgleichszahlungen der Kommune für das mit gemeinwohlbezogenen Dienstleistungen betraute Unternehmen. Diese sind vor Erbringung der Dienstleistung objektiv und transparent festzulegen. Regelungen, wie sie etwa das Eigenbetriebsrecht (§ 8 Abs. 2 EBV) über den nach einem bestimmten Zeitraum zu leistenden nachträglichen Ausgleich des Defizits von Eigenbetrieben durch deren Träger enthält, genügen (allein) den Anforderungen der Freistellungsentscheidung nicht. Es ist vielmehr vor der Leistungserbringung in transparenter Weise sicherzustellen, dass der Ausgleich nicht zu einer Überkompensation führt und dass er sich nur auf Kosten bezieht, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse zurechenbar sind.

Zunächst ist zu prüfen, ob und in welchem Umfang für ein Unternehmen ein Zuschuss und damit eine Freistellung von der grundsätzlichen Notifizierungspflicht notwendig ist. Dies erfordert eine Prognose der zu erwartenden Kosten und Einnahmen. Voraussetzung für eine nähere Betrachtung ist allerdings, dass die Unterstützungsleistung für die Erfüllung einer Gemeinwohlverpflichtung überhaupt notwendig ist, diese also ohne die Förderung tatsächlich nicht möglich ist.¹² Wird ein Zuschussbedarf angenommen, ist die Grundlage, auf der der (voraussichtliche) Zuschussbedarf berechnet wird, als Parameter im Betrauungsakt zu fixieren und klar zu definieren.

Beispiel:

Der voraussichtliche Zuschussbedarf des oben dargestellten Freizeit-/Sportbades für die gemeinwohlbezogene Dienstleistung der sozialverträglichen Eintrittspreise kann ausgehend von einer geschätzten Besucherzahl auf der Grundlage der zu erwartenden ungedeckten Kosten pro Besucher und Jahr berechnet und als Parameter im Betrauungsakt festgelegt werden. Für das Schul- und Vereinsschwimmen als weitere Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse sind ebenfalls entsprechende Parameter aufzustellen. Sollte einem Unternehmen ausnahmsweise die Einhaltung eines fixen Budgets möglich sein, ist dieses mit der Berechnungsgrundlage als Parameter festzulegen.

Diese regelmäßig vorzunehmende Prognose ist häufig mit Unsicherheiten behaftet. Es können sich unvorhersehbare Änderungen auf der Kosten- wie auf der Einnahmenseite ergeben, die im Laufe der Erfüllung der gemeinwohlbezogenen Dienstleistung zu einem höheren Defizit und einem höheren Kompensationsbetrag der Kommune führen können. Ist dieser in der tatsächlichen Wirtschaftsführung entstandene Defizitbetrag von dem Zuschussbetrag im Betrauungsakt

¹² vgl. Walter Frenz, Handbuch Europarecht, Band 3, Beihilfe- und Vergaberecht, 1. Auflage, 2007, RdNr. 1192

nicht (vollständig) gedeckt, ist nicht ohne weiteres ein zusätzlicher, nachträglicher Defizit ausgleich möglich. Die Definition eines nachträglichen Korrekturmechanismus im Betrauungsakt oder eine Anpassung und Aktualisierung des Betrauungsakts während des laufenden Wirtschaftsjahres kann nach Auffassung der Kommission einen Lösungsweg für die Fälle darstellen, in denen das geschätzte vom tatsächlichen Defizit abweicht.¹³

Die Kalkulation des Zuschussbedarfs hängt entscheidend von der Definition der einzustellenden Kosten und Einnahmen ab. Dabei sind die inhaltlichen Vorgaben und Konkretisierungen zur Berechnung der Höhe der Ausgleichszahlung in Art. 5 der Freistellungsentscheidung zu berücksichtigen. Die Ausgleichszahlung darf dabei nur die durch die Erfüllung der Gemeinwohlverpflichtung verursachten Kosten unter Berücksichtigung der dabei erzielten Einnahmen und einer angemessenen Rendite decken (Art. 5 Abs. 1 UAbs. 1 Satz 1 der Freistellungsentscheidung). Der Ausgleich darf nur für das Funktionieren der gemeinwirtschaftlichen Dienstleistung, nicht für sonstige Bereiche verwendet werden (Art. 5 Abs. 1 UAbs. 1 Satz 2 der Freistellungsentscheidung).

Beispiel:

Der Zuschuss für die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse des Sport-/Freizeitbades darf daher nicht zur Deckung der Kosten der Gastronomie und der Gesundheitsanwendungen verwendet werden.

Als Ausgleichszahlung gelten dabei alle von der Kommune oder aus sonstigen öffentlichen Mitteln gewährten Vorteile jedweder Art (Art. 5 Abs. 1 UAbs. 2 der Freistellungsentscheidung). Es sind daher nicht nur Zuschüsse, sondern auch sonstige finanzielle Vorteile wie z. B. verbilligte Grundstücksüberlassungen oder ein Preisnachlass auf die Tarife der Wasserlieferung zu berücksichtigen. Die Kommunen bestimmen aber selbst, in welchen zeitlichen Abständen sie Kompensationsleistungen vornehmen wollen.

Die Einnahmen und Ausgaben der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse und die der sonstigen wirtschaftlichen Tätigkeit sind in den Büchern getrennt auszuweisen (Art. 5 Abs. 5 UAbs. 1 Satz 1 der Freistellungsentscheidung). In welcher Form die Bücher zu trennen sind, geht aus der Freistellungsentscheidung und dem Gemeinschaftsrahmen nicht hervor. Aus unserer Sicht erfüllt eine getrennte Kostenrechnung (z. B. Erfolgsübersicht nach § 22 Abs. 3 EBV, die gegebenenfalls noch weiter nach den einzelnen Tätigkeiten differenziert werden muss) die Anforderungen. Der Schlüssel, nach dem die Ausgaben und Einnahmen dem jeweiligen Bereich zugeordnet werden, ist im Betrauungsakt festzulegen (Art. 5 Abs. 5 UAbs. 1 Satz 2 der Freistellungsentscheidung). Um die spezifischen Kosten der jeweiligen gemeinwohlbezogenen Dienstleistung identifizieren zu können, sind getrennte Kostenrechnungen auch zwischen unterschiedlichen Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse (vgl. Gliederungspunkt 19 des Gemeinschaftsrahmens) und sogar nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten¹⁴ erforderlich.

¹³ vgl. SEK (2007) 1516, a. a. O., S. 26, Gliederungspunkt 6.2

¹⁴ Nach SEK (2007) 1516, a. a. O., S. 27, Gliederungspunkt 6.5, besteht bei nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten zwar keine rechtliche Verpflichtung zur getrennten Buchführung, allerdings eine praktische Notwendigkeit, da andernfalls der Ausgleichsbedarf für die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse nicht festgestellt werden kann.

Beispiel:

Die Kosten und Einnahmen der einzelnen Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse und der sonstigen wirtschaftlichen Bereiche Gastronomiebetrieb und Gesundheitsanwendungen sind gesondert zu erfassen. Für die Gemeinkosten und die Kosten der gemeinsam genutzten Anlagen sind Schlüssel festzulegen, nach denen die Kosten angemessen auf die jeweiligen Bereiche verteilt werden (z. B. nach dem Verhältnis der Flächenanteile der genutzten Räume). Auch für die Einnahmen können entsprechende Schlüssel erforderlich sein (z. B. Zuordnung der Zinserträge der Rücklagen des Unternehmens, die z. B. nach dem Verhältnis des Umsatzes der Dienstleistungen vorgenommen werden kann).

Die Grundlagen der Ermittlung der zu berücksichtigenden Kosten, Einnahmen und der angenommenen Rendite sind im Betrauungsakt festzulegen. Dabei umfassen die zu berücksichtigenden Kosten sämtliche mit der Erbringung der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse verbundenen Ausgaben. Im Unterschied zu dem im Altmark-Urteil aufgestellten vierten Kriterium kommt es in der Freistellungsentscheidung nicht darauf an, ob diese Kosten im Rahmen effizienter Arbeitsweise entstanden sind.¹⁵ Maßgeblich ist allein, dass diese Kosten tatsächlich entstanden sind. Ihre Berechnung hat anhand allgemein anerkannter Rechnungslegungsgrundsätze zu erfolgen (Art. 5 Abs. 2 der Freistellungsentscheidung). Für die Berechnung der Kosten hat die Kommission in der Freistellungsentscheidung Regeln aufgestellt (Art. 5 Abs. 2 Satz 3 lit. a - d der Freistellungsentscheidung):

- Beschränkt sich die Tätigkeit des Unternehmens auf die Erbringung der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse, können dessen Gesamtkosten herangezogen werden.
- Betätigt sich das Unternehmen daneben noch auf anderen Gebieten, dürfen nur die der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse zurechenbaren Kosten berücksichtigt werden.
- Die der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse zurechenbaren Kosten umfassen sämtliche durch die Erbringung der fraglichen Dienstleistung verursachten variablen Kosten, einen angemessenen Beitrag zu den sowohl dienstleistungsbezogenen als auch im Rahmen sonstiger Tätigkeiten anfallenden Fixkosten und eine angemessene Rendite.
- Die Kosten für Investitionen, vor allem in die Infrastruktur, können berücksichtigt werden, wenn sie für das Funktionieren der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse erforderlich sind.

Die von der Kommune ergänzend der Kostenermittlung zugrunde zu legenden anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze sind im Betrauungsakt zu dokumentieren. Es empfiehlt sich für die unterschiedlichen kommunalen Unternehmen, die gemeinwirtschaftliche Leistungen erbringen, einheitliche Grundsätze festzulegen. Denkbar wäre es beispielsweise, auf die Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten zurückzugreifen (LSP; Anlage zur Verordnung PR 30/53 vom 21.11.1953) und einen entsprechenden Hinweis in den jeweiligen Betrauungsakt aufzunehmen.

¹⁵ Art. 95 Abs. 1 GO bleibt hiervon unberührt, wonach kommunale Unternehmen unter Beachtung des Grundsatzes der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit zu führen bzw. zu steuern und zu überwachen sind.

Die mit sonstigen Tätigkeiten verbundenen Kosten müssen alle variablen Kosten, einen angemessenen Beitrag zu den gemeinsamen Fixkosten und eine angemessene Kapitalrendite abdecken (Art. 5 Abs. 5 UAbs. 2 der Freistellungsentscheidung).

Auf der Einnahmenseite sind sämtliche mit der gemeinwohlbezogenen Dienstleistung erwirtschafteten Erträge anzusetzen (Art. 5 Abs. 3 der Freistellungsentscheidung). Gewinne aus einer Tätigkeit, für die ausschließliche oder besondere Rechte gewährt wurden, die mit einer gemeinwohlbezogenen Dienstleistung zusammenhängen, und die über der angemessenen Rendite liegen, müssen den Einnahmen hinzugerechnet werden. Die Kommunen können auch festlegen, dass Gewinne aus sonstigen Tätigkeiten zur Finanzierung der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse herangezogen werden müssen.

Beispiel:

Die Kommune kann im Betrauungsakt festlegen, dass Gewinne aus dem Gastronomiebetrieb und den Gesundheitsanwendungen als Erlöse defizitmindernd bei den gemeinwohlbezogenen Dienstleistungen zu berücksichtigen sind.

Bei der Berechnung der Ausgleichszahlung darf auch eine angemessene Rendite berücksichtigt werden. Darunter ist eine angemessene Vergütung des eingesetzten Eigenkapitals unter Berücksichtigung des eingegangenen bzw. fehlenden Risikos zu verstehen. Die Rendite ist ebenfalls im Betrauungsakt zu fixieren. Inhaltlich ergeben sich insoweit zu den kommunalrechtlichen Vorschriften (z. B. § 8 Abs. 1 EBV) keine Unterschiede.

Diese Vorgaben der Freistellungsentscheidung stellen zusätzliche Anforderungen zu den kommunalrechtlichen Vorschriften auf, die umgesetzt werden müssen. Es ist nicht ausreichend, den Gesamtbetrag der vorgesehenen Zuwendungen an ein kommunales Unternehmen allein im Haushaltsplan der Kommune und entsprechend im Wirtschaftsplan des kommunalen Unternehmens bzw. in der jeweiligen mittelfristigen Finanzplanung auszuweisen. Allerdings kann bei der Gestaltung des Betrauungsakts auf die Vorarbeiten für die Erstellung der Planung aufgebaut werden. Wirtschaftsplan und Finanzplanung wären nach den einzelnen Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse sowie sonstigen Tätigkeiten zu gliedern.

3.2.2.5 Vorkehrungen gegen Überkompensierung und für die Rückzahlung einer Überkompensierung

Vorkehrungen gegen Überkompensierungen sind durch die Festlegung geeigneter Kontrollmechanismen zu treffen und im Betrauungsakt zu fixieren. Gleiches gilt für die Vorkehrungen für die Rückzahlung überhöhter Ausgleichszahlungen. Inhaltliche Konkretisierungen hierzu enthält Art. 6 der Freistellungsentscheidung. Danach führen die Mitgliedsstaaten in regelmäßigen Abständen Kontrollen durch oder veranlassen regelmäßige Kontrollen, um sicherzustellen, dass die Unternehmen keine Ausgleichszahlungen erhalten, die über das durch die Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse veranlasste Defizit hinausgehen. Zwar sieht die Freistellungsentscheidung nicht ausdrücklich einen festen Zeitpunkt vor, nach dem eine Überkompensation zu prüfen ist. Man wird aber davon ausgehen können, dass nach Abschluss des Wirtschaftsjahres des begünstigten Unternehmens die konkreten Kosten und Einnahmen der entsprechenden Dienstleistung nachkalkulatorisch zu ermitteln sind, wenn zuvor nur eine Prognose möglich war. Dies folgt aus der jährlichen Obergrenze der zulässigen Ausgleichszahlung (Art. 2 Abs. 1 lit. a der Freistellungsentscheidung) und dem tolerablen Überkompensationsbetrag von 10 % des jährlichen Ausgleichsbetrags (vgl. unten). Insbesondere bei Eigenellschaften und der Beauftragung Dritter mit einer gemeinwirtschaftlichen Leistung ist eine

enge Anbindung an die Kommune sicherzustellen. Zur Kontrolle kommen eigens mit dieser Aufgabe betraute Organisationseinheiten der Kommune, die Rechtsaufsicht sowie gegebenenfalls die Organe der örtlichen und überörtlichen Rechnungsprüfung in Betracht. Im Betrauungsakt können beispielsweise besondere Prüfungsrechte für die Rechnungsprüfungsorgane vorgesehen werden. Weiterhin erleichtern regelmäßige und anlassbezogene Pflichten des Unternehmens, an die Kommune anhand der Parameter des Art. 5 der Freistellungsentscheidung zu berichten, die Kontrolltätigkeit. Schließlich können die Aufträge zur Abschlussprüfung kommunaler Unternehmen um die Prüfung des Vorliegens einer Überkompensation erweitert werden.

Im Betrauungsakt sind auch Regelungen zur erleichterten Durchsetzbarkeit von eventuellen Rückzahlungsansprüchen festzulegen. Denkbar wären Anerkenntniserklärungen des begünstigten Unternehmens hinsichtlich des Ergebnisses einer gemeinsamen oder durch einen Dritten vorgenommenen Abrechnung, Verpflichtungen zur Rückzahlung für den Fall der Überkompensation und die Unterwerfung unter die sofortige Vollstreckung.

Im Falle der Überkompensation hat die Kommune das Unternehmen zur Rückzahlung überhöhter Ausgleichszahlungen aufzufordern und die Parameter für deren künftige Berechnung zu aktualisieren (Art. 6 Abs. 2 der Freistellungsentscheidung). Allerdings darf ein Überkompensierungsbetrag von maximal 10 % der jährlichen Ausgleichssumme auf die nächstfolgende Ausgleichsperiode angerechnet werden.

Im Bereich des sozialen Wohnungsbaus gelten modifizierte Vorschriften. Dort müssen die Kontrollen alle betreffenden Unternehmen erfassen. Überhöhte Ausgleichszahlungen können in Höhe von bis zu 20 % der jährlichen Ausgleichssumme auf die nächste Ausgleichsperiode angerechnet werden (Art. 6 Abs. 3 der Freistellungsentscheidung).

3.3 Aufbewahrung von Unterlagen

Unterlagen, aus denen sich feststellen lässt, ob die beihilferechtlichen Vorgaben eingehalten sind, müssen mindestens zehn Jahre vorgehalten werden. Solche Unterlagen sind insbesondere Haushaltspläne, Jahresrechnungen oder Jahresabschlüsse der Kommune, Wirtschaftspläne, Jahresabschlüsse und Lageberichte des Unternehmens, die zugrunde liegenden Gremiumsbeschlüsse auf kommunaler und Unternehmensseite und die entsprechenden Buchungsbelege. Diese Unterlagen sind schon nach geltendem kommunalen Haushalts- und Wirtschaftsrecht sowie dem Handelsrecht dauerhaft oder mindestens zehn Jahre aufzubewahren (die Belege allerdings nur sechs Jahre, sofern nicht § 147 AO eine Aufbewahrung von zehn Jahren vorschreibt). Im Handelsrecht enthält § 257 HGB nähere Vorgaben. Natürlich sind auch die den Betrauungsakt bildenden (weiteren) Unterlagen und Dokumente zehn Jahre lang aufzubewahren. Im Übrigen sollte die Aufbewahrungspflicht in den Betrauungsakt aufgenommen werden.

Die Aufbewahrungspflicht hat besondere Bedeutung vor dem Hintergrund, dass die Kommission die Mitgliedsstaaten zur Überprüfung der Vereinbarkeit von Ausgleichszahlungen mit der Freistellungsentscheidung zur Übermittlung sämtlicher Informationen, die sie zur Prüfung für erforderlich erachtet, auffordern kann. Sie dient damit der Dokumentation und dem Nachweis der beihilfekonformen Zuschussgewährung.

3.4 Rechtsfolgen von Verstößen

Werden Ausgleichsleistungen an ein Unternehmen gewährt, ohne dass die Voraussetzungen der Freistellungsentscheidung erfüllt sind, handelt es sich um unzulässige Beihilfen, sofern die Beträge nicht so geringfügig sind, dass sie unter die De-minimis-Verordnung¹⁶ fallen oder die Voraussetzungen einer anderen Gruppenfreistellungsverordnung eingehalten sind. Bei ohne Notifizierung gewährten Beihilfen hat die Kommission die Mitgliedsstaaten anzuweisen, die Beihilfe zurückzufordern. Dies kann erhebliche Risiken für die begünstigten kommunalen Unternehmen bergen und gegebenenfalls sogar deren wirtschaftliche Existenz bedrohen. Zudem kann sich bei Verstößen gegen das EU-Wettbewerbsrecht die Frage der persönlichen Verantwortung der handelnden kommunalen und Unternehmensorgane stellen. Die Bereitschaft der Kommission, dem Beihilferecht Geltung zu verschaffen, hat in den letzten Jahren immer mehr zugenommen. Aktuell sei in diesem Zusammenhang auch auf die Mitteilung zur wirksamen Umsetzung von Rückforderungsentscheidungen vom 25.10.2007 verwiesen. Derzeit überprüft die Kommission in einem förmlichen Beihilfeverfahren die Finanzierung des Verkehrsverbundes Rhein-Ruhr¹⁷.

4. Fazit

Das Monti-Paket enthält für die Kommunen neue bürokratische Erschwernisse, die einen nicht unerheblichen Aufwand bei der Erbringung von Daseinsvorsorgeleistungen verursachen. Die - leider allzu häufig unklaren - Vorgaben aus Brüssel sind von den Kommunen umzusetzen, mag man den Inhalt der Anforderungen und den dafür notwendigen Aufwand auch kritisch beurteilen. Die Risiken, die bei einer fehlenden oder mangelhaften Umsetzung drohen, sind erheblich. Kommunen, die Unternehmen mit gemeinwohlbezogenen Dienstleistungen betrauen und hierfür Ausgleichsleistungen erbringen, sind gehalten, Ausgleichsleistungen auf EU-Beihilferechtskonformität zu überprüfen und diese Unternehmen gegebenenfalls mit entsprechenden Betrauungsakten auszustatten. Positiv ist abschließend festzuhalten, dass die Voraussetzungen in der Praxis zumeist erfüllbar sein dürften.

¹⁶ Verordnung (EG) Nr. 1998/2006; zum Inhalt dieser Verordnung vgl. den Beitrag in diesem Geschäftsbericht von Hugo Dobler, EU-Beihilfe und kommunale Wirtschaftsförderung - erläutert an Fällen aus der kommunalen Praxis, S. 35 ff.

¹⁷ vgl. Gemeindezeitung vom 20.12.2007, Nr. 24, Dr. Jennert, Brüssel zwingt Kommunen zur Überprüfung

ENTSCHEIDUNG DER KOMMISSION

vom 28. November 2005

über die Anwendung von Artikel 86 Absatz 2 EG-Vertrag auf staatliche Beihilfen, die bestimmten mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betrauten Unternehmen als Ausgleich gewährt werden

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2005) 2673)

(2005/842/EG)

... (Auszug)

HAT FOLGENDE ENTSCHEIDUNG ERLASSEN:

Artikel 1

Gegenstand

Die vorliegende Entscheidung bestimmt, unter welchen Voraussetzungen staatliche Beihilfen, die bestimmten mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betrauten Unternehmen als Ausgleich gewährt werden, als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar angesehen und demzufolge von der in Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag verankerten Notifizierungspflicht freigestellt werden können.

Artikel 2

Geltungsbereich

(1) Die vorliegende Entscheidung gilt für staatliche Beihilfen, die Unternehmen in Form von Ausgleichszahlungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse im Sinne von Artikel 86 Absatz 2 EG-Vertrag gewährt werden, die in eine der folgenden Kategorien fallen:

- a) Ausgleichszahlungen an Unternehmen, deren Jahresumsatz mit allen Tätigkeiten vor Steuern in den beiden der Übernahme einer Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse vorausgehenden Rechnungsjahren insgesamt weniger als 100 Mio. EUR betragen hat und die jährlich eine Ausgleichszahlung von weniger als 30 Mio. EUR für die erbrachte Dienstleistung erhalten;
- b) Ausgleichszahlungen an Krankenhäuser und im sozialen Wohnungsbau tätige Unternehmen, die Tätigkeiten ausführen, die von dem jeweiligen Mitgliedstaat als Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse eingestuft wurden;
- c) Ausgleichszahlungen für Flug- oder Schiffsverbindungen zu Inseln, bei denen das jährliche Fahrgastaufkommen in den zwei Rechnungsjahren vor Übertragung der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse im Schnitt 300 000 Fahrgäste nicht überstieg;
- d) Ausgleichszahlungen für Flug- und Seeverkehrshäfen, bei denen das jährliche Fahrgastaufkommen in den zwei Rechnungsjahren vor Übertragung der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse im Schnitt die Zahl von 1 000 000 für Flughäfen bzw. 300 000 für Seeverkehrshäfen nicht überstieg.

Für die Ermittlung der in Unterabsatz 1 Buchstabe a genannten Obergrenze von 30 Mio. EUR kann der Jahresdurchschnitt der während der Laufzeit des Vertrags oder ersatzweise während eines Zeitraums von fünf Jahren gewährten Ausgleichszahlungen herangezogen werden. Bei Kreditanstalten entspricht dem Schwellenwert von 100 Mio. EUR eine Bilanzsumme von 800 Mio. EUR.

(2) Im Bereich des Luft- und Seeverkehrs gilt die vorliegende Entscheidung lediglich für staatliche Beihilfen, die in Form von Ausgleichszahlungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse im Sinne von Artikel 86 Absatz 2 EG-Vertrag gewährt werden, die den Bestimmungen der Verordnung (EWG) Nr. 2408/92 sowie der Verordnung (EWG) Nr. 3577/92 entsprechen, wenn diese anwendbar sind.

Die Entscheidung gilt nicht für staatliche Beihilfen, die in Form von Ausgleichszahlungen für die Erbringung von Dienstleistungen an Beförderungsdienste auf dem Landweg gewährt werden.

Artikel 3

Vereinbarkeit und Freistellung von der Notifizierungspflicht

Staatliche Beihilfen, die in Form von Ausgleichszahlungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse gewährt werden und gleichzeitig die in dieser Entscheidung genannten Voraussetzungen erfüllen, sind mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar und von der Notifizierungspflicht gemäß Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag freigestellt, sofern in den sektorspezifischen gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften in Bezug auf die Gemeinwohlverpflichtungen nichts anderes bestimmt ist.

Artikel 4

Öffentlicher Auftrag

Die vorliegende Entscheidung gilt ausschließlich für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse, deren Erbringung dem jeweiligen Unternehmen im Wege eines oder mehrerer Verwaltungs- oder Rechtsakte übertragen wurde. Die Form des Rechts- oder Verwaltungsaktes kann von den Mitgliedstaaten frei gewählt werden. Aus ihm (ihnen) muss unter anderem Folgendes hervorgehen:

- a) Art und Dauer der Gemeinwohlverpflichtungen;
- b) das beauftragte Unternehmen und der geografische Geltungsbereich;
- c) Art und Dauer der dem Unternehmen gegebenenfalls gewährten ausschließlichen oder besonderen Rechte;
- d) die Parameter für die Berechnung, Überwachung und etwaige Änderung der Ausgleichszahlungen;

- e) die Vorkehrungen, die getroffen wurden, damit keine Überkompensierung entsteht bzw. etwaige überhöhte Ausgleichszahlungen zurückgezahlt werden.

Artikel 5

Ausgleichszahlung

(1) Die Ausgleichszahlung darf nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die durch die Erfüllung der Gemeinwohlverpflichtung verursachten Kosten unter Berücksichtigung der dabei erzielten Einnahmen und einer angemessenen Rendite aus dem für die Erfüllung dieser Verpflichtungen eingesetzten Eigenkapital abzudecken. Der Ausgleich muss ausschließlich für das Funktionieren der betreffenden Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse verwendet werden, ohne dem Unternehmen die Möglichkeit der Verwendung seiner angemessenen Rendite zu entziehen.

Als Ausgleichszahlung gelten alle vom Staat oder aus staatlichen Mitteln jedweder Art gewährten Vorteile. Die angemessene Rendite kann ganz oder teilweise die Produktivitätsgewinne mit einschließen, die die betreffenden Unternehmen über einen ganz bestimmten, zuvor festgelegten Zeitraum ohne Reduzierung der vom Staat vorgegebenen Qualität der Dienstleistung erzielt haben.

(2) Die zu berücksichtigenden Kosten umfassen sämtliche mit der Erbringung der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse verbundenen Ausgaben. Ihre Berechnung muss anhand gemeinhin akzeptierter Rechnungslegungsgrundsätze erfolgen. Dabei ist Folgendes zu berücksichtigen:

- a) Beschränkt sich die Tätigkeit des Unternehmens auf die Erbringung der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse, können dessen Gesamtkosten herangezogen werden.
- b) Betätigt sich das Unternehmen daneben noch auf anderen Gebieten, dürfen nur die der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse zurechenbaren Kosten berücksichtigt werden.
- c) Die der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse zurechenbaren Kosten umfassen sämtliche durch die Erbringung der fraglichen Dienstleistung verursachten variablen Kosten, einen angemessenen Beitrag zu den sowohl dienstleistungsbezogenen als auch im Rahmen sonstiger Tätigkeiten anfallenden Fixkosten und eine angemessene Rendite.
- d) Die Kosten für etwaige Investitionen, vor allem in die Infrastruktur, können berücksichtigt werden, wenn sie für das Funktionieren der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erforderlich sind.

(3) Auf der Einnahmenseite sind mindestens sämtliche mit der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erwirtschafteten Erträge zu berücksichtigen. Wurden dem betreffenden Unternehmen besondere oder ausschließliche Rechte gewährt, die mit einer anderen Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse zusammenhängen, und wirft dieser Bereich Gewinne ab, die über der angemessenen Rendite liegen, oder wurden dem Unternehmen vom Staat andere Vergünstigungen gewährt, müssen diese unabhängig von ihrer Bewertung nach Maßgabe von Artikel 87 EG-Vertrag mit berücksichtigt und zu den Einnahmen hinzugerechnet werden. Die Mitgliedstaaten können auch beschließen, dass die Gewinne aus Tätigkeiten, für die kein öffentlicher Auftrag erteilt wurde, ganz oder teilweise zur Finanzierung der Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse herangezogen werden müssen.

(4) Zum Zwecke dieser Entscheidung ist unter „angemessener Rendite“ ein angemessener Kapitalertrag unter Berücksichtigung des von dem Unternehmen aufgrund des staatlichen Eingreifens eingegangenen Risikos bzw. unter Berücksichtigung des fehlenden Risikos zu verstehen. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Staat ausschließliche oder besondere Rechte gewährt. In der Regel darf die Rendite die in dem betreffenden Sektor in den Jahren zuvor erzielte durchschnittliche Rendite nicht übersteigen. In Sektoren, in denen es an Unternehmen fehlt, die als Vergleichsmaßstab für das mit der Erbringung einer Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraute Unternehmen dienen könnten, können Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten oder gegebenenfalls auch aus anderen Wirtschaftszweigen zu Vergleichszwecken herangezogen werden. Bei der Bestimmung der angemessenen Rendite können die Mitgliedstaaten auch Kriterien zugrunde legen, die insbesondere an die Qualität der zu erbringenden Dienstleistung und an Produktivitätsgewinne anknüpfen.

(5) Wenn Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse nur einen Teil der Tätigkeiten eines Unternehmens ausmachen, müssen die Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Erbringung der betreffenden Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse und der Ausführung von anderweitigen Leistungen in den Büchern getrennt ausgewiesen werden. Außerdem ist anzugeben, nach welchen Parametern die Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben erfolgt.

Die mit anderen Tätigkeiten als den Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse verbundenen Kosten müssen alle variablen Kosten, einen angemessenen Beitrag zu den gemeinsamen Fixkosten und eine angemessene Kapitalrendite abdecken. Für diese Ausgaben darf kein Ausgleich gewährt werden.

Artikel 6

Vermeidung von Überkompensierung durch Kontrolle

Die Mitgliedstaaten führen in regelmäßigen Abständen Kontrollen durch oder veranlassen regelmäßige Kontrollen, um sicher-

zustellen, dass die Unternehmen keine Ausgleichszahlungen erhalten, die über die in Artikel 5 bestimmte Höhe hinausgehen.

Sie fordern das betreffende Unternehmen gegebenenfalls zur Rückzahlung überhöhter Ausgleichszahlungen auf und aktualisieren die Parameter für die künftige Berechnung der Ausgleichszahlungen. Beträgt die Überkompensierung maximal 10 % der jährlichen Ausgleichssumme, darf dieser Betrag auf die nächstfolgende Ausgleichsperiode angerechnet werden.

Im Bereich des sozialen Wohnungsbaus werden alle betreffenden Unternehmen in regelmäßigen Abständen von den Mitgliedstaaten oder auf deren Veranlassung hin kontrolliert, um sicherzustellen, dass sie keine Ausgleichszahlungen über die in Artikel 5 bestimmte Höhe hinaus erhalten. Überhöhte Ausgleichszahlungen können in Höhe von bis zu 20 % der jährlichen Ausgleichssumme auf die nächste Ausgleichsperiode angerechnet werden, sofern dass Unternehmen nur Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringt.

Artikel 7

Vorhalten von Unterlagen

Die Mitgliedstaaten halten sämtliche Unterlagen, anhand deren sich feststellen lässt, ob die Ausgleichszahlungen mit den Bestimmungen dieser Entscheidung vereinbar sind, mindestens für einen Zeitraum von zehn Jahren vor.

Sie übermitteln der Kommission auf deren schriftliches Verlangen hin sämtliche Informationen, die diese für erforderlich erachtet, um festzustellen, ob die geltenden Ausgleichssysteme mit dieser Entscheidung im Einklang stehen.

Artikel 8

Berichte

Alle drei Jahre legen die Mitgliedstaaten der Kommission einen Bericht über die Umsetzung dieser Entscheidung vor mit einer ausführlichen Schilderung der Anwendungsweise dieser Entscheidung in allen Sektoren und insbesondere im Bereich des sozialen Wohnungsbaus und des Krankenhauswesens.

Der erste Bericht dieser Art ist bis zum 19. Dezember 2008 vorzulegen.

Artikel 9

Folgenabschätzung

Spätestens nach dem 19. Dezember 2009 nimmt die Kommission anhand von Fakten und den Ergebnissen umfangreicher Anhörungen, die sie auf der Grundlage vor allem der von den Mitgliedstaaten gemäß Artikel 8 bereitgestellten Informationen durchführt, eine Folgenabschätzung vor.

Die Erkenntnisse werden dem Europäischen Parlament, dem Ausschuss der Regionen, dem Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Mitgliedstaaten zur Kenntnis gebracht.

Artikel 10

Inkrafttreten

Diese Entscheidung tritt am 19. Dezember 2005 in Kraft.

Artikel 4 Buchstaben c, d und e sowie Artikel 6 gelten erst ab dem 29. November 2006.

Artikel 11

Adressaten

Diese Entscheidung ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Brüssel, den 28. November 2005

Für die Kommission

Neelie KROES

Mitglied der Kommission

Inhalt des Betrauungsakts

1. Art und Dauer der Gemeinwohlverpflichtung
2. Beauftragtes Unternehmen und geografischer Geltungsbereich
3. Art und Dauer der gegebenenfalls gewährten ausschließlichen oder besonderen Rechte
4. Parameter für die Berechnung, Überwachung und etwaige Änderung der Ausgleichszahlungen
 - Grundlage für die Berechnung des Ausgleichsbetrags festlegen (z. B. Kosten pro Benutzer der Einrichtung pro Jahr)
 - Grundlagen der Ermittlung der Kosten, Einnahmen und Rendite bestimmen
 - Festlegung allgemeiner Rechnungslegungsgrundsätze für die Ermittlung der Kosten (z. B. nach LSP i. V. mit VO PR Nr. 30/53)
 - Berücksichtigung der in Art. 5 Abs. 2 Satz 3 lit. a - d der Freistellungsentscheidung geregelten Kostenermittlungsgrundsätze
 - Festlegung der zu berücksichtigenden Einnahmen der DAWI (Art. 5 Abs. 3 Satz 1 der Freistellungsentscheidung)
 - Gegebenenfalls Berücksichtigung von Gewinnen aus ausschließlichen oder besonderen Rechten, die in Zusammenhang mit der DAWI stehen (Art. 5 Abs. 3 Satz 2 der Freistellungsentscheidung)
 - Gegebenenfalls Bestimmung, dass Gewinne aus sonstigen wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Finanzierung der DAWI herangezogen werden müssen (Art. 5 Abs. 3 Satz 3 der Freistellungsentscheidung)
 - Festlegung einer angemessenen Rendite
 - Schlüssel für die Zuordnung der Kosten, Einnahmen und Rendite, wenn neben der DAWI noch weitere DAWI, wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Gemeinwohlauftrag oder sonstige Tätigkeiten wahrgenommen werden
 - Gegebenenfalls Festlegung eines nachträglichen Korrekturmechanismus bei Abweichung von der Kostenprognose
5. Vorkehrungen gegen Überkompensierung und für Rückzahlung übersteigender Beträge
 - Kontrollmechanismen (Beispiele)
 - Regelmäßige Berichtspflichten des begünstigten Unternehmens

- Besondere Prüfungsrechte der örtlichen und überörtlichen Rechnungsprüfungsorgane
 - Erweiterter Auftrag der Abschlussprüfung (Kontrolle der Überkompensation)
 - Erleichtere Rückzahlung von Überkompensationsbeträgen (z. B. Rückzahlungsverpflichtungen, Unterwerfung unter die sofortige Vollstreckung)
6. Aufbewahrungspflicht (zehn Jahre)

EU-Beihilfe und kommunale Wirtschaftsförderung - erläutert an Fällen aus der kommunalen Praxis -

Verfasser: Hugo **Dobler**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Vorbemerkung	36
2. Rechtliche Grundlagen	37
2.1 Formen der kommunalen Wirtschaftsförderung	37
2.2 Maßnahmen der direkten Wirtschaftsförderung sind grundsätzlich keine kommunale Aufgabe	38
2.3 Arbeitsplatzsicherung ist grundsätzlich keine kommunale Aufgabe	39
2.4 Kommunale Wirtschaftsförderung in der Rechtsprechung	39
2.5 EU-Recht	40
3. Fälle aus der Prüfungspraxis	41
4. De-minimis-Verordnung (EG) Nr. 1998/2006	51
5. Schlussbemerkung	54

1. Vorbemerkung

„Das Beihilfenverbot ist zwar so alt wie die EG selbst, insbesondere bei Bezirken, Kreisen und Kommunen ist es aber bis heute vielfach nicht hinreichend bekannt. In den vergangenen Jahrzehnten wurde das Beihilfeverbot auf kommunaler Ebene alles andere als konsequent durchgesetzt.“

Diese Ausführungen stammen aus der Einleitung eines Fachartikels, der in der Zeitschrift *der städtetag* vor etwa zehn Jahren erschienen ist.¹ Auch wenn diese pauschale Aussage aus heutiger Sicht sicherlich differenziert betrachtet werden muss, bleibt festzuhalten, dass über die Beihilfeproblematik nach wie vor eine Mischung aus Unkenntnis und Unsicherheit vorherrscht. Vereinzelt wird aber auch trotz Kenntnis der Vorschriften über die EU-Beihilferegelungen hinweggesehen. Es wäre jedoch verfehlt, hier ausschließlich den Kommunen oder kommunalen Körperschaften die alleinige Verantwortung für die Nichtbeachtung oder Unkenntnis der Beihilfenvorschriften zuzuweisen. Nach den Erfahrungen aus unseren Prüfungen vor Ort und aus Gesprächen mit Vertretern von Kommunen sind mehrere Faktoren von Bedeutung:

- Die kommunale Tagespolitik ist von Flexibilität und Spontanität geprägt. Für die Vertreter der Kommunen wird der Umstand, dass ein Notifizierungsverfahren bei der EU-Kommission eine erhebliche Vorlaufzeit in Anspruch nimmt, häufig als praxisfremd und nicht akzeptabel angesehen.²
- Von den Vertretern der Kommunen wird häufig beklagt, dass verwertbare Informationen zu den Beihilfenvorschriften kaum oder nur spärlich existieren. Daneben wurde die Frage aufgeworfen, welche „Stelle“ in Bayern überhaupt Auskünfte zur Beihilfeproblematik erteilen kann.
- Soweit eine Kommune im Einzelfall eine andere Stelle (z. B. BKPV) zur Beurteilung in beihilferechtlicher Hinsicht einschaltet, kann von dieser Stelle nur eine unverbindliche Einschätzung abgegeben werden. Eine rechtsverbindliche Entscheidung bei einem konkreten Einzelfall kann letztendlich nur die Europäische Kommission treffen.
- Die (wenigen) Veröffentlichungen zu der Thematik sind einerseits nahezu unbekannt, zum anderen beantworten sie häufig nicht die Fragen, die sich in der kommunalen Praxis ergeben.
- Das Studium der EU-Rechtsquellen erfordert eine gewisse Überwindung, sich durch zeitintensive Recherchen die Vorschriften zu besorgen und sich mit den - durch einen eigenen

¹ E. Stein und A. Martius, Kommunale Wirtschaftsförderung und Europäisches Beihilferecht, *der städtetag*, 5/1998, S. 362 ff.

² Mit der Änderung der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 will die EU-Kommission die wettbewerbsrechtliche Beihilfeprüfung künftig schneller und übersichtlicher und ausschließlich auf elektronischem Wege gestalten (vgl. Brüssel Aktuell 1/2008, IV. EU-Depeschen)

Sprachstil geprägten - Regelungen zu beschäftigen. Häufig bleibt ein Gefühl der Unsicherheit zurück, ob man den Inhalt des Gesetzeswortlauts und die Systematik der Regelungen verstanden hat.³

- Die Zulässigkeit von kommunalen Maßnahmen, die eine (mögliche) EU-Beihilfeproblematik beinhalten, beurteilt sich zunächst nach nationalem Recht. Das bedeutet, dass kommunale Aktivitäten nicht nur nach Kommunal-, Haushalts-, Abgabenrecht und gegebenenfalls weiteren nationalen Rechtsvorschriften, sondern zusätzlich nach EU-Beihilferecht zu beurteilen sind. Dies führt in der Praxis zu Fallkonstellationen, wonach z. B. eine Maßnahme zwar nach nationalem Recht zulässig, jedoch nach EU-Beihilferecht unzulässig oder zumindest notifizierungspflichtig ist. Derartige Ergebnisse sind teilweise schwer vermittelbar.

Die folgenden Ausführungen sollen - anknüpfend an den Beitrag in unserem Geschäftsbericht aus dem Jahr 2000, S. 18 ff. - zu einer (weiteren) Sensibilisierung für die EU-Beihilfeproblematik beitragen, aber auch anhand von Fällen aus der überörtlichen Prüfungspraxis Probleme im praktischen Vollzug der EU-Beihilfavorschriften aufzeigen. Der vorliegende Beitrag kann aber - was sicherlich unbefriedigend ist - nicht auf alle Fragestellungen eine abschließende Antwort bieten.

Wir haben den Schwerpunkt unserer Betrachtung auf Maßnahmen der kommunalen Wirtschaftsförderung gelegt und dabei die Bereiche Bau (Ausschreibungen), Verkehr (ÖPNV) sowie Krankenhäuser ausgeklammert.

2. Rechtliche Grundlagen

Die rechtliche Beurteilung der nachfolgenden Fallbeispiele richtet sich - wie bereits ausgeführt - einerseits nach nationalem Recht und andererseits nach EU-Recht. Bevor wir uns einigen Fallbeispielen zuwenden, möchten wir grundsätzliche Bemerkungen zur kommunalen Wirtschaftsförderung voranstellen und darüber hinaus auf wichtige Vorschriften des EU-Beihilferechts hinweisen.

2.1 Formen der kommunalen Wirtschaftsförderung

Die Förderung der örtlichen gewerblichen Wirtschaft ist in der Gemeindeordnung (GO) nicht ausdrücklich geregelt.⁴ Grundsätzlich ist jedoch anerkannt, dass die Wirtschaftsförderung zum Aufgabenbereich der Gemeinde zählt.⁵ Es muss - insbesondere wegen der unterschiedlichen

³ Zur Binnenmarkttrichtlinie vgl. auch Rudolf Lukes in Dauses (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Band 2, Energierecht im Bereich des EG-Vertrags, Stand Oktober 2007, M. RdNr. 85: „*Kritisch anzumerken sind nicht nur die stellenweise eingeschränkte Verständlichkeit der Richtlinienbestimmungen und das - leider übliche - gemeinschaftstypische Wortgeklänge, sondern vor allem auch die Kompliziertheit, Schwerfälligkeit sowie Überregulierung.*“

⁴ zur Überlassung von Grundstücken unter Wert an Gewerbebetriebe nach Art. 75 Abs. 2 Satz 2 GO vgl. die Anmerkungen zum Fallbeispiel 4

⁵ Prandl/Zimmermann/Büchner, Kommunalrecht in Bayern, Stand Oktober 2007, Erl. 1 letzter Absatz zu Art. 57 GO; Hölzl/Hien/Huber, Gemeindeordnung mit Verwaltungsgemeinschaftsordnung, Landkreisordnung und Bezirksordnung, Stand Oktober 2007, Erl. 16 zu Art. 57 GO; Schulz/Wachsmuth/Zwick u. a., Kommunalverfassungsrecht Bayern, Stand Juli 2007, Erl. 2 zu Art. 57 GO

Rechtsfolgen - differenziert werden zwischen Maßnahmen der indirekten und der direkten Wirtschaftsförderung:

a) indirekte Wirtschaftsförderung

Hierunter fallen Maßnahmen, die nicht unmittelbar in den Wirtschaftsprozess eingreifen, wie z. B. Schaffung günstiger Rahmenbedingungen in der städtebaulichen Planung, in der lokalen Infrastruktur und bei der Hebesatzpolitik, durch ein bedarfsgerechtes Angebot von Industrie- und Gewerbegebäude (vorausschauende Liegenschaftspolitik), Aufbau eines wirtschaftsorientierten Beratungsdienstes u. a.⁶

b) direkte Wirtschaftsförderung

Direkte oder betriebsbezogene Wirtschaftsförderungsmaßnahmen durch Kommunen setzen beim einzelnen Betrieb an. Im Einzelnen sind z. B. Investitionszuschüsse, Übernahme von bestimmten Ansiedlungskosten und Abgabe von Grundstücken unter dem Verkehrswert zu nennen.⁷

Nachdem die indirekte Wirtschaftsförderung regelmäßig als unproblematisch einzustufen ist und in der Praxis ausschließlich Maßnahmen der direkten Wirtschaftsförderung eine EU-Beihilfe-Relevanz aufweisen, möchten wir im Folgenden allein die direkte Wirtschaftsförderung näher untersuchen.

2.2 Maßnahmen der direkten Wirtschaftsförderung sind grundsätzlich keine kommunale Aufgabe

Die Ständige Konferenz der Innenminister (IMK) hat in ihrem Beschluss vom 12.03.1981 die wesentlichen Problembereiche der direkten Wirtschaftsförderung wie folgt aufgezeigt:⁸

- Verlagerung von privatwirtschaftlichen Risiken auf die Allgemeinheit
- Subventionskonkurrenz zwischen den Gemeinden mit der Gefahr für finanzschwache Gemeinden, sich finanziell zu übernehmen
- Gefahr von Fehlentscheidungen, da die Kommunen in der Regel nicht über die erforderlichen Kenntnisse der wirtschaftlichen Verhältnisse des einzelnen Betriebs verfügen
- Eingriff in das Wettbewerbssystem
- Beeinträchtigung des staatlichen Wirtschaftssystems

⁶ Hölzl/Hien/Huber, a. a. O., Stellungnahme/Beschluss der Ständigen Konferenz der Innenminister vom 12.03.1981, FSt 345/1981, Ziffer 1 (i. V. mit FSt 2/1992); Busse, Kommunale Wirtschaftsförderung, BayGT 1999, 228 ff. [230]; vgl. auch den Maßnahmenkatalog bei Eberl/Kese, Zur Bedeutung der EG-Beihilfenaufsicht für eine moderne, kommunale Wirtschaftsförderung, apf 12/2002, S. 221 ff. [Ziffer 2]

⁷ Hölzl/Hien/Huber, a. a. O., Eberl/Kese, a. a. O.

⁸ Die Wirtschaftsministerkonferenz stimmte dem Beschluss der IMK ebenfalls zu. Der Beschluss der IMK stellt auch heute noch eine geeignete Grundlage für die Beurteilung der rechtlichen Zulässigkeit kommunaler Wirtschaftsförderung dar (vgl. Schreiben des Staatsministeriums des Innern [IMS] vom 23.05.1991, FSt 2/1992, Ziffer 1).

Zusammenfassend kommt die IMK zum Ergebnis, dass Maßnahmen der direkten Wirtschaftsförderung grundsätzlich keine kommunale Aufgabe darstellen, dass Kommunen grundsätzlich keine Sicherheiten zugunsten Dritter stellen und weder Darlehen noch verlorene Zuschüsse an Dritte gewähren dürfen. Davon kann nur ausnahmsweise abgegangen werden, wenn dies die kommunale Aufgabenerfüllung erfordert (z. B. bei Verfolgung städtebaulicher Zwecke oder bei umweltentlastenden Maßnahmen).⁹ Im Übrigen - so der IMK-Beschluss weiter - ist es im Allgemeinen nicht Aufgabe der Kommune, privatwirtschaftlichen Unternehmen das unternehmerische Risiko abzunehmen, ihnen bei Liquiditätsschwierigkeiten zu helfen oder ihnen die Aufnahme zinsgünstiger Kredite zu ermöglichen.

2.3 Arbeitsplatzsicherung ist grundsätzlich keine kommunale Aufgabe

Ein Hauptbeweggrund für Maßnahmen der direkten Wirtschaftsförderung ist häufig die Sicherung der Arbeitsplätze.

Die Arbeitsplatzsicherung ist in erster Linie Aufgabe des Staates und der Wirtschaft; ein Engagement der Kommunen hat sich grundsätzlich auf flankierende Maßnahmen zu beschränken. Eine direkte kommunale Förderung von Betrieben und privatwirtschaftlichen Maßnahmen ist aus kommunalrechtlichen und wirtschaftspolitischen Erwägungen abzulehnen.¹⁰ Da in der Regel die Ursachen für die Gefährdung von Arbeitsplätzen nicht im örtlichen Bereich liegen und für die Sicherung gefährdeter Arbeitsplätze dauerhaft nur durch in größerem Zusammenhang stehende Maßnahmen gesorgt werden kann, ist es primär Aufgabe des Staates, arbeitsmarktpolitisch notwendige Fördermaßnahmen zu ergreifen.¹¹

2.4 Kommunale Wirtschaftsförderung in der Rechtsprechung

- a) Nach der Entscheidung des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs vom 23.01.2007, Az. Vf. 2-VI-06¹², gehört die unmittelbare Wirtschaftsförderung nicht zu den kommunalen Aufgaben.
- b) Das VG Würzburg geht in seinem Urteil vom 31.10.2001, Az. W 2 K 00 1357¹³, ebenfalls davon aus, dass die direkte Förderung eines bestimmten Unternehmens als solche keine öffentliche Aufgabe darstellt. Nur wenn überwiegende Gründe des öffentlichen Wohls der örtlichen Gemeinschaft die betriebsbezogene Förderung eines bestimmten Unternehmens erfordern, kann sie im Einzelfall als kommunale Angelegenheit anzusehen sein.
- c) Wie das Urteil des BayVGH vom 22.12.1998, Az. 1 B 94.3288¹⁴, zeigt, hat die Rechtsprechung die Grenzen der kommunalen Wirtschaftsförderung teilweise jedoch weiter gezogen. In diesem Urteil wurde die Zulässigkeit eines Einheimischenmodells bejaht, mit dem

⁹ FSt 345/1981, Ziffern 3 a und 3 c

¹⁰ IMS vom 11.09.1985, FSt 2/1986 (das IMS erging im Einvernehmen mit den Staatsministerien für Arbeit und Sozialordnung sowie für Wirtschaft und Verkehr)

¹¹ FSt 345/1981, Ziffer 3 a

¹² KommP BY 2007, S. 229 (Leitsatz)

¹³ abrufbar in Bayern-Recht (Juris)

¹⁴ BayVBl 1999, 399 ff.

eine Gemeinde bereits ansässige Gewerbebetriebe in ihrem Bereich halten wollte, indem sie diesen zur Erweiterung oder Verlagerung Grundstücke zu einem Preis zur Verfügung stellte, der objektiv unter dem Verkehrswert lag. Eine Bodenpolitik, die dieser Gefahr der unerwünschten Änderung der örtlichen Infrastruktur und des Verlustes der Arbeitsplätze begegnet, wurde vom BayVGH als zulässig erachtet. Dies gilt jedoch nur für bereits ansässige Betriebe; eine verbilligte Abgabe von Grundstücken zur **Neuansiedlung** von Gewerbebetrieben ist grundsätzlich unzulässig. Darüber hinaus stellte der BayVGH klar, dass Gemeinden Grundstücke grundsätzlich nur zum Verkehrswert verkaufen dürfen. Veräußern sie - wie in dem verhandelten Fall - Grundstücke unter dem Verkehrswert, sind sie aus kommunalrechtlichen Gründen verpflichtet, die entsprechende Zweckbindung sicherzustellen. Eine mit der Durchführung eines derartigen Einheimischenmodells¹⁵ verbundene Subventionierung kann nach den Ausführungen des BayVGH nur dann zulässig sein, wenn der Subventionszweck durch entsprechende Bindungen - zumindest für einen bestimmten Zeitraum - durchgesetzt wird.

Zusammenfassung

Sowohl in der uns vorliegenden Kommentar- als auch Fachliteratur¹⁶ wird die direkte Wirtschaftsförderung als grundsätzlich unzulässig eingestuft. Die Rechtsprechung sieht ebenfalls die direkte Wirtschaftsförderung grundsätzlich nicht als kommunale Aufgabe an und erkennt nur sehr eingeschränkt Vergünstigungen zugunsten von Unternehmen als zulässig an. Eine abschließende rechtliche Beurteilung von Wirtschaftsförderungsmaßnahmen kann jedoch nur am konkreten Einzelfall vorgenommen werden. Die vorstehenden Grundsätze müssen hierbei gegebenenfalls im Zusammenhang mit dem betreffenden Fachgesetz gesehen werden. Wir werden dies anhand der Fallbeispiele näher erläutern.

2.5 EU-Recht

Den Rechtsrahmen der EU-Beihilfenkontrolle und die einschlägigen Bestimmungen des EG-Vertrages haben wir in unserem Geschäftsbericht 2000, S. 21 ff., ausführlich erläutert. Diese Bestimmungen gelten unverändert, so dass auf unsere damaligen Ausführungen verwiesen werden kann. Eine wesentliche Änderung ist durch die neue De-minimis-Verordnung eingetreten, die mit Wirkung zum 01.01.2007 in Kraft getreten ist. Auf die wichtigsten Änderungen dieser Verordnung werden wir unten gesondert eingehen.

Für die Kommunen sind daneben folgende landesrechtliche Vorschriften von Bedeutung:

- **IMBek vom 23.10.2001, AIIMBI S. 496 ff., ergänzt mit IMBek vom 02.04.2003, AIIMBI S. 151 ff.** (Übernahme von Bürgschaften und Haftungsverpflichtungen durch Kommunen und Notifizierungspflicht nach europäischem Beihilferecht)

¹⁵ vgl. auch letzte Anmerkung zum Fallbeispiel 4

¹⁶ Hölzl/Hien/Huber, a. a. O., Bauer/Böhle/Ecker, Bayerische Kommunalgesetze, Stand August 2007, Erl. 5 zu Art. 57 GO; Schulz/Wachsmuth/Zwick u. a., a. a. O., Erl. 2 zu Art. 57 GO und Erl. 1.3.3 - letzter Spiegelstrich - zu Art. 87 GO; Busse, a. a. O., Schreiben der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände vom 04.08.2000, GK 22/2001

- **IMBek vom 02.08.2006, AIIMBI S. 302 ff.** (Europäisches Beihilferecht, Hinweise zum Monti-Paket)¹⁷
- **IMBek vom 06.02.2007, AIIMBI S. 187 ff.** (Europäisches Beihilferecht, Neufassung der De-minimis-Verordnung)
- Die Richtlinien für die Übernahme von Staatsbürgschaften im Bereich der gewerblichen Wirtschaft (vgl. zuletzt **FMBek vom 01.08.2007, FMBI S. 277 ff.**) gelten zwar nicht für Kommunen, können jedoch zur Beurteilung, ob eine (notifizierungspflichtige) Beihilfe vorliegt, entsprechend herangezogen werden.

3. Fälle aus der Prüfungspraxis

Fallbeispiel 1

Ein Unternehmen trat an eine Gemeinde mit der Bitte um Unterstützung heran, da ihm wegen finanzieller Schieflage die Kreditlinien gesperrt wurden. Der Gemeinderat beschloss, eine Höchstbetragsausfallbürgschaft von 200.000 € zugunsten des Unternehmens zur Einräumung eines Betriebsmittelkredits von 300.000 € bei einem Kreditinstitut zu übernehmen. Die Bürgschaftserklärung wurde vom ersten Bürgermeister unterzeichnet und anschließend an das Kreditinstitut weitergeleitet.

Daneben gewährte die Gemeinde dem Unternehmen als weitere Unterstützungsmaßnahme ein verzinsliches Darlehen von 300.000 €. Die beteiligten Kreditinstitute hatten sich vorher geweigert, der Firma weitere Betriebsmittelkredite einzuräumen.

Die Gemeinde hat die Maßnahmen bei der EU-Kommission weder angezeigt noch zur Genehmigung vorgelegt.

Auf Antrag des Unternehmens wurde einige Zeit später vom zuständigen Amts-/Insolvenzgericht das Insolvenzverfahren eröffnet. Das Kreditinstitut nahm gemäß Bürgschaftserklärung die Gemeinde aus ihrer Ausfallbürgschaft in Anspruch. Die Gemeinde musste einen Betrag von 200.000 € an das Kreditinstitut zur Erfüllung der Bürgschaftsverpflichtung zahlen. Nach Mitteilung des Insolvenzverwalters bestand für die Gemeinde keine Aussicht, das gewährte Darlehen - nicht einmal auch nur teilweise - zurückzuerhalten.

Rechtlich ist dieser Fall wie folgt zu beurteilen:

- a) Gewährung einer Höchstbetragsausfallbürgschaft
 - Nach Art. 72 Abs. 2 Satz 1 GO dürfen Gemeinden Bürgschaften nur zur Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen. Bürgschaften für privatwirtschaftliche Zwecke (z. B. als Maßnahme

¹⁷ Die Handreichung kann als pdf-Datei von der Internetseite des Deutschen Städte- und Gemeindebundes heruntergeladen werden (www.dstgb.de)

der direkten Wirtschaftsförderung bzw. zur Sanierung Not leidender Betriebe) sind nach den bereits aufgezeigten Grundsätzen unter Abschnitt 2 unzulässig.¹⁸

- Nach Ziffer 9.1 der IMBek vom 05.05.1983 (Bek über das Kreditwesen der Kommunen) sollen Bürgschaften nur für dinglich gesicherte Kredite übernommen werden. Eine dingliche Sicherung lag nach unseren Feststellungen nicht vor.

Daneben darf die Bonität des Kreditnehmers eine Inanspruchnahme der bürgenden Gemeinde nicht erwarten lassen. Die Bürgschaft diene im Wesentlichen zur Absicherung des Kreditinstituts für den eingeräumten Betriebsmittelkredit. Es musste von vorneherein davon ausgegangen werden, dass die Bürgschaft möglicherweise in Anspruch genommen werden würde.

Die Gewährung einer Bürgschaft war nicht zulässig.

b) Ausreichung eines verzinslichen Darlehens

- Die Ausreichung eines (verzinslichen) Darlehens an das Unternehmen, insbesondere mit dem Hintergrund, dass kein anderes Kreditinstitut für eine Darlehensgewährung bereit war, stellt eine betriebsbezogene Fördermaßnahme dar und ist als Maßnahme der direkten Wirtschaftsförderung einzustufen. Durch die Gewährung dieses Darlehens
 - wurden privatrechtliche Risiken auf die Allgemeinheit verlagert,
 - lief die Gemeinde Gefahr, aufgrund der geringen Betriebskenntnisse finanzielle Fehlentscheidungen zu treffen.
- Eine direkte Wirtschaftsförderung stellt aufgrund des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität der öffentlichen Hand keine kommunale Aufgabe dar. Es ist im Allgemeinen nicht Aufgabe der Kommunen, privatwirtschaftlichen Unternehmen das unternehmerische Risiko abzunehmen bzw. ihnen bei Liquiditätsschwierigkeiten zu helfen.
- Die Gemeinde griff durch die Ausreichung eines Darlehens in das Wettbewerbs- und staatliche Wirtschaftssystem ein.
- Abgesehen davon kann die Gewährung kommunaler Darlehen auch zu unerwünschter interkommunaler Subventionskonkurrenz führen.

Die Ausreichung eines Darlehens war als eine Maßnahme der direkten Wirtschaftsförderung unzulässig.

c) Beurteilung nach EU-Beihilferecht

Die beiden Maßnahmen der Gemeinde - Bürgschaft und Darlehen - müssen gesondert danach beurteilt werden, ob jeweils eine Beihilfe im Sinne des Art. 87 EG-Vertrag vorliegt.

Bürgschaften fallen grundsätzlich dann nicht unter dem Beihilfebegriff, wenn die in Nr. 4.2 der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Art. 87 und 88 EG-Vertrag auf staatliche

¹⁸ vgl. auch GK 22/2001 sowie Schreml/Bauer/Westner, Kommunales Haushalts- und Wirtschaftsrecht in Bayern, Stand Oktober 2007, Erl. 8 zu Art. 72 GO

Beihilfen in Form von Haftungsverpflichtungen und Bürgschaften¹⁹ bzw. Nr. 7.5 der IMBek vom 23.10.2001²⁰ genannten kumulativen Voraussetzungen erfüllt sind.²¹ Diese Voraussetzungen lagen jedoch in mehrfacher Hinsicht nicht vor (der Kreditnehmer war in finanziellen Schwierigkeiten und hätte Kreditmittel ohne Hilfe der Kommune nicht mehr erhalten usw.), so dass man vom Vorliegen einer Beihilfe ausgehen kann.

Beim Darlehen sind wir in Anlehnung an die Erläuterungen zum Beihilfebegriff in unserem Geschäftsbericht 2000 (S. 23 ff.) zusammenfassend zu folgender Beurteilung gekommen:

- Zurechenbarkeit an den Staat: Hierzu zählen auch kommunale Beihilfen, Zuschüsse und Unterstützungen.²²
- Finanzielle Belastung öffentlicher Mittel: Es muss sich um Beihilfen handeln, die aus öffentlichen Mitteln finanziert werden bzw. öffentliche (kommunale) Haushalte belasten.²³

Die Ausreichung des Darlehens mit gemeindlichen Mitteln und die Belastung des gemeindlichen Haushalts liegen in Höhe von 300 T€ vor.

- Begünstigung: Darunter versteht man eine Zuführung von Mitteln oder Minderung von Belastungen, die außerhalb marktmäßiger Entgelte gewährt werden.²⁴ Hierbei genügt es, wenn keine ausreichende oder marktübliche Gegenleistung erbracht wird und/oder, dass die Leistung keinem normalen wirtschaftlichen Vorgang entspricht.²⁵

Das Darlehen stellte eine Leistung ohne marktübliche Gegenleistung dar und war im Ergebnis ein verlorener Zuschuss. Auf dem regulären Kreditmarkt hätte das Unternehmen keinen Kredit erhalten, wie die Sperrung der Kreditlinien durch die betroffenen Kreditinstitute belegt.

- Spezifität (Selektivität) der Beihilfe:²⁶ Nur bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige profitieren von der Begünstigung.²⁷ Maßnahmen der direkten kommunalen Wirtschaftsförderung, die als Beihilfen einzustufen sind, sind stets selektiv, weil sie - wie hier - unmittelbar auf einzelne Unternehmen abzielen.²⁸

¹⁹ ABI. C 71, S. 14 bis 18, vom 11.03.2000

²⁰ vgl. oben Abschnitt 2.5

²¹ Für die hier vorliegende Bürgschaft war die IMBek vom 23.10.2001 und die De-minimis-Verordnung der Kommission vom 12.01.2001 einschlägig.

²² Eberl/Kese, a. a. O., Ziffer 3.1.1, Götz/Martinez-Soria in Dausers (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Subventionsrecht, H.III. RdNr. 56

²³ Götz/Martinez-Soria, a. a. O., H.III. RdNr. 60

²⁴ Götz/Martinez-Soria, a. a. O., H.III. RdNr. 62

²⁵ BKPV, Geschäftsbericht 2000, S. 23, Ziffer 3, zweiter Spiegelstrich

²⁶ Götz/Martinez-Soria, a. a. O., H.III. RdNr. 66

²⁷ BKPV, Geschäftsbericht 2000, S. 23, Ziffer 3, dritter Spiegelstrich

²⁸ Eberl/Kese, a. a. O., Ziffer 3.1.3

- Verfälschung bzw. drohende Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedsstaaten: Die beiden Merkmale stehen in enger Verbindung, eine Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehrs wird durch die Wettbewerbsverfälschung verursacht.²⁹ Bei exportfähigen Waren und Dienstleistungen kann von einer Vermutung ausgegangen werden, dass sie Gegenstand des zwischenstaatlichen Verkehrs sind.³⁰ Der vorliegende Unternehmensbereich fiel nach unseren Erkenntnissen unter den Bereich der „exportfähigen“ Dienstleistungen³¹. Eine Beihilfegewährung durch eine Gemeinde selbst an ein ausschließlich im lokalen Bereich tätiges Unternehmen stellt eine Beeinträchtigung des innergemeinschaftlichen Handels dar, wenn Unternehmen aus anderen Mitgliedsstaaten durch diese Beihilfe der Marktzutritt verwehrt oder erschwert wird (Stabilisierung des nationalen Angebots)³². Für die Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels genügt - jedenfalls bei exportfähigen Waren - die Konkurrenz zu Mitbewerbern vor Ort.³³ Nach unserer Einschätzung waren beide Tatbestandsmerkmale erfüllt.

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten, dass der Beihilfetatbestand erfüllt ist.

Nunmehr ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob Ausnahmen oder Freistellungen vom grundsätzlichen Beihilfeverbot greifen. Die wichtigste Regelung in diesem Zusammenhang ist die sog. De-minimis-Verordnung. Nach der im maßgeblichen Zeitraum einschlägigen Verordnung vom 12.01.2001 betrug die De-minimis-Grenze für notifizierungsfreie Kleinbeihilfen 100.000 € innerhalb von drei Jahren. In Anwendung der De-minimis-Regelung ist der Beihilfewert des gewährten Darlehens zu bestimmen. Dies ist notwendig, um eine Aussage zu treffen, ob die De-minimis-Schwelle eingehalten wurde. Grundsätzlich entspricht der Beihilfewert bei einem Darlehen dem Unterschied zwischen dem nach Marktbedingungen eigentlich zu zahlenden Zinssatz, dem sog. Referenzzinssatz, und dem tatsächlich gezahlten Satz. In Fällen, in denen die Aussicht auf eine Rückzahlung des Darlehens gering ist, kann das Darlehen wie ein Zuschuss zu beurteilen sein.³⁴ Im vorliegenden Fall haben wir den Beihilfewert³⁵ des Darlehens - zum Zeitpunkt der Ausreichung - wie bei einem Zuschuss und somit mit 300.000 € angesetzt, da kein Kreditinstitut aufgrund der hohen Ausfallwahrscheinlichkeit und der unzureichenden Absicherung zur Gewährung eines Kredits bereit war und daher offensichtlich das Risiko sehr hoch war, dass der Kredit Not leidend würde.

Von einer Berechnung des Beihilfewertes der Bürgschaft haben wir damals im Rahmen der Prüfung abgesehen, da bereits mit dem gewährten Darlehen die De-minimis-Grenze überschritten war. Nachdem im konkreten Fall nach unserer Einschätzung sonstige Freistellungsre-

²⁹ Götz/Martinez-Soria, a. a. O., H.III. RdNr. 68; Stein/Martius, a. a. O., Abschnitt B. Ziffer I. Buchstabe e

³⁰ Götz/Martinez-Soria, a. a. O., H.III. RdNr. 69

³¹ Als nichtexportfähige Dienstleistungen werden das Reparaturhandwerk, lokale Verkehrsunternehmen, bestimmte Presseerzeugnisse oder Kinos, Freizeiteinrichtungen, Krankenhäuser mit nur lokalem oder regionalem Einzugsbereich gewertet, vgl. Götz/Martinez-Soria, a. a. O., H.III. RdNr. 71; vgl. BKPV, Geschäftsbericht 2000, S. 26, Ziffer 4.3, vierter Spiegelstrich

³² Eberl/Kese, a. a. O., Ziffer 3.1.5

³³ vgl. zur Problematik Stein/Martius, a. a. O., Abschnitt B. Ziffer I. Buchstabe e

³⁴ Götz/Martinez-Soria, a. a. O., H.III. RdNr. 93 i. V. mit Mitteilung der Kommission vom 13.11.1993, ABl. C 307, S. 3, Nr. 41; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Art. 87 und 88 EG-Vertrag auf staatliche Beihilfen in Form von Haftungsverpflichtungen und Bürgschaften, Nr. 3.2 letzter Absatz, ABl. C 71, S. 14 bis 18, vom 11.03.2000

³⁵ vgl. zum Begriff der Beihilfeintensität: Mitteilung der Kommission; Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation, ABl. 2006 C 323, S. 1, Abschnitt 2.2 Buchstabe c

gelungen nicht einschlägig waren (KMU-Grundsätze, Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten usw.),³⁶ bleibt festzuhalten, dass die gewährten kommunalen Unterstützungsmaßnahmen aus unserer Sicht als notifizierungspflichtige Beihilfen zu werten waren.

Anmerkungen:

- Die einzelnen Tatbestandsmerkmale des Beihilfebegriffs im Sinne des Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag können im Einzelfall zu erheblichen Auslegungsproblemen führen:
 - Bei den Tatbestandsmerkmalen (potenzielle) „Wettbewerbsverzerrung“ und „Beeinträchtigung des Handels“ zum Beispiel hat sich die Kommission im Falle der finanziellen Unterstützung von österreichischen Kommunen für Seilbahnanlagen mit der Problematik des grenzüberschreitenden Wettbewerbs und von Wettbewerbsverzerrungen („Skitourismus“) auseinandergesetzt.³⁷
 - Als weiteres Beispiel sei die sich mittlerweile zuspitzende Diskussion um den „Unternehmens“-Begriff im Sinne der Art. 86 Abs. 2 und 87 Abs. 1 EG-Vertrag erwähnt. Während nunmehr akzeptiert ist, dass z. B. kommunale Eigengesellschaften als „Begünstigte“ im Sinne des EU-Beihilferechts anzusehen sind,³⁸ sollen grundsätzlich auch Einrichtungen der Kommune ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Eigenbetrieb, Regiebetrieb) unter den Unternehmensbegriff des EU-Beihilferechts fallen.³⁹

Letztendlich wird man jeden Einzelfall im Zusammenhang mit den anderen Tatbestandsmerkmalen überprüfen müssen, um eine hinreichend gesicherte Aussage zur Beihilfequalität einer Maßnahme treffen zu können.

- Die Anwendung der Schwellenwerte bei den De-minimis-Beihilfen setzt die Berechnung des Beihilfewertes voraus. Wir haben im vorstehenden Fallbeispiel⁴⁰ das gewährte Darlehen aus Vereinfachungsgründen als „Barzuwendung“ im Sinne der De-minimis-Verordnung⁴¹ behandelt (Bruttobetrag des gewährten Darlehens). In allen anderen Fällen als Barzuwendungen bestimmt sich die Höhe der Beihilfe nach dem sog. „Bruttosubventionsäquivalent“. Auch wenn es mittlerweile eine Berechnungsmethode für Bürgschaften gibt (vgl. hierzu unten), stellt sich aufgrund der Vielfalt der möglichen Beihilfeformen die Frage, wie in den Fällen von z. B. Patronatserklärungen, Haftungsverpflichtungen oder auch PPP-Modellen der Beihilfewert zu berechnen ist. Dies ist nach unserer Einschätzung größtenteils unklar. Berechnungsmethoden hierzu in der Praxis sind uns nicht bekannt. Jedoch fallen derartige Beihilfen, bei denen das Bruttosubventionsäquivalent nicht genau im Voraus be-

³⁶ FMBek vom 01.08.2007, FMBl S. 277 ff., Nr. 1.4.1 m.w.N.

³⁷ Brüssel Aktuell 9/2002

³⁸ IMBek vom 23.10.2001, Ziffer 7.6

³⁹ IMBek vom 02.08.2006 (Monti-Paket), Ziffern 3.3.1 und 3.3.2

⁴⁰ Im Rahmen der Prüfung erstellen wir aus zeitlichen Gründen keine Beihilfewertberechnungen.

⁴¹ Art. 2 Abs. 3 der Verordnung (EG) Nr. 69/2001 vom 12.01.2001 bzw. Art. 2. Abs. 3 der Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 vom 15.12.2006

rechnet werden kann, ohne dass eine Risikobewertung erforderlich wäre,⁴² nicht (mehr) unter die De-minimis-Beihilfen. Bei diesen Beihilfen wird man im Zweifel von der Notifizierungspflicht ausgehen müssen (soweit keine anderen Ausnahmeregelungen einschlägig sind).

- Zu den Rechtsfolgen unterlassener Notifizierungen - dies gilt entsprechend auch für die nachfolgenden Fallbeispiele - weisen wir auf die jüngere Rechtsprechung des BGH hin.⁴³ Vor einer abschließenden Entscheidung der Kommission über die Zulässigkeit der Beihilfe darf diese nicht gewährt werden (Durchführungsverbot). Eine Verletzung des Durchführungsverbots führt zur Nichtigkeit des Vertrages (§ 134 BGB) oder zur Rechtswidrigkeit des begünstigenden Verwaltungsakts.⁴⁴
- Die Gewährung eines Gelddarlehens stellt grundsätzlich ein Bankgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 KWG dar. Eine Gemeinde läuft immer dann Gefahr, ein genehmigungspflichtiges Bankgeschäft zu tätigen, wenn sie derartige Geschäfte außerhalb eines öffentlich geregelten Kassenverbundes oder sonstigen Verhältnisses (z. B. KommZG) vornimmt. Im Zweifelsfall empfiehlt sich eine Abklärung bei der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht - insbesondere auch deshalb, weil ein Betreiben genehmigungspflichtiger Bankgeschäfte ohne Erlaubnis gegebenenfalls strafrechtlich von Bedeutung sein könnte (§§ 54 und 32 KWG)⁴⁵.

Fallbeispiel 2

Eine Gemeinde übernahm für eine ortsansässige Firma den Herstellungsbeitrag für die Entwässerungseinrichtung von rd. 120.000 € aus dem gemeindlichen Haushalt und erstattete den Betrag an den gemeindlichen Eigenbetrieb „Abwasserbeseitigung“. Ein weiterer zur Zahlung fälliger Beitrag für die Entwässerungseinrichtung von etwa 75.000 € wurde für einige Jahre zinslos gestundet. Dieser Beitrag war zum Zeitpunkt unserer Prüfung nicht bezahlt.

Außerdem hat die Gemeinde für die Firma den Herstellungsbeitrag für die Wasserversorgung von rd. 85.000 € zwischenfinanziert und einige Zeit später an den für die Wasserversorgung zuständigen Zweckverband überwiesen. Dieser Betrag wurde von der Gemeinde gegenüber der Firma ebenfalls zinslos gestundet und sollte der Gemeinde von der Firma erstattet werden. Eine Erstattung war bis zum Zeitpunkt unserer Prüfung unterblieben.

Die Gemeinde stufte diese Vorgehensweise als Wirtschaftsförderung zur Arbeitsplatzsicherung des ortsansässigen Betriebs ein.

⁴² gemeint sind sog. „transparente Beihilfen“, vgl. Art. 2. Abs. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 vom 15.12.2006

⁴³ vgl. unseren Geschäftsbericht 2000, S. 18 ff., vgl. BGH, Urteil vom 04.04.2003 - V ZR 314/02 -, GK 217/2003, und Urteil vom 20.01.2004 - XI ZR 53/03 -, GK 126/2004, BKPV-Mitteilungen 1/2005 RdNr. 1

⁴⁴ IMBek vom 02.08.2006 (Monti-Paket), Ziffer 1 zweiter Absatz

⁴⁵ vgl. auch BKPV-Mitteilungen 1/2002, S. 13 ff.

Rechtlich ist dieser Fall wie folgt zu beurteilen:

a) Übernahme des Beitrags von 120.000 € aus dem gemeindlichen Haushalt

Die Übernahme der öffentlich-rechtlichen Forderungen durch die Gemeinde kommt im Ergebnis einem Erlass gleich. Ein Beitragserlass kann jedoch nur gewährt werden, wenn die Einziehung nach Lage des Einzelfalles unbillig wäre (vgl. § 227 AO i.V. mit Art. 13 Abs. 1 Ziffer 5 a KAG). Nach dem von uns festgestellten Sachverhalt war weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit erkennbar. Ein Beitragsverzicht ist eine grundsätzlich unzulässige Maßnahme unmittelbarer kommunaler Wirtschaftsförderung. Wirtschaftspolitische Erwägungen, wie z. B. das Interesse einer Gemeinde an der Ansiedlung eines Industrieunternehmens⁴⁶ oder die Erwartung auf Steigerung der gemeindlichen Finanzkraft durch höhere Gewerbesteuererhebungen, rechtfertigen keinen Verzicht auf die Erhebung satzungsmäßiger Kommunalabgaben.⁴⁷

b) Herstellungsbeiträge von 75.000 € und 85.000 €

Die beiden Maßnahmen sind als Stundung zu werten. Wir stellten im Rahmen der Prüfung fest, dass die Voraussetzungen für eine Stundung nach § 222 AO i.V. mit Art. 13 Abs. 1 Ziffer 5 a KAG („erhebliche Härte“) nicht geprüft wurden und sich nach Aktenlage auch keinerlei Hinweise für das Vorliegen der Voraussetzungen ergaben.⁴⁸

c) EU-Beihilferecht

Die Tatbestandsmerkmale einer EU-Beihilfe im Sinne des Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag waren nach unseren Feststellungen erfüllt. Die Kommission ist vor jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung so rechtzeitig zu unterrichten (Notifizierungspflicht), dass sie prüfen kann, ob eine Beihilfe genehmigungsfähig ist (Art. 88 Abs. 3 EG-Vertrag). Das bedeutet, dass Beihilfen ohne vorherige Zustimmung der Kommission nicht gewährt werden dürfen.

Nach der damals geltenden De-minimis-Regelung durften nur Beihilfen gewährt werden, deren Beihilfewert zusammen 100 T€ innerhalb von drei Jahren nicht überstieg.⁴⁹ Dieser Wert wurde hier - unabhängig vom Beihilfewert der Stundungen - überschritten. Die Beihilfe wäre notifizierungspflichtig gewesen.

Anmerkung:

Für die Bestimmung des Beihilfewertes einer Stundung gibt es - soweit ersichtlich - keine offizielle Berechnungsmethode. Soweit eine (unzulässige) zinslose Stundung eingeräumt wird, könnte man den Zinsvorteil als Beihilfewert ansehen. Unklar ist, wie eine zeitlich nicht befristete, zinslose Stundung zu werten ist. Möglicherweise würde die EU-Kommission eine derartige

⁴⁶ vgl. BayVGH, Urteil vom 28.05.1975, BayVBI 1977, 246, DVBI 1977, 394, KStZ 1976, 15

⁴⁷ Vgl. auch Ecker, Kommunalabgaben in Bayern, Stand Oktober 2007, Erl. 8.6; das Bayerische Staatsministerium des Innern sieht einen Verzicht auf Herstellungsbeiträge als unzulässige (direkte) Wirtschaftsförderung an (vgl. FSt 2/1992).

⁴⁸ vgl. hierzu auch Schreml/Bauer/Westner, a. a. O., Erläuterungen zu § 32 KommHV

⁴⁹ vgl. die bis zum 31.12.2006 gültige VO (EG) Nr. 69/2001; für die ab 01.01.2007 gültige VO (EG) Nr. 1998/2006 gilt grundsätzlich eine Gesamtsumme von 200 T€

Stundung als „intransparente“ Beihilfe einstufen. Auch rechtmäßig gewährte (zinslose) Stundungen können den Beihilfetatbestand erfüllen.

Fallbeispiel 3

Ein Gewerbebetrieb unterhielt in der Gemeinde A eine (sanierungsbedürftige) Betriebsstätte. Der Geschäftsführer des Unternehmens bot der Gemeinde A an, die Hauptniederlassung der Firma von der benachbarten Gemeinde B (mit der bisherigen Hauptniederlassung) in die Gemeinde A zu verlegen, wenn sie im Gegenzug die Gewerbesteuer für die folgenden zwei Jahre erlassen würde. Der Gemeinderat der Gemeinde A beschloss, das Angebot der Firma anzunehmen und die Gewerbesteuer mit voraussichtlich insgesamt rd. 43 T€ zu erlassen. Grundlage für die Beschlussfassung waren die damals vorliegenden Zerlegungsbescheide für Zwecke der Vorauszahlung. Aus den Beschlussunterlagen war ersichtlich, dass die Sanierung des gesamten Fabrikgebäudes als Maßnahme der Verschönerung des Ortsbildes und die Entscheidung über die Verlegung der Hauptniederlassung des Gewerbebetriebs in die Gemeinde A die Hauptgründe für den Billigkeitserlass waren. Die Gemeinde A teilte der Firma daraufhin schriftlich mit: „Die Gewerbesteuer für die Jahre [...] und [...] wird erlassen.“ Etwa ein Jahr später setzte das Finanzamt für diese Jahre erheblich höhere Gewerbesteuermessbeträge fest. Dadurch stiegen die vorab erlassenen Gewerbesteuerbeträge auf insgesamt rd. 640 T€.

Rechtlich ist dieser Fall wie folgt zu beurteilen:

a) Erlass der Gewerbesteuerforderung

Nach § 1 Abs. 2 Nr. 5 AO i.V. mit § 227 AO kann die Gemeinde Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Die Gemeinde hat damit die Möglichkeit, bei der Erhebung der Gewerbesteuer aus Billigkeitsgründen vom Gesetzgeber nicht gewollte Härten auszugleichen. Sachliche Billigkeitsgründe sind dann gegeben, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage - hätte er sie geregelt - im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte.⁵⁰ Hätte der Bundesgesetzgeber gewollt, dass dem Erlass von Gewerbesteuer auch die Funktion eines Anreiz- und Lenkungsmittels im o.g. Sinne zukäme, hätte er besondere Erlassvorschriften im Gewerbesteuergesetz (GewStG) geschaffen. Dies ist aber nicht der Fall. Im konkreten Fall waren Anhaltspunkte für sachliche Härtegründe nicht erkennbar und nicht aktenkundig. Der Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen kam nicht in Betracht.

Die schriftliche Mitteilung über den Erlass ist als begünstigender Verwaltungsakt zu werten. Die Rücknahme der von der Gemeinde gewährten Begünstigung war nach deutschem Verfahrensrecht nicht mehr möglich.

b) EU-Beihilferecht

Der Gewerbesteuererlass erfüllt den Tatbestand einer Beihilfe im Sinne des Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag.⁵¹ Der ursprüngliche, der Beschlussfassung zugrunde gelegte Erlassbetrag von rd. 43 T€ lag unter der damaligen De-minimis-Grenze von 100 T€ und wäre, wenn das De-minimis-Konto nicht ausgeschöpft gewesen wäre, für sich betrachtet nicht notifizierungspflichtig gewesen. Jedoch muss die gesamte Vergünstigung, d. h. der gesamte Betrag des Erlasses

⁵⁰ Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand Dezember 2007, RdNr. 40 zu § 227

⁵¹ vgl. die Aufzählung in unserem Geschäftsbericht 2000, S. 24, Abschnitt 4.1

berücksichtigt werden (innerhalb von drei Jahren⁵²). Damit ergibt sich ein weit über der De-minimis-Grenze liegender Betrag. Die Beihilfe wäre demzufolge - übrigens auch nach der derzeit geltenden De-minimis-Verordnung - notifizierungspflichtig gewesen.

Anmerkungen:

- Bei der Mitteilung über den Gewerbesteuererlass handelte es sich um einen rechtswidrigen, begünstigenden Verwaltungsakt. Ein solcher kann nur unter den Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 AO zurückgenommen werden. Die Voraussetzungen für eine Rücknahme nach § 130 Abs. 2 AO lagen nach Aktenlage nicht vor. Wird (wie im vorliegenden Fall) eine Verzichtszusage oder Verzichtszusicherung durch Verwaltungsakt ausgesprochen, ist sie - sofern keine Nichtigkeitsgründe vorliegen - grundsätzlich auch bei Rechtswidrigkeit wirksam und geeignet, einen Rechtsanspruch auf Verzicht zu begründen. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass das EU-Recht wirksame Rückabwicklungsvorschriften fordert und davon ausgeht, dass die Mitgliedsstaaten zur Rückforderung rechtswidriger Beihilfen - unbeschadet des Gemeinschaftsrechts - alle in ihren Rechtsordnungen verfügbaren erforderlichen Schritte unternehmen.⁵³ Alleine die Feststellung der Rechtswidrigkeit nach § 130 AO wäre gegebenenfalls danach nicht ausreichend.
- Grundlage für den voraussichtlichen Erlass waren - wie beschrieben - die Zerlegungsbescheide für Zwecke der Vorauszahlung. Unabhängig davon, dass ein Erlass auf dieser Grundlage bereits rechtswidrig war, beging die Gemeinde zusätzlich den Fehler, den Erlass nicht betragsmäßig zu begrenzen, was durch die spätere endgültige Veranlagung einen deutlich höheren Einnahmenverlust für die Gemeinde verursachte. Im Hinblick auf die Beihilfewertbestimmung ist bereits der Erlass auf der voraussichtlichen Grundlage von etwa 43 T€ als problematisch zu werten. Eine konkrete, endgültige Beihilfewertbestimmung war objektiv nicht möglich, da der endgültige Zerlegungsbescheid noch nicht vorlag. Es muss offen bleiben, ob die EU-Kommission derartige Fälle (d. h. bereits den Erlass auf der Grundlage von 43 T€) möglicherweise als „intransparente“ Beihilfen einstufen würde.

Fallbeispiel 4

Eine Gemeinde schloss mit einem Unternehmen einen „Ansiedlungsvertrag“, mit dem Gewerbeflächen an das Unternehmen verkauft wurden. Im Kaufvertrag wurden als „Maßnahme der Wirtschaftsförderung“ u. a. verschiedene Nachlässe auf den vereinbarten Grundstückspreis gewährt. Insgesamt wurde ein Kaufpreis von 30 €/m² vereinbart. In allen anderen Kaufverträgen der Gemeinde von (vergleichbaren) Gewerbeflächen wurden Grundstückswerte zwischen 55 € und 60 € je m² Grundstücksfläche vereinbart. Diese Preisspanne entsprach nach Auskunft des Gutachterausschusses beim zuständigen Landratsamt auch dem Grundstücksrichtwert/Verkehrswert von Gewerbeflächen bei der Gemeinde. Insgesamt hätte sich bei Anwendung des Richtwertes ein um über 100.000 € höherer Kaufpreis ergeben.

⁵² Art. 2 Abs. 2 VO (EG) Nr. 69/2001

⁵³ Nr. 6.2 der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Art. 87 und 88 EG-Vertrag auf staatliche Beihilfen in Form von Haftungsverpflichtungen und Bürgschaften, ABl. C 71, S. 14 bis 18, vom 11.03.2000, und Art. 14 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999, ABl. L 83, S. 6, vom 27.03.1999

Rechtlich beurteilt sich dieser Fall wie folgt:

a) Grundstücksüberlassung

Grundstücke dürfen nach Art. 75 Abs. 1 Satz 2 GO in der Regel nur zum Verkehrswert veräußert werden. Eine Veräußerung unter Wert wird allgemein als zulässig erachtet, wenn sie in Erfüllung von Gemeindeaufgaben geschieht.⁵⁴ Nach Nr. 1.3.2 der IMBek vom 15.05.1992 (AllMBI S. 535) sind Veräußerungen unter Wert grundsätzlich keine zulässigen Maßnahmen unmittelbarer kommunaler Wirtschaftsförderung. Maßnahmen, die einzelnen Unternehmen geldwerte Vorteile einräumen, sind - so die IMBek - lediglich ausnahmsweise zulässig (z. B. um eine aus städtebaulichen Gründen notwendige Verlagerung eines Betriebs zu ermöglichen). Die verbilligte Abgabe von Gewerbegrundstücken zur **Neuansiedlung** von Gewerbebetrieben⁵⁵ fällt nicht unter die Ausnahmeregel des Art. 75 Abs. 1 Satz 2 GO und ist als direkte Wirtschaftsförderungsmaßnahme unzulässig.⁵⁶

b) EU-Beihilfe

Der verbilligte Verkauf von Gewerbe-/Industriegrundstücken durch Gemeinden erfüllt den Beihilfegriff des Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag und ist grundsätzlich notifizierungspflichtig.⁵⁷ Die Notifizierungspflicht im konkreten Fall richtet sich danach, ob das Grundstücksgeschäft unter die bis zum 31.12.2006 geltende De-minimis-Grenze von 100.000 € oder unter die ab 01.01.2007 geltende Grenze von 200.000 € fällt und das De-minimis-Konto nicht bereits anderweitig (durch Anrechnung anderer Beihilfen) ausgeschöpft ist. Im vorliegenden Fall lag das Grundstücksgeschäft im Geltungszeitraum der VO (EG) Nr. 69/2001 (De-minimis-Beihilfen), wonach die einem Unternehmen gewährten Beihilfen einen Betrag von 100.000 € nicht übersteigen durften. Nach Aktenlage hätte die Beihilfe notifiziert werden müssen.

Anmerkungen:

- Nach Art. 75 Abs. 2 Satz 2 GO - in entsprechender Anwendung - ist eine Überlassung von Grundstücken unter Wert zur Sicherung der Existenz kleiner und ertragsschwacher Gewerbebetriebe zulässig. Allerdings ist in der Praxis nicht klar, welche Betriebe konkret unter diese Ausnahme fallen. Die vorstehend geschilderten Fälle betrafen ausschließlich mittelständische Unternehmen bis hin zu Großkonzernen.
- An eine zulässige Überlassung von Gewerbegrundstücken unter Wert - am weitestgehenden das Urteil des BayVGH vom 22.12.1998 (vgl. oben Ziffer 2.4 Buchstabe c) - sind als Ausnahmeregelung strenge Voraussetzungen geknüpft. Die einzelfallbezogene Bevorzugung eines Betriebs wäre - schon alleine aus Gründen der Gleichbehandlung - auch nach diesem Urteil des BayVGH nicht zulässig.

⁵⁴ vgl. Schulz/Wachsmuth/Zwick u. a., a. a. O., Erl. 2.4.1 zu Art. 75 GO mit Hinweisen zum Vorliegen der weiteren Voraussetzungen

⁵⁵ vgl. Schulz/Wachsmuth/Zwick u. a., a. a. O., Erl. 2.4.2 zu Art. 75 GO, zweiter Spiegelstrich, mit weiteren Einzelfällen

⁵⁶ vgl. auch IMS vom 28.10.1991, abgedruckt in FSt 5/1993

⁵⁷ vgl. u. a. IMS vom 23.05.1991, abgedruckt in FSt 2/1992, Ziffern 2 und 4

- In dem geschilderten Fall war die Unterwertveräußerung offensichtlich. In der Praxis ergibt sich jedoch häufig die Frage, mit welchem Betrag man im konkreten Fall den Verkehrswert ansetzt.⁵⁸ In vielen Fällen werden Überlegungen zur Wertermittlung überhaupt nicht angestellt bzw. sind Feststellungen zur Wertermittlung nicht aktenkundig (vgl. hierzu Nr. 1.1 der IMBek vom 15.05.1992).
- Beim kommunalen Grundstücksverkehr ist die Mitteilung der Kommission (ABI. C 209, S. 3 bis 5, vom 10.07.1997) zu beachten. Die Kommission hat sich hier zur Zulässigkeit von Beihilfen der öffentlichen Hand bei ihren Verkäufen von Bauten und Grundstücken geäußert.⁵⁹
- Bei Abschluss dieses Artikels war ein EG-Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland wegen der Bevorzugung Ortsansässiger bei der Grundstücksvergabe (Gemeinde Selfkant, NRW) anhängig. Sollte sich die Auffassung der Kommission, dass die Regelungen zum Grundstücksverkauf in der Gemeinde Selfkant diskriminierend seien und gegen Gemeinschaftsrecht verstießen, durchsetzen, würden möglicherweise alle Einheimischenmodelle auf dem Prüfstand stehen. Gegebenenfalls müssten die einzelnen Modelle je nach Gestaltung aufgehoben oder geändert werden. Welche Auswirkungen sich dadurch auf dem gewerblichen kommunalen Grundstücksmarkt ergeben, ist noch völlig offen.

4. De-minimis-Verordnung (EG) Nr. 1998/2006

Wie die vorstehenden Beispiele zeigen, haben die De-minimis-Regelungen erhebliche Bedeutung für die Anwendung der EU-Beihilfevorschriften durch die Kommunen. Wir möchten deshalb kurz auf die wichtigsten Änderungen der ab 01.01.2007 geltenden Verordnung im Vergleich zum bis dahin geltenden Recht eingehen.

Die De-minimis-Regel wurde zunächst durch eine Mitteilung der Kommission im Jahr 1996 eingeführt⁶⁰ und dann durch die Verordnung (EG) Nr. 69/2001 verankert.⁶¹ Die Betragsgrenzen beliefen sich von 1991 bis 1996 auf 50.000 ECU, von 1996 bis 2006 auf 100.000 ECU bzw. 100.000 € bezogen auf einen Zeitraum von drei Jahren (Art. 2 Abs. 2 der Verordnung). Mit Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15.12.2006, die die Verordnung (EG) Nr. 69/2001 vom 12.01.2001 ablöste, wurde die De-minimis-Schwelle auf 200.000 € innerhalb eines Zeitraumes von drei Steuerjahren angehoben (Art. 2 Abs. 2 der Verordnung).

⁵⁸ vgl. hierzu Schulz/Wachsmuth/Zwick u. a., a. a. O., Erl. 2.2 zu Art. 75 GO: „Der Verkehrswert ist allerdings keine mathematisch exakt feststellbare Größe, sondern bewegt sich in der Regel innerhalb eines Toleranzspielraums.“

⁵⁹ FSt 15/1998; Schulz/Wachsmuth/Zwick u. a., a. a. O., Erl. 7 zu Art. 75 GO; Koenig/Kühling, Grundstücksveräußerungen der öffentlichen Hand, planerischer Wandel und EG-Beihilfenrecht, NZBau 2001, 409 ff.

⁶⁰ Götz/Martinez-Soria, a. a. O., H.III. RdNr. 76

⁶¹ <http://europa.eu/scadplus/leg/de/lvb/l26121.htm> (Stand September 2007); FSt 15/1998

Anwendungsbereich

Die Verordnung gilt für Beihilfen an Unternehmen grundsätzlich in allen Wirtschaftsbereichen. Der Verkehrssektor fällt nunmehr - im Gegensatz zu früher - in den Geltungsbereich der Verordnung (abgesehen von Beihilfen für den Erwerb von Fahrzeugen für den Straßengütertransport⁶²). Nach Art. 1 Abs. 1 der Verordnung sind verschiedene Bereiche vom Geltungsbereich ausgenommen. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass die Verordnung nicht für Beihilfen an Unternehmen in Schwierigkeiten⁶³ anwendbar ist (Art. 1 Abs. 1 Buchstabe h).

Begriff

Der De-minimis-Höchstbetrag von 200.000 € bezieht sich auf die Gesamtsumme aller gewährten De-minimis-Beihilfen. Ein Überschreiten des Höchstbetrags führt bei der einzelnen Beihilfe oder allen gewährten Beihilfen zur Nichtanwendbarkeit der Verordnung bzw. zur Notifizierungspflicht (Art. 2 Abs. 2 zweiter Absatz).

Beihilfen

Die De-minimis-Verordnung ist nur auf sog. „transparente“ Beihilfen anwendbar - das sind Beihilfen, für die das Bruttosubventionsäquivalent, d. h. die Höhe des Beihilfewerts (wirtschaftlicher Vorteil für den Beihilfeempfänger), im Voraus genau bestimmt werden kann, ohne eine Risikobewertung vornehmen zu müssen (Art. 2 Abs. 4 der Verordnung und die Einzelfälle unter Buchstaben a bis c).

Bürgschaften (Art. 2 Abs. 4 Buchstabe b der Verordnung)

Bürgschaften dürfen nur an Unternehmen gewährt werden, die nicht in wirtschaftlichen Schwierigkeiten sind.

Die Verordnung sieht nunmehr zwei Möglichkeiten zur notifizierungsfreien Gewährung von Bürgschaften vor:

- a) Einzelbürgschaft aufgrund einer Bürgschaftsregelung
 - Allgemeine Bürgschaftsregelung (z. B. eine vom Gemeinderat beschlossene allgemeine Richtlinie für die Gewährung von Bürgschaften)
 - Verbürgter Teil des Darlehens höchstens insgesamt 1,5 Mio € je Unternehmen
 - Verbürgungsanteil des zugrunde liegenden Darlehens höchstens 80 %
 - Keine „ad-hoc-Bürgschaften“ (d. h. Bürgschaften lediglich aufgrund von Einzelfallentscheidungen)

⁶² Die Beihilfegrenze ist in diesem Falle abweichend von der sonst allgemein gültigen Grenze auf 100 T€ in drei Steuerjahren bzw. 750 T€ für Bürgschaften beschränkt.

⁶³ Zum Begriff des „Unternehmens in Schwierigkeiten“ vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten, Ziffer 2.1 (Mitteilung der Kommission, ABl. C 288 vom 09.10.1999)

- b) Einzelbürgschaft aufgrund einer genehmigten Berechnungsmethode
- Bürgschaftsregelung (siehe oben)
 - Die Anwendung der genehmigten Berechnungsmethode wird als „transparente Bürgschaftsregelung“ im Sinne des Art. 2 Abs. 4 Buchstabe d der Verordnung angesehen.
 - Die mittlerweile von der Kommission genehmigte deutsche Berechnungsmethode⁶⁴ basiert im Wesentlichen auf dem Risiko des Kreditnehmers (Einstufung in eine Risikoklasse - Rating), der Ausfallwahrscheinlichkeit des Kredits und einer Erlösquote (Teil der verbürgten Summe, die bei Ausfall eines Kredits und Inanspruchnahme der Bürgschaft zurückverlangt werden kann).
 - Anstelle der Höchstsumme von 1,5 Mio € ergibt sich die maximale Bürgschaftshöhe nach der Berechnungsmethode (unter Berücksichtigung der Höchstgrenze des Verbürgungsanteil von 80 % des zugrunde liegenden Darlehens).⁶⁵

Kumulierungsverbot

Für dieselben förderbaren Aufwendungen dürfen solche De-minimis-Beihilfen mit einer anderen Beihilfe nur bis zu der maximalen Förderintensität kumuliert werden, welche die Rechtsgrundlage der anderen Beihilfe erlaubt.

Übergangsvorschrift

Nach den Übergangsbestimmungen (Art. 5 Abs. 2 der Verordnung) fallen bis zum 30.07.2007 gewährte De-minimis-Einzelbeihilfen noch unter den Anwendungsbereich der alten Verordnung. Die neue Verordnung gilt vom 01.01.2007 bis zum 31.12.2013.

Anmerkungen:

- Die Gewährung einer Bürgschaft nach Buchstabe a stellt eine deutliche Verschlechterung gegenüber der früheren Praxis dar (20 Mio € notifizierungsfreies Bürgschaftsvolumen). Die Verordnung äußert sich nicht dazu, was unter einer „Bürgschaftsregelung“ zu verstehen ist. Die Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände und der zentrale Kreditausschuss haben einen Vorschlag für eine kommunale Bürgschaftsregelung erarbeitet,⁶⁶ der zumindest allen bayerischen Landkreisen mittlerweile vorliegt.
- Für die unter Buchstabe b angesprochene genehmigte Berechnungsmethode wurde von PricewaterhouseCoopers (PWC) im Auftrag der Bundesregierung ein Beihilfewertrechner entwickelt. Dieser Beihilfewertrechner kann auf der Internetseite der Firma abgerufen werden. Die Ergebnisse, die sich bei Anwendung dieses Rechners ergeben, sind jedoch für den Anwender nicht transparent, da nicht bekannt ist, welche Formel hinterlegt ist und wie sich die Ergebnisse errechnen. Gänzlich ungeklärt ist, wie eine Kommune zu dokumentieren hat, dass sie die von der Kommission genehmigte Berechnungsmethode angewendet

⁶⁴ Der Beihilfewert einer Bürgschaft ergibt sich aus der Differenz zwischen dem vom Staat getragenen Risiko, das von der Ausfallwahrscheinlichkeit des verbürgten Kredits abhängt, und den Prämien, die der Staat vom Kreditnehmer erhält (Brüssel Aktuell 27/2007).

⁶⁵ vgl. zur Berechnung David Linse, Neue Rechtsgrundlage für kommunale Bürgschaften, BayGT 2007, 513 ff.

⁶⁶ vgl. Rundschreiben des Bayerischen Landkreistags vom 17.09.2007

hat (z. B. dürfte es sich empfehlen, dass die Gemeinde die Berechnungsmasken mit den Ergebnissen ausdrückt bzw. die Berechnungen dokumentiert).

5. Schlussbemerkung

Es ist die Tendenz erkennbar, dass das EU-Beihilferecht auf immer mehr kommunale Aufgabenfelder anzuwenden ist und damit an Bedeutung gewinnt. Dabei zeigt sich teilweise die EU-Beihilfeproblematik bei den einzelnen Fallgestaltungen erst auf den zweiten (oder dritten) Blick. Die EU-Beihilfeverstöße ziehen wegen möglicher Schadensersatzforderungen, Rückabwicklungen sowie Haftungsfragen unter Umständen erhebliche finanzielle Folgen nach sich. Die Kommunen werden deshalb zwangsläufig ihr Verwaltungshandeln zunehmend auf die EU-Beihilferegelungen abzustimmen haben. Die Kenntnis der Grundzüge des EU-Beihilferechts ist hierbei unerlässlich.

Einzelfragen und Umsetzungshinweise zur doppelten kommunalen Buchführung

Verfasser: Stephan **Grill**
Franz **Duschl**

Inhaltsübersicht	Seite
Vorbemerkung	56
1. Behandlung von Vereinbarungen über Vorfinanzierungen mit Grundstücksbeschaffungs- und Erschließungsgesellschaften	56
2. Bewertung von Vermögensgegenständen, die Gemeinden aufgrund von Erschließungsverträgen übereignet wurden	57
3. Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Hochbaumaßnahmen und Straßen	59
4. Besondere Rückstellungsarten bei Kommunen	63
5. Abgrenzung der einzelnen Formen von Finanzanlagen	65

Vorbemerkung

Der Beitrag aus dem Geschäftsbericht 2006, S. 47 ff., zu Einzelfragen und Umsetzungshinweisen bei Einführung der doppelten kommunalen Buchführung wird mit den folgenden Erläuterungen fortgesetzt.

Wir nehmen in diesem Rahmen zu Fragen Stellung, die nach unseren Erfahrungen aus den bisherigen Prüfungen und aufgrund von häufig gestellten Fragen bei Beratungen den Kommunen Probleme bereiteten.

Die Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (KommHV-Doppik) liegt mittlerweile vor.¹ Auch der Entwurf der Bewertungsrichtlinie Bayern (BewertR Bayern - E -) ist so weit fortgeschritten, dass hierzu große Planungssicherheit besteht.²

1. Behandlung von Vereinbarungen über Vorfinanzierungen mit Grundstücksbeschaffungs- und Erschließungsgesellschaften

Viele Gemeinden haben Geschäftsbesorgungsverträge mit Grundstücksbeschaffungs- und Erschließungsgesellschaften abgeschlossen. Solche Verträge stellen kreditähnliche Rechtsgeschäfte dar, die zwar der Rechtsaufsicht vorzulegen sind, aber nicht in der gemeindlichen Schuldenstandsstatistik erscheinen (sog. Finanzierung „außerhalb des Haushalts“).³

Diese Verträge bieten zwei Ausgestaltungsmöglichkeiten:

Bei der ersten Variante kauft die Gemeinde die Grundstücke und wird deren Eigentümerin. Darüber hinaus führt die Gemeinde die gesamten Baumaßnahmen eigenverantwortlich durch. Träger der Investitionsmaßnahmen bleibt also die Gemeinde. Die Grundstücksbeschaffungs- und Erschließungsgesellschaft übernimmt die Vor- und Zwischenfinanzierung der Erschließungsmaßnahmen und wickelt den damit in Zusammenhang stehenden Rechnungs- und Zahlungsverkehr ab.

Bei der anderen Variante kauft die Grundstücksbeschaffungs- und Erschließungsgesellschaft (als weisungsgebundene Treuhänderin) die Grundstücke und führt auch die Baumaßnahmen auf eigene Rechnung durch. Die Gesellschaft wird demnach Eigentümerin der Grundstücke.

Nach unseren Erfahrungen überwiegt die erste Variante in der Praxis, so dass wir uns im Folgenden auf die Darstellung dieser Vertragsform beschränken.

Zur Verminderung der Finanzierungskosten werden von der Gemeinde die Kaufpreiszahlungen, erhobenen Beiträge, Ablösebeträge und Vorauszahlungen bzw. Vorausleistungen an die

¹ vgl. GVBl 2007, S. 678

² vgl. hierzu die Internet-Seite des Bayerischen Staatsministeriums des Innern (www.stmi.bayern.de/imperia/md/content/stmi/buengerundstaat/kommunen/finanzen/bewertungsrichtlinie.pdf)

³ vgl. Bek über das Kreditwesen der Kommunen vom 05.05.1983, MABl S. 408, und Bek des BayStMI vom 06.02.2007, Nr. IB4-1512.5-9

Gesellschaften weitergeleitet. Viele Gemeinden haben die bisher erzielten Erlöse aus dem Weiterverkauf der Grundstücke, die Beitragseinnahmen und deren Weiterleitung an die Unternehmen nicht im kameralen Haushalt abgewickelt, obwohl für Ausgaben, die im Rahmen der Geschäftsbesorgungsverträge anfallen, zum Zeitpunkt der Kassenwirksamkeit Ausgabemittel bzw. Verpflichtungsermächtigungen bei den betreffenden Haushaltsstellen zu veranschlagen sind.⁴

Bei der Umstellung auf die doppelte kommunale Buchführung sind solche Vereinbarungen als Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleichkommen, auszuweisen. Sie sind der Gemeinde vollständig als Verpflichtung gegenüber einem Dritten zuzurechnen, da ein vertraglich genau bestimmter Leistungszwang, der eine Belastung der Gemeinde darstellt, besteht und die Inanspruchnahme sicher ist. Im Übrigen kann die Gesellschaft das ausstehende Finanzierungssaldo nach Ablauf der Vertragsdauer vollständig zurückerfordern.

Das bedeutet, dass diese Vereinbarungen - im Gegensatz zu den kameralen Jahresrechnungen - vollständig, das Eigenkapital mindernd in die Eröffnungsbilanz bzw. die doppelten Jahresabschlüsse eingehen müssen. Als Wertansätze in der Bilanz sind hierbei die Finanzierungssalden zu wählen, die sich aus den entsprechenden Mitteilungen der Gesellschaften ergeben.

Die angeschafften bzw. hergestellten Vermögensgegenstände (z. B. Straßen, Grundstücke, Leitungsnetze) sind auf der Aktivseite der Bilanz bei dem betreffenden Sachanlagevermögen (unbebaute und bebaute Grundstücke, Infrastrukturvermögen, Anlagen im Bau) bzw. Umlaufvermögen (Baugrundstücke) zu buchen. Die Gemeinde wird wirtschaftliche Eigentümerin der Vermögensgegenstände. Die Bewertung dieser Vermögensgegenstände richtet sich dabei nach den einschlägigen Bestimmungen der KommHV-Doppik bzw. der BewertR Bayern - E -.

2. Bewertung von Vermögensgegenständen, die Gemeinden aufgrund von Erschließungsverträgen übereignet wurden

Bei einem Erschließungsvertrag überträgt die Gemeinde nach § 124 Baugesetzbuch (BauGB) die Erschließung eines Baugebiets auf einen Erschließungsträger. Der Erschließungsträger verpflichtet sich zur Herstellung der Erschließungsanlagen auf eigene Kosten. Im Gegenzug verpflichtet sich die Gemeinde, die öffentlichen Erschließungsanlagen zu unterhalten und in ihre Verkehrssicherungspflicht zu übernehmen.

Die Erschließung umfasst in der Regel unter anderem die Herstellung der öffentlichen Straßen, Wege und Plätze mit ihren Bestandteilen, insbesondere auch der Straßenentwässerung, die Anlagen der öffentlichen Wasserversorgung und die Anlagen der öffentlichen Abwasserbeseitigung (Grundstücksentwässerung). Der Erschließungsträger übereignet der Gemeinde die in seinem Eigentum befindlichen Grundstücksflächen kostenlos, auf denen die öffentlichen Verkehrsflächen und andere Anlagen errichtet werden. Auch das Eigentum an den leitungsgebundenen Anlagen zur Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung geht nach Abnahme auf die Gemeinde über.

⁴ vgl. GK 207/1992

Im Folgenden wird auf die Regelungen des Mustererschließungsvertrages des Bayerischen Gemeindetags⁵ abgestellt. In § 11 des Musters wird zu den Herstellungsbeiträgen für die Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung und zu den Kosten der Grundstücks- und Straßenentwässerung Nachstehendes geregelt:

„(1) Die Gemeinde erhebt zur Deckung ihres Aufwands für die Herstellung der Anlagen zur Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung (Entwässerung) Beiträge. Die Beitragsschuld entsteht nach Maßgabe der einschlägigen Satzung (BGS-WAS bzw. BGS-EWS) mit der Anschlussmöglichkeit des Grundstücks an die jeweilige Einrichtung.

(2) Die für den Bau von Teilen der öffentlichen Abwasseranlage entstandenen und anerkannten Kosten - abzüglich ... % als Anteil für die Straßenentwässerung - werden auf die Herstellungsbeiträge zur Abwasserbeseitigung (Entwässerungsbeiträge) angerechnet, die im Vertragsgebiet (§ 1 Abs. 1) zu erheben sind.

(3) Übersteigen die anerkannten Kosten - abzüglich ... % (vgl. Abs. 2) - die Höhe des satzungsmäßigen Entwässerungsbeitrags, so hat der Erschließungsträger keinen Anspruch auf Erstattung der über die Höhe des Entwässerungsbeitrags hinausgehenden Kosten.“

In der doppischen Vermögensrechnung sind diese Sachverhalte folgendermaßen zu erfassen:

Der Erschließungsträger übereignet der Gemeinde die in seinem Eigentum befindlichen Grundstücksflächen kostenlos, auf denen die öffentlichen Verkehrsflächen und andere Anlagen errichtet werden. Auch das Eigentum an den leitungsgebundenen Anlagen zur Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung geht nach Abnahme auf die Gemeinde über.

Nachdem das Neue Kommunale Finanzwesen unter anderem auf dem Grundsatz des Bruttoausweises basiert, sollte die Gemeinde unseres Erachtens die kostenlos übernommenen Anlagenteile (ohne die Anlagen für die Grundstücksentwässerung) in voller Höhe (entsprechend den Baukosten des Erschließungsträgers bzw. mit einem Ersatzwert) aktivieren und zugleich einen Sonderposten ebenfalls in voller Höhe passivieren. Von Seiten des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes wird der bei der kostenlosen Übertragung von Vermögensgegenständen aus Vereinfachungsgründen vereinzelt erwogene Ansatz eines Erinnerungswertes von 1 € nicht befürwortet, da hierdurch zum einen relevante Steuerinformationen für die Gemeinde verloren gehen und dieses Vorgehen insoweit dem Grundgedanken für die Einführung der kommunalen Doppik widerspricht; zum anderen kann nur durch eine einheitliche Handhabung die interkommunale Vergleichbarkeit gewährleistet werden.

Für die Anlagenteile, die der Grundstücksentwässerung dienen, gilt Folgendes: Die Baukosten der Anlagenteile für die Grundstücksentwässerung sind als Sachanlagevermögen zu aktivieren. Die Herstellungsbeiträge sind auf der Passivseite in voller Höhe als Sonderposten zu buchen. Die aktivierten Vermögensgegenstände sind entsprechend ihrer Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben. Die Herstellungsbeiträge sind entsprechend dem durchschnittlichen Abschreibungssatz der Abwasserbeseitigungsanlage ertragswirksam aufzulösen. Gleiches gilt auch für der Wasserversorgung dienende Anlagen, wenn eine Regelung nach § 11 Abs. 2 des Mustervertrages getroffen ist.

⁵ abgedruckt unter www.bay-gemeindetag.de

3. Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Hochbaumaßnahmen und Straßen

Bei Baumaßnahmen ist zwischen Herstellungskosten und den Unterhaltsaufwendungen (Erhaltungsaufwand) zu unterscheiden. Für Kommunen, die nach kamerale Grundsatzen buchen, regeln die Zuordnungsvorschriften zum Gruppierungsplan für die Haushalte der Gemeinden und Gemeindeverbände (ZVKommGrPI) die Abgrenzung zwischen Verwaltungshaushalt und Vermögenshaushalt. Wendet die Kommune dagegen die doppelte kommunale Buchführung an, so sind die Herstellungskosten zu aktivieren (sie erscheinen also in der Vermögensrechnung), während der Erhaltungsaufwand laufenden Aufwand darstellt (er geht in die Ergebnisrechnung ein). Was Herstellungskosten sind, ist in § 77 Abs. 3 KommHV-Doppik definiert. Die Anwendung dieser mit dem Handelsrecht identischen Vorschrift führt jedoch nicht zwingend dazu, dass bisher im kamerale Vermögenshaushalt veranschlagte Investitionen auch zu aktivieren sind.

Nach Ziffer 2.3 ZVKommGrPI ist die Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand im Wesentlichen nach Abschnitt 157 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR), jetzt R 21.1 EStR 2005, vorzunehmen. Ausgaben für Investitionen (Herstellungsaufwand) liegen entsprechend Ziffer 2.32 ZVKommGrPI vor, wenn durch eine Baumaßnahme neues Sachvermögen geschaffen oder vorhandenes vermehrt wird. Bauausgaben für ein Gebäude sind dann Herstellungsaufwand, wenn dieses in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert wird, z. B. durch Anbau, Aufbau oder Umbau mit besseren Nutzungsmöglichkeiten, durch den Einbau von Zentralheizungen, Aufzügen oder anderen mit dem Gebäude fest verbundenen technischen Einrichtungen. Fallen in engem Zusammenhang mit Herstellungsaufwand auch Ausgaben an, die in der Regel als Erhaltungsaufwand angesehen werden, so sind diese - wegen des wirtschaftlich einheitlichen Vorgangs - dem Herstellungsaufwand zuzurechnen.

Ausgaben für den Unterhalt (Erhaltungsaufwand) dienen unabhängig von ihrer Größenordnung dazu, bauliche Anlagen und Grundstücke in einem ordnungsmäßigen Zustand zu erhalten; sie sind im Verwaltungshaushalt zu veranschlagen. Hauptmerkmal dieser Ausgaben ist, dass sie durch die gewöhnliche Nutzung veranlasst werden und wenigstens in bestimmten Zeitabständen regelmäßig wiederkehren (vgl. Ziffer 2.33 ZVKommGrPI).

§ 77 Abs. 3 Satz 1 KommHV-Doppik definiert Herstellungskosten als Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Die Vorschrift entspricht insoweit der handelsrechtlichen Definition (vgl. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB). Das Steuerrecht wiederum greift für die Abgrenzung von Eraltungs- und Herstellungsaufwand auf diese handelsrechtliche Begriffsbestimmung zurück und ist für seine Auslegung heranzuziehen. Als Hilfestellung für die Abgrenzung kann daher auf R 21.1 EStR 2005 und auf das Rundschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.07.2003 (BStBl I S. 386) zurückgegriffen werden. Danach führen Baumaßnahmen an einem bestehenden Gebäude - vereinfacht ausgedrückt - dann zu Herstellungskosten, wenn „etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes“ in das Gebäude eingefügt oder mit demselben verbunden wird.

Beispiele hierfür sind:

- nachträglicher Einbau einer Alarmanlage, einer Sonnenmarkise, eines Kachelofens oder eines Kamins
- Vergrößerung der Nutzfläche, z. B. durch Aufstockung, Errichtung eines Anbaus oder eines Balkons
- Modernisierung eines Wohngebäudes **und** dadurch Hebung des Standards von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard (nicht dagegen eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung); Entsprechendes dürfte für Verwaltungsgebäude gelten.

Aufwendungen für die laufende Instandhaltung und Instandsetzung sind dagegen Erhaltungsaufwand. Die Erneuerung von bereits in den Herstellungskosten des Gebäudes enthaltenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen ist daher Erhaltungsaufwand. Auf den Zustand oder die Brauchbarkeit der ersetzten Bestandteile kommt es grundsätzlich nicht an.

Beispiele hierfür sind:

- Anbringung einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zu Wärme- und Schallschutzzwecken
- Umstellung der Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung
- Ersatz eines Flachdaches durch ein Satteldach, wenn dadurch die nutzbare Fläche nicht erweitert wird
- Austausch von Fenstern (z. B. Einfach- gegen Doppelglas)
- Versetzen von Wänden

Werden an einem Gebäude im engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang Arbeiten durchgeführt, die jeweils für sich betrachtet teilweise Herstellungskosten und teilweise Erhaltungsaufwand bilden, dann sind diese grundsätzlich getrennt zu behandeln und die auf die einzelnen Teilmaßnahmen entfallenden Aufwendungen gegebenenfalls im Wege der Schätzung aufzuteilen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Maßnahmen in der Weise in einem sachlichen Zusammenhang stehen, dass sie bautechnisch ineinander greifen, d. h. die eine Baumaßnahme durch die andere bedingt ist.

Bei Generalsanierungen und Modernisierungsmaßnahmen (vgl. zur steuerrechtlichen Abgrenzung Rundschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.07.2003, BStBl I S. 386) werden jedoch oftmals auch Erhaltungsaufwendungen durch Investitionszuwendungen gefördert, so beispielsweise im Rahmen des Art. 10 FAG. Gefördert werden danach auch Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen

- aus wirtschaftlichen Gründen (z. B. Erneuerung einer Heizungsanlage),
- aus sicherheitstechnischen Gründen (z. B. Erneuerung der Elektroinstallation) oder
- zur Substanzerhaltung (z. B. Erneuerung von Fassadenelementen/Fassadenteilen, Flachdachsanierung)

(vgl. Ziffer 2.2.1 FA-ZR 2006). Bei einer handelsrechtlich orientierten Auslegung des in § 77 Abs. 3 KommHV-Doppik definierten Herstellungskostenbegriffs ist unseres Erachtens daher in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die gewährten Investitionszuweisungen als Sonderposten zu passivieren oder als laufender Ertrag zu buchen sind. Es wäre nämlich keinesfalls sachgerecht, einerseits als Erhaltungsaufwendungen zu qualifizierende Maßnahmen sofort aufwandswirksam in der Ergebnisrechnung zu berücksichtigen und andererseits für die hierfür erhaltenen Investitionszuwendungen nach § 73 Nr. 1 KommHV-Doppik und Nr. 6.5.1 BewertR Bayern - E - Sonderposten in der Bilanz zu bilden.

Bei kameraler Buchführung sind beim Straßenbau neben den Ausgaben für Um-, Aus- und Neubaumaßnahmen auch alle Ausgaben für Erneuerungsbauvorhaben im Sinne der Buchungsanweisung für Bundesfernstraßen als Herstellungsaufwand zu behandeln und im Vermögenshaushalt zu buchen (vgl. Nr. 2.42 ZVKommGrPI).

Unter Um-, Aus- und Neubaumaßnahmen fallen die Ausgaben für Bauvorhaben, deren Durchführung die Bearbeitung ausführlicher Bauentwürfe bezüglich Grund- und Aufrissgestaltung oder konstruktiver Durchbildung erfordert. Diese Maßnahmen sind bei Übertragung der für Gebäude entwickelten steuerlichen Abgrenzungsgrundsätze Herstellungskosten und daher von der Zuordnung unproblematisch.

Anders ist es dagegen bei den Erneuerungsbauvorhaben. Diese dienen vorwiegend dem Deckenbau und verändern die bestehende Linienführung der Straße im Grund- und Aufriss nur unwesentlich, so dass eine Ausführung ohne umfangreiche Entwurfsunterlagen möglich ist. Die Arbeiten müssen deutlich über das Ausmaß einer Unterhalts- und laufenden Instandsetzungsarbeit hinausgehen.

Hierzu gehören z. B.

- Einbau und Erneuerung von Straßenbelägen aller Art, bituminöse Teppiche und Oberflächenbehandlungen, die über die gesamte Profilbreite und einen längeren Streckenabschnitt eingebaut werden;
- Verbreiterung der Fahrbahn, Entwässerungsanlagen, Anlagen von Geh- und Radwegen, soweit diese Maßnahmen ohne umfangreiche Veränderungen des Straßenkörpers und ohne großen Grunderwerb ausgeführt werden können;
- Erstausrüstung der Straßen mit Leiteinrichtungen, Signalanlagen, Straßenmarkierungen, Verkehrszeichen und Verkehrseinrichtungen, soweit es sich nicht um Ausstattungsmaßnahmen handelt, die im Zusammenhang mit einer Um-, Aus-, Neubau oder Erneuerungsmaßnahme durchzuführen sind;
- grundlegende Erneuerungen von Fahrbahnmarkierungen auf größerer Länge, Nachpflanzungen und Beseitigung von Frostschäden größeren Umfangs, einschließlich Einbringen von Frostschutzschichten, Erneuerung von Brückenanstrichen größeren Umfangs;
- Wiederherstellung befestigter Randstreifen, Heben von Betondeckenfeldern auf größerer Länge, Errichtung oder Erneuerung kleinerer Kunstbauten.

Die Beispiele zeigen, dass bei Anwendung der doppelten kommunalen Buchführung bei Erneuerungsbauvorhaben in jedem Einzelfall zu prüfen ist, ob Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand vorliegen. Während es sich bei Neuanlagen und Erstausrüstungen in der Regel

um aktivierbare Erweiterungen bzw. um die Anschaffung oder Herstellung neuer Vermögensgegenstände handelt, werden Erneuerungen von Teilen des Straßenkörpers eher dem Erhaltungsaufwand zuzuordnen sein. In der Praxis bedeutsam ist der Einbau von Straßenbelägen. Dabei wird die Fahrbahndecke, also ein Teil des Straßenkörpers (vgl. Art. 2 Nr. 1 BayStrWG), meist über die gesamte Profildicke erneuert. Entsprechend dem Wortlaut des § 77 Abs. 3 Satz 1 KommHV-Doppik muss die wesentliche Verbesserung am Vermögensgegenstand als Ganzem herbeigeführt werden. Eine wesentliche Verbesserung liegt nach der steuerrechtlichen Rechtsprechung erst dann vor, wenn sie über die zeitgemäße Erneuerung hinaus den Gebrauchswert des Vermögensgegenstandes im Ganzen deutlich erhöht. Dies ist danach zu beurteilen, ob für die Zukunft ein höheres Nutzungspotential geschaffen wird. Bei einer Erneuerung der Fahrbahndecke ist dies nicht der Fall, sie ist daher Erhaltungsaufwand und fließt in die Ergebnisrechnung ein.

Als besonders problematisch dürfte sich die inhaltsgleiche Übertragung des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs im Bezug auf Art. 5 Abs. 1 KAG erweisen. Danach können Gemeinden zur Deckung des Aufwands für die Herstellung, Anschaffung, Verbesserung oder Erneuerung ihrer öffentlichen Einrichtungen (Investitionsaufwand) Beiträge von den Grundstückseigentümern und Erbbauberechtigten erheben. Während der abgabenrechtliche Aufwand für die Herstellung oder Anschaffung noch mit den Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten identisch ist, ergeben sich bei Aufwendungen für Verbesserung oder Erneuerung erhebliche Abweichungen.

Eine beitragsrechtliche Verbesserung (im Sinne einer Investitionsmaßnahme) liegt beispielsweise bei einer Straße bereits dann vor, wenn durch eine Maßnahme der ursprüngliche Zustand verbessert wird. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Straße „nur“ in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird; bereits die objektive Verbesserung der Nutzbarkeit genügt. Unter den Begriff Verbesserung fällt auch die Erweiterung einer bestehenden Anlage oder Teilanlage. Eine Erweiterung liegt beispielsweise vor, wenn Gehwege oder Fahrbahnen verbreitert werden. Der beitragsrechtliche Begriff „Verbesserung“ ist somit deutlich weiter gefasst als der in § 77 Abs. 3 Satz 1 KommHV-Doppik normierte. Daher ist nicht jede beitragsrechtliche Verbesserungsmaßnahme auch eine „über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung“ im Sinne des doppischen Haushaltsrechts.

Erneuerung ist die Wiederherstellung einer öffentlichen Einrichtung im gleichen Ausbaufumfang wie bisher. Um eine Erneuerung im Sinne des Art. 5 Abs. 1 KAG handelt es sich nur, wenn die Ausbaumaßnahme wesentliche Teile erfasst und diese ersetzt oder einer grundlegenden Überarbeitung unterzieht. Wenn nur Teile eines Vermögensgegenstandes (z. B. gesamte Straßen- decke) ersetzt werden, stellen Erneuerungsmaßnahmen nach den Grundsätzen der doppelten kaufmännischen Buchführung Erhaltungsaufwand dar, auch wenn dadurch die Nutzungsdauer dieses Vermögensgegenstandes erheblich verlängert wird. Beitragsrechtlich kann die bloße Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands jedoch durchaus beitragsfähig sein.

Bei kostenrechnenden Einrichtungen dienen diese Beiträge zur (teilweisen) Deckung des beitragsrechtlichen Investitionsaufwands. Die beitragsrechtlich korrekte Erfassung des Anlagevermögens hat hier wegen der Kalkulation der Benutzungsgebühren besondere Bedeutung. Wie ausgeführt, ist jedoch der beitragsrechtliche Investitionsaufwand nicht deckungsgleich mit den nach doppischem Haushaltsrecht aktivierbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten. Gemeinden, die die doppelte kommunale Buchführung anwenden, sind daher gezwungen, den abgabenrechtlichen Anlagennachweis gesondert zu führen, da die Spezialregelungen des KAG der KommHV-Doppik insoweit vorgehen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der aus dem Handelsrecht übernommene und von der steuerlichen Rechtsprechung geprägte Begriff der Herstellungskosten wegen der kommunalen Anforderungen bezüglich der Abgrenzung zu den Erhaltungsaufwendungen zu massiven Problemen führen kann. Er berücksichtigt insbesondere die in Art. 5 Abs. 1 KAG abweichende Definition des Investitionsaufwands nicht. § 77 Abs. 3 Satz 1 KommHV-Doppik lässt bei doppelter kommunaler Buchführung jedoch keine für das Abgabenrecht anwendbare Auslegung zu. Nach § 73 Nrn. 1 und 3 KommHV-Doppik i. V. mit Nr. 6.1.3 BewertR Bayern - E - sind empfangene Zuweisungen und Beiträge nach dem KAG zwar als Sonderposten zu passivieren und den entsprechenden Vermögensgegenständen sachgerecht zuzuordnen (Nr. 6.5.2 BewertR Bayern - E -); im Ergebnis ist jedoch unseres Erachtens die Bildung von Sonderposten für Beiträge und Zuweisungen jedenfalls dann unzulässig, wenn die mit Beiträgen und Zuweisungen geförderten Maßnahmen nicht aktiviert werden können, sondern als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren sind. Darüber hinaus wird auch der Höchstbetrag der Kreditaufnahmen gegenüber kameral buchenden Kommunen eingeschränkt. Inwieweit künftig gesetzgeberische Anpassungen vorgenommen werden, bleibt abzuwarten.

4. Besondere Rückstellungsarten bei Kommunen

Rückstellungen sind besondere Verpflichtungen, bei denen nicht sicher ist, ob sie dem Grunde nach bestehen und/oder wie hoch die zu leistende Verpflichtung ist.

Die Bildung von Rückstellungen ist in § 74 KommHV-Doppik geregelt. Demnach sind gemäß § 74 Abs. 1 Satz 1 KommHV-Doppik Rückstellungen zu bilden für

- die Erfüllung von Pensionsverpflichtungen aufgrund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen,
- Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen,
- Zwecke des Umweltschutzes (z. B. Rekultivierung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien, Sanierung von Altlasten),
- ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen auch im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art,
- drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährverträgen und verwandten Rechtsgeschäften sowie anhängigen Gerichts- und Widerspruchsverfahren,
- im Haushaltsjahr unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt wird, wobei die einzelnen Maßnahmen am Abschlusstag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein müssen.

Darüber hinaus sind Rückstellungen für andere ungewisse, auf Gesetz, Verordnung oder vertraglicher Vereinbarung beruhende Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, wenn diese ihre wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag haben, dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau be-

kannt sind und der zu leistende Betrag oder der voraussichtliche Verlust wesentlich ist (§ 74 Abs. 1 Satz 2 KommHV-Doppik).

Im Folgenden werden einige Rückstellungsarten vorgestellt, die ausschließlich bzw. vor allem im kommunalen Bereich vorkommen.

– **Rückstellungen für künftige Beihilfeleistungen an Pensionäre und Hinterbliebene**

Rückstellungen für künftige Beihilfeleistungen sind zu bilden, wenn der voraussichtlich zu leistende Betrag wesentlich ist (vgl. § 74 Abs. 1 Satz 2 KommHV-Doppik). Bei den Mitgliedern des Versorgungsverbandes wird die Beihilferückstellung im Rahmen des Gutachtens für die Pensionsrückstellung berechnet, soweit dies die Gemeinde mit anfordert. Nach den bisherigen Erfahrungen aus den Prüfungen kann die Beihilferückstellung eine nicht unwesentliche Höhe erreichen, die auch den Betrag der Pflichtrückstellung für Altersteilzeitarbeit (zum Teil deutlich) übersteigen kann. Aufgrund dessen empfehlen wir, auch die Rückstellungen für künftige Beihilfeleistungen zu ermitteln und gegebenenfalls in der Vermögensrechnung abzubilden und zwar unabhängig davon, ob die Kommunen Beihilfeversicherungen zur Finanzierung der Beihilfeleistungen an die aktiven Beamten und die Versorgungsempfänger abgeschlossen haben.

– **Rückstellungen für Verpflichtungen aufgrund § 8 Abs. 2 EBV oder ähnlicher Verpflichtungen**

Gemäß § 8 Abs. 2 EBV kann bei einem Eigenbetrieb ein nach fünf Jahren nicht getilgter Verlustvortrag durch Abbuchung von den Rücklagen ausgeglichen werden, wenn das die Eigenkapitalausstattung des Eigenbetriebs zulässt. Ist das nicht der Fall, so ist der Verlust aus Haushaltsmitteln der Gemeinde auszugleichen. § 14 Abs. 2 KUV enthält für Kommunalunternehmen eine inhaltsgleiche Regelung. Ähnliche Verpflichtungen können sich z. B. aufgrund der erforderlichen Übernahme von Verlusten bei einem Krankenhaus oder einer kommunalen GmbH ergeben. Soweit ein Verlustausgleich unter Angabe der zu leistenden Höhe durch den Gemeinderat bereits beschlossen worden ist, entsteht eine Verbindlichkeit aus Transferleistungen. Ist dagegen die Verpflichtung dem Grunde bzw. der Höhe nach noch nicht sicher (z. B. nach den Abschlussprüfungsberichten des Eigenbetriebs lässt dessen Eigenkapitalausstattung eine Abbuchung von den Rücklagen nicht mehr zu, es liegt aber noch kein Beschluss für einen Verlustausgleich durch die Gemeinde vor), so ist eine Rückstellung in Höhe des voraussichtlich zu leistenden Verlustausgleichs zu bilden.

– **Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien**

Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind als Rückstellung die zu erwartenden Gesamtkosten, bezogen auf den voraussichtlichen Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen, anzusetzen. Die Bewertung der Rückstellung soll sich am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr orientieren und anhand der bisherigen Verfüllmenge erfolgen. Die Höhe der Rückstellung wird hierbei mit einem technischen Gutachten ermittelt, das von einem Dritten oder von der zuständigen Dienststelle erstellt werden kann. Wird die Rückstellung abgezinst, sind im Gegenzug auch die Preissteigerungsraten zu berücksichtigen. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang insbesondere, dass eine unter Umständen vorhandene kamerale Sonderrücklage nach § 20 Abs. 4 Satz 3 KommHV-Kameralistik (Sonderrücklage für die Einnahmen zur Rekultivierung und Nachsorge von Abfallbeseitigungsanlagen) nicht als doppische Rücklage auf der Passivseite der Vermögensrechnung eingehen darf, sondern auf der Aktivseite (bei den Finanzanlagen oder bei den Liquididen Mitteln) auszuweisen ist. Soweit die künftigen Aufwendungen als kalkulatorische Rückstellung in der Gebührenbedarfsberechnung voll-

ständig berücksichtigt wurden, entsprechen sich die kamerale Sonderrücklage und die doppelte Rückstellung.

– Rückstellung für Verpflichtungen aus dem Finanzausgleich

Im Rahmen des Finanzausgleichs ist regelmäßig eine Rückstellung für die Kreisumlage bei kreisangehörigen Gemeinden bzw. für die Bezirksumlage bei kreisfreien Städten zu bilden. Eine Rückstellung für die Gewerbesteuerumlage dürfte aufgrund der Fälligkeit gemäß § 6 Abs. 7 GFRG dagegen ausscheiden (vgl. auch unsere Ausführungen im Geschäftsbericht 2006, S. 57).

Die Regelungen des Finanzausgleichsgesetzes (FAG) führen zeitversetzt zu Veränderungen bei den Umlagezahlungen. Da der Zahlbetrag der Umlagen durch die Steuereinnahmen des Vorjahres und durch die Schlüsselzuweisungen des Vorjahres bestimmt wird, führen in diesem Bereich sich ergebende Mehreinnahmen eines Jahres im Regelfall zu einer erhöhten Zahllast des Umlageverpflichteten im übernächsten bzw. nächsten Jahr. Mit dem Ansatz von Finanzausgleichsrückstellungen soll periodengerecht Vorsorge getroffen werden. Es sind nach derzeitigem Stand des Entwurfs der Bewertungsrichtlinie Bayern (28.02.2008) jeweils Rückstellungen in Höhe der im Vergleich zur bisherigen Zahllast erwarteten Mehraufwendungen zu bilden. Berechnungsbasis ist die Umlagebelastung für das auf das Haushaltsjahr folgende Jahr im Vergleich zur durchschnittlichen Belastung in den dem Haushaltsjahr vorangegangenen fünf Jahren. Das gewählte Berechnungsverfahren wäre gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik im Anhang zu erläutern.

Es bleibt den Kommunen jedoch unbenommen, eine Rückstellung in Höhe des Gesamtbetrags der zu erwartenden Zahlungen zu bilden.

5. Abgrenzung der einzelnen Formen von Finanzanlagen

Gemäß Ziffer 7.2.10.1 BewertR Bayern - E - sind Finanzanlagen Beteiligungen an Unternehmen, Anteile an verbundenen Unternehmen, Wertpapiere des Anlagevermögens und langfristige Ausleihungen. Zu den Finanzanlagen gehören insbesondere Beteiligungen bzw. Anteile an kommunalen Unternehmen in öffentlich-rechtlicher Rechtsform und in Privatrechtsform (Art. 86 ff. GO, Art. 77 ff. LKrO, Art. 75 ff. BezO). Zu den Finanzanlagen zählen auch das in Sondervermögen (z. B. Eigenbetriebe, Regiebetriebe nach Art. 88 Abs. 6 GO oder Pflegeeinrichtungen mit kaufmännischem Rechnungswesen) eingebrachte Kapital sowie Kapitaleinlagen in Zweckverbände und andere kommunale Zusammenschlüsse sowie in rechtlich selbstständige Stiftungen.

Beim Bilanzausweis der Finanzanlagen ist zunächst zu beachten, dass der Ausweis als „*Anteile an verbundenen Unternehmen*“ dem Ausweis als „*Beteiligungen*“ vorgeht; ein Ausweis unter dem Posten „*Wertpapiere des Anlagevermögens*“ bei verbrieften Anteilen bzw. unter dem Posten „*Ausleihungen*“ bei nicht verbrieften Anteilen erfolgt demgegenüber subsidiär.

In den Kommunalgesetzen und der KommHV-Doppik sind die Begriffe des „*verbundenen Unternehmens*“ und der „*Beteiligung*“ nicht definiert, weshalb hilfsweise auf die handelsrechtlichen Abgrenzungen abgestellt werden kann.

Nach den Erfahrungen aus unseren Prüfungen und Beratungen bereitet den Kommunen die Abgrenzung der unterschiedlichen Arten von Finanzanlagen Schwierigkeiten. Daher wird im Folgenden die Einteilung in die einzelnen Finanzanlageformen dargestellt:

– **Anteile an verbundenen Unternehmen**

Verbundene Unternehmen sind nach § 271 Abs. 2 HGB i. V. mit § 290 HGB solche Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung (§§ 300 bis 307 HGB) in einen Konzernabschluss einzubeziehen sind. Dabei muss es sich um den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens handeln,

- das als oberstes Mutterunternehmen den weitestgehenden Konzernabschluss nach dem Zweiten Unterabschnitt des HGB (§§ 290 bis 315 HGB) aufzustellen hat, auch wenn die Aufstellung unterbleibt, oder
- das einen befreienden Konzernabschluss nach § 291 HGB oder nach einer nach § 292 HGB erlassenen Rechtsverordnung aufstellt oder aufstellen könnte.

Tochterunternehmen, die nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden, sind ebenfalls verbundene Unternehmen.

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses knüpft daher an das Vorliegen eines sog. Mutter-Tochter-Verhältnisses an. Dieses wird nur begründet, wenn

- a) in einem Konzern die Unternehmen unter der einheitlichen Leitung eines Mutterunternehmens stehen und dem Mutterunternehmen eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 HGB an dem oder den anderen unter der einheitlichen Leitung stehenden Unternehmen (Tochterunternehmen) gehört (sog. Konzept der einheitlichen Leitung, vgl. § 290 Abs. 1 HGB) oder
- b) dem Mutterunternehmen bei dem oder den Tochterunternehmen
 - die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,
 - das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist oder
 - das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben (sog. Control-Konzept, vgl. § 290 Abs. 2 HGB).

Unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen Abgrenzung sind verbundene Unternehmen im Sinne des kommunalen Haushalts- und Wirtschaftsrechts demnach im Wesentlichen die in den konsolidierten Jahresabschluss nach Art. 102 a GO einzubeziehenden, unter einheitlicher Leitung oder unter Kontrolle der Gemeinde stehenden Gesellschaften, soweit sie nicht als Sondervermögen auszuweisen sind. Dies sind unter anderem Unternehmen, an denen der Gemeinde das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Leitungs- oder Aufsichtsgremiums zu bestellen. Die Gemeinde übt auf das Unternehmen durch Satzungsregelungen oder Verträge einen beherrschenden Einfluss aus. Als Vereinfachungsregel kann ein beherrschender Einfluss angenommen und somit von einem verbundenen Unternehmen ausgegangen werden, wenn eine Beteiligung von über 50 v. H. gegeben ist und kein Sondervermögen vorliegt. Beispiele für

Anteile an verbundenen Unternehmen sind in der Regel die Gesellschaftsanteile einer Stadt an der Stadtwerke GmbH oder das gehaltene Stammkapital eines Landkreises an der Kreisklinik GmbH. Auch die mehrheitlichen Aktienanteile an einer Stadtwerke AG sind hier zu buchen. Dennoch ist immer auch bei einer Beteiligung von über 50 v. H. im Einzelfall zu prüfen, ob die Gemeinde tatsächlich beherrschenden Einfluss auf das Unternehmen ausübt.

– **Beteiligung an Unternehmen und Kapitaleinlagen in Zweckverbände**

Nach § 271 Abs. 1 HGB sind Beteiligungen Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten (sog. Beteiligungsvermutung). Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden. Diese Beteiligungsvermutung kann jedoch widerlegt werden. Die Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft gilt nicht als Beteiligung im Sinne des HGB.

Bei einer Beteiligung an Unternehmen ist daher im Einzelfall auf die Beteiligungsabsicht der Gemeinde abzustellen. Eine Beteiligungsabsicht ist gegeben, wenn die Gemeinde mittels ihres Anteilsrechts Einfluss auf das Beteiligungsunternehmen ausüben will und eine enge wirtschaftliche Verbindung mit dem Beteiligungsunternehmen anstrebt. Auch die Beteiligung der Gemeinde an Zweckverbänden ist hier auszuweisen. Als Anhaltswert für die Beteiligung einer Gemeinde an einem Unternehmen gilt ein Kapitalanteil von weniger als 50 v. H. Eine Beteiligungsabsicht kann bei einer Mitgliedschaft in Zweckverbänden oder bei der Betätigung in privatwirtschaftlichen Unternehmensformen aufgrund der dabei zu beachtenden kommunalrechtlichen Bestimmungen (KommZG, Art. 86 ff. GO, Art. 74 ff. LKrO, Art. 72 ff. BezO) unterstellt werden. Beispiele für Beteiligungen an Unternehmen sind der 25-%-Anteil einer Gemeinde an einem Gasversorgungsunternehmen oder die bezahlte Einlage an einem Zweckverband zur Tourismusförderung, der von zehn Gemeinden mit jeweils gleichen Anteilen gegründet wurde. Aber auch hier ist immer noch im Einzelfall zu prüfen, ob die Gemeinde unter Umständen tatsächlich beherrschenden Einfluss auf das Unternehmen ausübt und somit ein verbundenes Unternehmen besteht.

– **Wertpapiere des Anlagevermögens**

Wertpapiere des Anlagevermögens sind Anteile, welche die Gemeinde als dauernde Kapitalanlage hält, ohne dass eine Beteiligungsabsicht gegeben ist. Solche Wertpapiere dürften bei Gemeinden eher selten vorhanden sein, da der Erwerb den Beschränkungen des Art. 74 GO (Art. 68 LKrO, Art. 66 BezO) unterliegt. Beispiele für Wertpapiere des Anlagevermögens sind Aktien bei einer nichtrechtsfähigen Stiftung oder gehaltene Aktien an einem Energieversorgungsunternehmen, das die ehemaligen Werke der Gemeinde übernommen hat.

– **Langfristige Ausleihungen**

Langfristige Ausleihungen stellen Darlehen an verbundene Unternehmen, Beteiligungen oder Sondervermögen (z. B. Gesellschafterdarlehen) sowie an Dritte (z. B. Wohnungsbauförderungsdarlehen, langfristige Arbeitnehmerdarlehen) mit einer vereinbarten Laufzeit von mindestens vier Jahren (h. M.) dar. Dagegen sind Ausleihungen von nicht mehr als einem Jahr stets Umlaufvermögen. Für Ausleihungen von mehr als einem und weniger als vier Jahren kommt es für die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen auf die subjektive Absicht an (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, 2006, § 247 HGB Anm. 357). Auch Genossen-

schaftsanteile (z. B. an Genossenschaftsbanken oder Wohnungsgenossenschaften) werden als sonstige Ausleihungen ausgewiesen. Dagegen gehören kurzfristige Mitarbeiterdarlehen oder Gehaltsvorschüsse nicht zu den Ausleihungen.

– **Eingebrachtes Kapital in Sondervermögen und rechtlich selbständigen Stiftungen**

Sondervermögen einer Gemeinde sind die Eigenbetriebe (Art. 88 GO), Regiebetriebe nach Art. 88 Abs. 6 GO, Krankenhäuser mit kaufmännischem Rechnungswesen (§ 1 Abs. 1 WkKV) und Pflegeeinrichtungen mit kaufmännischem Rechnungswesen (§ 1 Abs. 1 WkPV). Diese sind mit dem eingebrachten Kapital zu bilanzieren. Darüber hinaus sind hier Kapitaleinlagen in rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen und in rechtlich selbstständigen Stiftungen (d. h. die Gemeinde hat als Stifterin zumindest einen Teil des Stiftungsvermögens geleistet) auszuweisen. Die von der Gemeinde verwalteten rechtsfähigen Stiftungen sind darüber hinaus im Anhang anzugeben (§ 86 Abs. 2 Nr. 13 KommHV-Doppik).

In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass auch rechtlich unselbständige, sog. nichtrechtsfähige kommunale Stiftungen gemäß Art. 84 GO, Art. 72 LKrO, Art. 70 BezO in die Vermögensrechnung aufzunehmen sind.

Dabei ist zu beachten, dass das Vermögen und Kapital dieser Stiftungen in der Vermögensrechnung der Gemeinde aufgeht. Um diese Vermögensgegenstände und Kapitalbestandteile in der Vermögensrechnung kenntlich zu machen, ist für alle nichtrechtsfähigen Stiftungen insgesamt bei dem betreffenden Bilanzposten ein sog. Davon-Vermerk anzubringen, soweit sie nicht als letzte Position auf der Aktiv- und Passivseite ausgewiesen wurden (Nr. 6.1.2 BewertR Bayern - E -). Wir empfehlen darüber hinaus, die Teilrechnungen der nichtrechtsfähigen Stiftungen dem Anhang beizufügen.

Die **Sparkassen-Trägerschaft** ist nicht zu bilanzieren; die von der Kommune oder unter deren Beteiligung nach Art. 1 des Sparkassengesetzes errichteten Sparkassen sind jedoch mit Namen und Sitz im Anhang anzugeben (§ 86 Abs. 2 Nr. 13 KommHV-Doppik, Nr. 7.2.10.7 BewertR Bayern - E -). Als Kapitaleinlage ist hingegen die Hingabe von Dotationskapital anzusetzen.

Der **Bestand der Versorgungsrücklage** nach Art. 2 Abs. 4 BayVersRückIG (bei Städten, die nicht Mitglied des Bayerischen Versorgungsverbandes sind) ist gesondert auf der Aktivseite auszuweisen. Dagegen sind Versorgungsrücklagen nach Art. 2 Abs. 3 BayVersRückIG (bei Mitgliedern des Bayerischen Versorgungsverbandes) unter den Sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen, da die Gemeinden in diesem Fall wirtschaftliche Eigentümer eines Herausgabeanspruchs gegenüber dem Bayerischen Versorgungsverband sind (vgl. Nr. 7.2.10.8 BewertR Bayern - E -).

Für die Erfassung und erstmalige Bewertung der Finanzanlagen ist es unbedingt erforderlich, die begründenden Unterlagen (wie Unternehmenssatzungen und deren Änderungen, notarielle Verträge, Gemeinderatsbeschlüsse) sowie die Jahresabschlüsse zu prüfen und dauerhaft aufzubewahren. Darüber hinaus sind jährlich die Berichte der Abschlussprüfungen der Unternehmen, Beteiligungen usw. auf Sachverhalte zu überprüfen, die für den gemeindlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden müssen. Zweckmäßig ist in diesem Zusammenhang auch die Anforderung von Saldenbestätigungen bei den verbundenen Unternehmen und Beteiligungen.

Kommunalabgaben in der Insolvenz des Abgabenschuldners - einige praktisch bedeutsame Aspekte -

Verfasserin: Martina **Aschl**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Einleitung	71
2. Das Insolvenzverfahren als Gesamtvollstreckungsverfahren	71
3. Insolvenzzrechtliche Einordnung der Abgabeforderungen	71
4. Insolvenzforderungen	72
4.1 Beispiel 1	72
4.2 Überblick: Vom Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens bis zur Entscheidung über den Antrag	72
4.3 Wirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens	73
4.4 Lösung des Beispiels 1	73
4.5 Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse	74
4.6 Aufhebung des Insolvenzverfahrens - Antrag auf Restschuldbefreiung	74
4.7 Haftungsschuldner	75
5. Masseforderungen	76
5.1 Beispiel 2	76
5.2 Grundsätzliches zu Masseforderungen	76
5.3 Lösung des Beispiels 2	76
5.4 Nichtige Beitrags- und Gebührensatzungen - Insolvenzforderungen oder Masseforderungen?	77
5.5 Gesamtschuldnerische Haftung der Insolvenzmasse	78
5.6 Masseunzulänglichkeit	78
5.7 Bescheide an den Insolvenzverwalter - Formalien	78

6. Forderungen mit Absonderungsrechten - insbesondere öffentliche Lasten	79
6.1 Beispiel 3	79
6.2 Begriff der öffentlichen Last	79
6.3 Entstehen der öffentlichen Last	80
6.4 Erlöschen der öffentlichen Last	80
6.4.1 Beitragsforderungen nach Art. 5 Abs. 1 Satz 1 KAG (insbesondere Herstellungsbeiträge für leitungsgebundene Einrichtungen und Straßenausbaubeiträge)	80
6.4.2 Erschließungsbeiträge	81
6.4.3 Grundsteuern	81
6.5 Verwertung der öffentlichen Last	81
6.5.1 Zwangsversteigerungsverfahren	82
6.5.2 Freihändige Veräußerung des Grundstücks	82
6.5.3 Teilung und Zuschreibung des Grundstücks	83
6.6 Lösung des Beispiels 3	83
6.7 Vollstreckungsverbot und öffentliche Last	84
6.8 Öffentliche Last und zusätzliche Sicherungen	84
7. Forderungen auf Aussonderung, Neuforderungen und nachrangige Insolvenzforderungen	85
8. Risikokontrolle und Durchsetzung von Gläubigerinteressen	85

1. Einleitung

In Bayern wurden im Jahr 2006 insgesamt 18.276 Insolvenzen registriert, 17,8 % mehr als im Jahr 2005. Während die Zahl der Unternehmensinsolvenzen gegenüber 2005 nahezu konstant und im Jahre 2004 gegenüber den Vorjahren sogar leicht rückläufig war, ist die Zahl der Insolvenzen bei Privatpersonen, ehemals Selbstständigen und Nachlässen um 24,4 % gestiegen. Die voraussichtliche Gesamthöhe der offenen Forderungen wurde von den Gerichten auf insgesamt etwa 4,7 Milliarden € geschätzt.¹ Auch Gemeinden sind immer häufiger mit insolventen Abgabenschuldnern konfrontiert. Die Insolvenzordnung (InsO) mit ihren Verflechtungen zur Zivilprozessordnung (ZPO) und zum Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung (ZVG) wirft beim Zusammentreffen mit dem Kommunalabgabengesetz (KAG), der Abgabenordnung (AO) und dem Bayerischen Verwaltungszustellungs- und Vollstreckungsgesetz (BayVwZVG) schwierige Rechtsfragen auf.

Einige Problemstellungen aus unserer Beratungspraxis, wie z. B. die Abgrenzung von Insolvenz- und Massenforderungen und die für die sog. öffentliche Last geltenden Besonderheiten, sollen hier dargestellt werden.

2. Das Insolvenzverfahren als Gesamtvollstreckungsverfahren

Das Insolvenzverfahren ist ein Gesamtvollstreckungsverfahren. Die Gesamtheit der Gläubiger vollstreckt in das gesamte Vermögen des Schuldners. Dabei werden alle Insolvenzgläubiger gleich behandelt. Das sog. „Fiskusprivileg“ (§ 61 Konkursordnung - KO), nach dem bestimmte öffentliche Abgabeforderungen bevorzugt behandelt wurden, ist mit Inkrafttreten der Insolvenzordnung am 01.01.1999 weggefallen. Im Gegensatz dazu steht das Einzelvollstreckungsverfahren, nach dem einzelne Gläubiger in einzelne Vermögensgegenstände des Schuldners vollstrecken. „Wettlauf der Gläubiger“ (§ 804 Abs. 3 ZPO) wird hier als Stichwort genannt. Die Einzelzwangsvollstreckung ist nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens für einzelne Insolvenzgläubiger weder in die Insolvenzmasse noch in das sonstige Vermögen des Schuldners zulässig (vgl. § 89 InsO). Für andere Gläubiger, wie z. B. Massegläubiger und Absonderungsrechte, gilt dieses Einzelzwangsvollstreckungsverbot nicht.

3. Insolvenzrechtliche Einordnung der Abgabeforderungen

Insolvenzrechtlich können unterschieden werden:

- Insolvenzforderungen (§ 38 InsO)
- Massenforderungen (§§ 54, 55 InsO)
- Forderungen mit Absonderungsrechten (§§ 49 ff. InsO)
- Forderungen auf Aussonderung (§ 47 InsO)

¹ Köhne, Insolvenzen in Bayern 2006, Bayern in Zahlen 2007, 245

- Neuforderungen
- Nachrangige Insolvenzforderungen (§ 39 InsO)

Für Gemeinden als Abgabengläubiger sind Insolvenz- und Massenforderungen sowie die Forderungen mit Absonderungsrechten, vor allem die öffentlichen Lasten, praktisch bedeutsam.

4. Insolvenzforderungen

Insolvenzforderungen sind die zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensansprüche der persönlichen Gläubiger gegen den Schuldner (vgl. § 38 InsO). Ein typisches Beispiel soll dies verdeutlichen:

4.1 Beispiel 1

Die Stadt A hat gegen die Brauerei B GmbH Gewerbesteuerforderungen für die Jahre 2004 und 2005 (die Vorauszahlungen auf die GewSt wurden festgesetzt und gestundet). Die Steuer wurde noch nicht endgültig mit Bescheid festgesetzt. Am 30.06.2005 wurde das Insolvenzverfahren gegen die Brauerei B GmbH eröffnet. Wie soll die Stadt vorgehen?

4.2 Überblick: Vom Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens bis zur Entscheidung über den Antrag

Gläubiger können wegen Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO) und Überschuldung (§ 19 InsO) ihrer Schuldner, diese auch schon wegen drohender Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO), einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 13 InsO) stellen.² Dieser Antrag kann zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 27 InsO) oder zur Abweisung mangels Masse (§ 26 InsO), wenn die Kosten des Verfahrens voraussichtlich nicht gedeckt sind, führen. Bis zur Entscheidung über den Antrag kann das Insolvenzgericht Sicherungsmaßnahmen zur Verhütung einer nachteiligen Veränderung in der Vermögenslage des Schuldners anordnen (§ 21 InsO). In der Praxis bedeutsam ist die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters. Dabei ist zwischen dem sog. „schwachen“ (Regelfall, § 22 Abs. 2 InsO) und dem sog. „starken“ (Ausnahme, § 22 Abs. 1 InsO) Insolvenzverwalter zu unterscheiden. Da dem „schwachen“ Insolvenzverwalter nicht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übertragen ist, kann er keine Masseverbindlichkeiten begründen, es sei denn, er ist hierzu im Einzelfall ermächtigt. Bescheide können daher grundsätzlich weiterhin an den Schuldner ergehen.

Wichtige insolvenzgerichtliche Entscheidungen werden in verschiedene Register und in das Grundbuch eingetragen (vgl. z. B. §§ 31, 32, 33 InsO, § 32 HGB), wenn der Schuldner dort eingetragen ist. Für Gesellschaften sind sowohl die Eröffnung des Insolvenzverfahrens als auch die Ablehnung des Insolvenzantrags mangels Masse gesetzliche Auflösungsgründe (vgl. z. B. § 60 GmbHG, §§ 131, 161 Abs. 2 HGB).

² zur Insolvenzantragspflicht vgl. unten 4.7 mit Fußnote 8

4.3 Wirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens

Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen des Schuldners grundsätzlich (Ausnahme: Eigenverwaltung, vgl. §§ 270 ff. InsO) auf den Insolvenzverwalter über (§ 80 InsO). Die Insolvenzeröffnung ist eine Beschlagnahme. Sie bewirkt die öffentliche Verstrickung des Vermögens, die strafrechtlich bewehrt ist (§ 136 StGB). Die Insolvenzgläubiger können ihre Forderungen nur nach Maßgabe der Insolvenzordnung verfolgen (§ 87 InsO). Das gilt auch für Ansprüche aus einem öffentlich-rechtlichen Abgabenschuldverhältnis, da die Vorschriften der Insolvenzordnung nach Art. 13 Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe a KAG i. V. mit § 251 Abs. 2 AO in kommunalabgabenrechtlichen Verfahren unberührt bleiben. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens können vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Sinne von § 38 InsO begründete Abgaben (Ausnahme: Feststellungsbescheide nach § 251 Abs. 3 AO) also nicht mehr mit Leistungsbescheid festgesetzt werden³ oder, falls sie bereits festgesetzt waren, vollstreckt werden (§ 89 InsO). Sie sind gemäß § 174 Abs. 1 Satz 1 InsO beim Insolvenzverwalter zur Tabelle anzumelden. Dabei gelten nicht fällige Forderungen als fällig (§ 41 InsO). Durch die Anmeldung zur Insolvenztabelle wird die Verjährung der Forderung unterbrochen (§ 231 AO, gegebenenfalls i. V. mit Art. 13 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a KAG). Falls es sich um die Forderung eines absonderungsberechtigten Gläubigers (vgl. unten) handelt, ist das Absonderungsrecht mit zur Insolvenztabelle anzumelden.⁴ Wegen des Erhalts der künftigen Insolvenzmasse ist die sog. „Rückschlagsperre“ zu beachten, nach der Sicherungen, die ein Insolvenzgläubiger im letzten Monat (bzw. in den letzten drei Monaten) vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder nach diesem Antrag durch Zwangsvollstreckung an dem zur Insolvenzmasse gehörenden Vermögen des Schuldners erhalten hat, mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens unwirksam werden (§§ 88, 312 Abs. 1 Satz 3 InsO). Für zur Zeit der Insolvenzeröffnung nicht vollständig erfüllte Verträge gelten die §§ 103 ff. InsO. Der Insolvenzverwalter hat ein Wahlrecht, den Vertrag zu erfüllen oder die Erfüllung abzulehnen. Lehnt der Insolvenzverwalter die Erfüllung ab, kann der Vertragspartner die Forderung nur als Insolvenzgläubiger geltend machen (§ 103 Abs. 2 Satz 1 InsO).

4.4 Lösung des Beispiels 1

Die Gewerbesteuer entsteht mit Ablauf des Kalenderjahres als maßgeblichem Erhebungszeitraum (§§ 18, 14 Satz 2 GewStG). Da der Gedanke aus § 4 Abs. 2 GewStDV eine zeitanteilige Begründung rechtfertigt,⁵ ist sie für den Zeitraum vom 01.01.2004 bis 30.06.2005 entstanden. Die entstandenen Gewerbesteuerforderungen sind zur Insolvenztabelle anzumelden. Leistungsbescheide können nicht mehr erlassen werden.

³ Nach Driehaus, Erschließungs- und Ausbaubeiträge, 8. Auflage, 2007, RdNr. 24 zu § 27 unter Hinweis auf OVG Magdeburg, Beschluss vom 11.03.2003, DÖV 2003, 825 = NVwZ-RR 2004, 135, ist nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nur der Erlass eines Leistungsgebots, nicht aber die Beitragsfestsetzung durch Beitragsbescheid ausgeschlossen (vgl. unten).

⁴ vgl. Vehslage, Die Behandlung von Beitragforderungen im Insolvenzverfahren, NVwZ 2003, 776

⁵ vgl. auch Hasl-Kleiber, Insolvenzzrechtliche Einordnung von Kommunalabgaben in Bayern, Teil I, KommP BY 2005, 328; Teil II, a. a. O., 372; Teil III, a. a. O., 414; Teil III, Nr. 4.2.2.1.

4.5 Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse

Nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat der Insolvenzverwalter das gesamte zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen in Besitz und Verwaltung zu nehmen (§§ 148 ff. InsO). Im Berichtstermin berichtet er über die wirtschaftliche Lage des Schuldners und ihre Ursachen (§ 156 InsO). Die Gläubiger entscheiden über den weiteren Fortgang des Verfahrens (§ 157 InsO). Soweit Beschlüsse der Gläubigerversammlung nicht entgegenstehen, hat der Insolvenzverwalter unverzüglich das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwerten (§ 159 InsO). Im Prüftermin werden die angemeldeten Forderungen (§§ 28, 174 InsO) ihrem Betrag und ihrem Rang nach vom Insolvenzverwalter geprüft (§ 176 InsO) und, wenn sie unstreitig sind, zur Tabelle festgestellt (§ 178 InsO). Im Anschluss daran hat der Insolvenzverwalter die Insolvenzmasse zu verteilen (§§ 187 ff. InsO). Der Schlusstermin (§ 197 InsO) dient bestimmten abschließenden Entscheidungen und der Möglichkeit, gegen das Schlussverzeichnis Einwendungen zu erheben. In einem Insolvenzplan (§§ 217 ff. InsO) kann das gesamte Verfahren abweichend von den gesetzlichen Vorschriften geregelt werden.

4.6 Aufhebung des Insolvenzverfahrens - Antrag auf Restschuldbefreiung

Sobald die Schlussverteilung vollzogen ist, wird das Insolvenzverfahren aufgehoben (§ 200 InsO). Die im Insolvenzverfahren nicht befriedigten restlichen Forderungen können weiter geltend gemacht werden, bei festgestellten und unbestrittenen Forderungen ist die Beitreibung aus der Eintragung in die Tabelle wie aus einem vollstreckbaren Urteil möglich (§ 201 Abs. 1 und 2 InsO). Eine Ausnahme hiervon ist die Restschuldbefreiung für natürliche Personen auf Antrag des Schuldners (§§ 201 Abs. 3, 286 ff. InsO).

Im Anschluss an ein (Regel- bzw. Verbraucher-)Insolvenzverfahren kann auf Antrag des Schuldners ein Restschuldbefreiungsverfahren (§§ 286 ff. InsO) durchgeführt werden. Der Schuldner muss dabei sein pfändbares Einkommen sowie sonstiges Vermögen (§§ 287 Abs. 2, 295 InsO) weiterhin den Gläubigern für sechs Jahre zur Verfügung stellen und erlangt dann, wenn keine Gründe für die Versagung vorliegen (§ 290 InsO), Befreiung von seiner Restschuld. Die Einschränkung der Gläubigerrechte rechtfertigt sich durch die Achtung vor der Person des Schuldners, dem ein wirtschaftlicher Neuanfang ermöglicht werden soll.⁶

Mit dem Antrag auf Eröffnung des der Restschuldbefreiung vorausgehenden Verbraucherinsolvenzverfahrens oder unverzüglich danach muss vom Schuldner zunächst ein außergerichtlicher Schuldenbereinigungsplan vorgelegt werden (§ 305 InsO).⁷ Vereinzelt waren wir mit solchen, den Gemeinden unterbreiteten außergerichtlichen Vergleichsangeboten befasst, z. B. mit dem Angebot auf (Teil)Erläss der Forderung (Art. 13 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a KAG i. V. mit § 227 AO bzw. § 397 BGB), verbunden mit dem Angebot auf Ratenzahlung der Restsumme. Da es auf den Inhalt des jeweils unterbreiteten Vergleichsangebots ankommt, kann nur für den jeweiligen Einzelfall beurteilt werden, ob die Gemeinde das Angebot annehmen soll. Nicht selten bieten Schuldner bzw. deren Treuhänder mit ihren Schuldenbereinigungsangeboten

⁶ vgl. Braun, Insolvenzordnung, Stand 2002, RdNr. 3 zu § 286

⁷ Der Entwurf eines Gesetzes der Bundesregierung zur Entschuldung mittelloser Personen, zur Stärkung der Gläubigerrechte sowie zur Regelung der Insolvenzfestigkeit von Lizenzen sieht bei mittellosen Schuldnern ein erheblich vereinfachtes Verfahren vor. Unter anderem kann unter bestimmten Voraussetzungen ein Restschuldbefreiungsverfahren ohne zwingend erforderliches vorangehendes Insolvenzverfahren durchgeführt werden. Bei der Einigung sind Erleichterungen vorgesehen.
(<http://www.bmj.bund.de/files/-/2368/RegE%20Entschuldung%20mittelloser%20Personen.pdf>
- gesichtet 14.02.2008)

„Null-Lösungen“ oder „Fast-Null-Lösungen“ an, deren Annahme nicht empfehlenswert ist. Allerdings erhält die Gemeinde aber auch im Insolvenz- und Restschuldbefreiungsverfahren - wenn überhaupt - nur eine geringe Quote, wenn die Insolvenzmasse zur Befriedigung aller Gläubiger bei weitem nicht ausreicht und der Schuldner mit Erfolg eine Befreiung von der Restschuld erlangt.

4.7 Haftungsschuldner

Die Insolvenzforderungen werden nur mit der Quote, also regelmäßig nur zu einem Bruchteil befriedigt (vgl. §§ 187 ff. InsO). Im Hinblick auf die weitere Durchsetzbarkeit von Forderungen, die nicht durch ein Absonderungsrecht, wie z. B. die öffentliche Last, dinglich gesichert sind (vgl. unten), stellt sich oftmals die Frage nach möglichen Haftungsschuldnern. Hier kann z. B. die Haftung des Geschäftsführers einer insolventen GmbH in Betracht kommen.

Der Geschäftsführer einer GmbH haftet für nicht bezahlte Abgaben der Gesellschaft (z. B. für offene Gewerbesteuerforderungen nach §§ 1 Abs. 2, 69, 34 AO), soweit Ansprüche aus dem Abgabenschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Durch eine vorsätzliche oder grob fahrlässige Pflichtverletzung des Geschäftsführers muss also kausal ein Schaden entstanden sein. Die Gemeinde ist hierfür nachweispflichtig. Eine Pflichtverletzung des Geschäftsführers wäre es beispielsweise, wenn er bei Zahlungsschwierigkeiten der GmbH Abgabenschulden schlechter behandelt hätte als andere Schulden. Ein verschuldeter Verstoß gegen die Insolvenzantragspflicht (§ 64 Abs. 1 GmbHG)⁸ wäre gegeben, wenn er andere Verbindlichkeiten als Abgabenschulden (eine Ausnahme bestünde bei Lohnschulden, die aus Sorge um den Bestand des Unternehmens vollständig ausgezahlt wurden) beglichen hätte, um nach außen den Eindruck zu erwecken, die Geschäfte des insolventen Unternehmens würden ordnungsgemäß geführt.⁹

Bedeutsam ist, dass sich die Gemeinde bei ihren Ermittlungen der von ihr für erforderlich gehaltenen Beweismittel bedienen darf (z. B. für Gewerbesteuerforderungen §§ 1 Abs. 2, 92 Satz 1 AO). Der zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsermittlung verpflichtete Geschäftsführer (§ 90 Abs. 1 AO) hat insbesondere die erforderlichen Auskünfte zur Feststellung der für die Abgabenerhebung erheblichen Sachverhalte zu erteilen (§§ 92 Satz 2 Nr. 1, 93 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Gemeinde kann von ihm Angaben zur Aufklärung der finanziellen Verhältnisse und Geschäftsvorgänge der GmbH verlangen und überprüfen, ob und gegebenenfalls wie die Schulden getilgt wurden. Nach § 97 AO kann sich die Gemeinde Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und andere Urkunden vorlegen lassen. Wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Geschäftsführer nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht, können auch Dritte nach §§ 92 Satz 2 Nr. 1, 93 Abs. 1 AO um Auskünfte angehalten werden.

Sollte die Gemeinde nach der Aufklärung des Sachverhalts zu dem Ergebnis kommen, dass der Geschäftsführer haftet, muss sie nach pflichtgemäßem Ermessen darüber entscheiden, ob sie diesen mittels eines Haftungsbescheids (z. B. für die Gewerbesteuerforderungen nach §§ 1

⁸ Nach dem seit 23.05.2007 vorliegenden Regierungsentwurf des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen - MoMiG - wird für die Außenhaftung der Gesellschafter eine rechtsformneutrale Insolvenzantragspflicht mit § 15 a InsO (anstatt § 64 Abs. 1 GmbHG) eingeführt (vgl. Poertzen, Die künftige Insolvenzverschleppungshaftung nach dem MoMiG, GmbHR 2007, 1258).
(<http://www.bmj.bund.de/files/-/2109/RegE%20MoMiG.pdf> - gesichtet 16.04.2008)

⁹ vgl. Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand November 2007, RdNrn. 34 ff. zu § 69

Abs. 2, 191 AO) in Anspruch nimmt. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen eine GmbH steht der Inanspruchnahme der Geschäftsführer nicht entgegen.¹⁰

5. Masseforderungen

Die Kosten des Insolvenzverfahrens und, für Kommunalabgabengläubiger von Bedeutung, die Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung oder Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO), sind Masseverbindlichkeiten. Die Besonderheiten von Masseverbindlichkeiten, insbesondere ihre Abgrenzung zu den „normalen“ Insolvenzforderungen (§ 38 InsO), waren immer wieder Gegenstand unserer Beratungstätigkeit. Hierzu zunächst ein weiteres Beispiel:

5.1 Beispiel 2

Sachverhalt wie Beispiel 1. Der Insolvenzverwalter führt nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 30.06.2005 den Brauereibetrieb weiter, so dass Wasser- und Abwassergebühren sowie Gewerbesteuerforderungen neu entstehen. Welche Möglichkeiten hat die Stadt?

5.2 Grundsätzliches zu Masseforderungen

Masseforderungen sind aus der Insolvenzmasse vorweg zu berichtigen (§ 53 InsO). Der Gläubiger ist also, anders als bei Insolvenzforderungen, nicht auf die Quote verwiesen. Die Vorschriften über Insolvenzforderungen finden keine Anwendung. Es bleibt vielmehr bei den allgemeinen Vorschriften zur Geltendmachung von Forderungen, soweit keine besonderen Vorschriften für Masseforderungen bestehen. Masseforderungen sind also insbesondere nicht zur Insolvenztabelle anzumelden. Abgabengläubiger können vielmehr weiterhin wegen ihrer nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen Abgaben Leistungsbescheide erlassen. Diese können gegebenenfalls nach Art. 26 BayVwZVG vollstreckt werden. Zu beachten sind aber § 90 InsO, wonach für bestimmte Masseverbindlichkeiten die Zwangsvollstreckung für die Dauer von sechs Monaten seit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens unzulässig ist, und § 210 InsO, der ein Vollstreckungsverbot für bestimmte Masseverbindlichkeiten im Fall der Anzeige der Masseunzulänglichkeit normiert (§§ 208 ff. InsO).

5.3 Lösung des Beispiels 2

Die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Wasser- und Abwassergebühren sowie die Gewerbesteuerforderungen sind sonstige Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, die aus der Insolvenzmasse vorweg zu berichtigen sind. Sie können gegenüber dem Insolvenzverwalter mit Leistungsbescheiden geltend gemacht werden. Für diese sonstigen Masseverbindlichkeiten gilt das Vollstreckungsverbot des § 90 InsO, wonach Zwangsvollstreckungen für die Dauer von sechs Monaten seit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens unzulässig sind.

¹⁰ vgl. Tipke/Kruse, a. a. O., RdNrn. 46, 48, 51 zu § 69

5.4 Nichtige Beitrags- und Gebührensatzungen - Insolvenzforderungen oder Masseforderungen?

Erweist sich eine Beitragsatzung im Nachhinein als nichtig, so stellt sich die Frage, ob es sich bei einer Beitragsforderung, die die Gemeinde auf der Grundlage der nichtigen Satzung geltend gemacht hat, um eine im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits begründete Insolvenzforderung (§ 38 InsO) oder um eine Masseforderung handelt. Hierzu folgender Sachverhalt:

Über das Vermögen der Brauerei B GmbH wurde am 30.06.2005 das Insolvenzverfahren eröffnet. Bereits im Jahre 2004 hatte das Unternehmen auf dem Grundstück der Gesellschaft einen Anbau errichtet, bei dem es sich um eine beitragspflichtige Geschossfläche handelt. Mit dem Abschluss der Maßnahme wäre die sachliche Beitragspflicht und damit ein Herstellungsbeitrag für die Entwässerungseinrichtung nach Maßgabe der Beitragsatzung entstanden. Die Gemeinde erkannte jedoch, dass die Satzung nichtig war und setzte zum 01.08.2005 eine wirksame Beitragsatzung in Kraft. Der Beitrag wurde mit Bescheid vom 01.09.2005 gegen den Insolvenzverwalter festgesetzt. War das Vorgehen der Stadt rechtmäßig?¹¹

Für die insolvenzrechtliche Einordnung der Beitragsforderung kommt es darauf an, ob der Anspruch vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet war. *„Eine Beitragsforderung ist erst dann ein begründeter Vermögensanspruch im Sinne des § 38 InsO, wenn eine Beitragspflicht auf der Grundlage einer wirksamen Abgabensatzung entstanden ist“* (Leitsatz der Entscheidung des BayVGh, a. a. O.). Der BayVGh führt aus, dass das „begründet sein“ im Sinne des § 38 InsO voraussetze, dass das Schuldverhältnis schon vor Verfahrenseröffnung bestanden habe oder dass der zugrunde liegende Tatbestand, der zur Entstehung des Anspruchs führe, bereits vor Insolvenzeröffnung verwirklicht worden sei. Das Insolvenzrecht verlange nicht zwingend, dass die Forderung schon entstanden und fällig sei, sondern lasse in § 38 InsO einen „begründeten Vermögensanspruch“ genügen. Der für die Beitragsschuld relevante Tatbestand sei aber nicht allein mit der Herstellung der Entwässerungsanlage und dem Anschluss des Grundstücks an diese erfüllt, sondern erst, wenn eine Beitragspflicht auf der Grundlage einer wirksamen Abgabensatzung entstanden sei. Denn bei leitungsgebundenen Einrichtungen setze das Entstehen einer Beitragspflicht neben dem Erschlossensein des Grundstücks durch eine insgesamt betriebsfertige Einrichtung zwingend das Vorliegen einer gültigen Abgabensatzung voraus. Erst zu diesem Zeitpunkt stehe fest, ob überhaupt und in welcher Höhe ein Beitrag erhoben und wer persönlich Beitragsschuldner sein werde (vgl. Art. 2 Abs. 1 KAG). Nur unter den genannten Voraussetzungen könne eine Forderung zur Insolvenztabelle angemeldet werden.

Da dies im obigen Sachverhalt nicht zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, sondern erst mit Erlass der Beitrags- und Gebührensatzung zur Wasserabgaben- bzw. Entwässerungssatzung vom 01.08.2005 der Fall war, konnte die Beitragsforderung zu Recht als Masseverbindlichkeit gegenüber dem Insolvenzverwalter der Brauerei mit Bescheid geltend gemacht werden. Nach Hasl-Kleiber¹² ändert sich an diesem Ergebnis nichts, wenn die Satzung rückwirkend in Kraft gesetzt worden wäre, da es nach dem Sinn und Zweck des insolvenzrechtlichen Stichtagsprinzips bei den §§ 38, 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO auf den tatsächlichen historischen Zeitablauf ankommt.

¹¹ zu einem ähnlichen Fall vgl. BayVGh, Beschluss vom 25.10.2007, 23 ZB 07.1941, in Juris

¹² Kommunalabgaben LINK Bayern, Stand Oktober 2007, Kommunalabgaben in der Insolvenz - Einzelne Abgaben, I.2.a) bb), II.2.a) bb), Wolters Kluwer Deutschland

5.5 Gesamtschuldnerische Haftung der Insolvenzmasse

Mehrere Kommunalabgabenschuldner haften regelmäßig als Gesamtschuldner. Beispielsweise sind Ehegatten, denen ein Steuergegenstand je zur Hälfte zugerechnet wird, Gesamtschuldner der Grundsteuer (§ 10 Abs. 3 GrStG). Nach § 12 bzw. § 14 der Muster einer Beitrags- und Gebührensatzung zur Wasserabgaben- bzw. Entwässerungssatzung sind mehrere Gebührenschuldner Gesamtschuldner. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Insolvenzmasse für nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesamtschuldners entstandene Abgabeforderungen für ein Grundstück gesamtschuldnerisch haftet, so dass der Insolvenzverwalter die gesamte Abgabenschuld zu begleichen hat und wegen des Ausgleichs auf das Innenverhältnis der Gesamtschuldner verwiesen werden kann.

Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesamtschuldners geht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen dieses Gesamtschuldners grundsätzlich auf den Insolvenzverwalter über (§ 80 InsO). Der (in diesen Fällen) Miteigentumsanteil an dem betreffenden Grundstück gehört zur Insolvenzmasse (§ 35 InsO). Der Insolvenzverwalter hat unserer Auffassung nach die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen Forderungen aus einem Gesamtschuldverhältnis in voller Höhe zu begleichen, da die gesetzlich geregelten Gesamtschuldverhältnisse über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hinaus fortwirken.

5.6 Masseunzulänglichkeit

Sind die Kosten des Insolvenzverfahrens gedeckt, reicht die Insolvenzmasse jedoch nicht aus, um die fälligen sonstigen Masseverbindlichkeiten zu erfüllen, so hat der Insolvenzverwalter dem Insolvenzgericht anzuzeigen, dass Masseunzulänglichkeit vorliegt (§ 208 Abs. 1 Satz 1 InsO). Die Insolvenzordnung legt in diesem Fall eine Reihenfolge fest, nach der die Masseverbindlichkeiten zu befriedigen sind. Abgaben, die vor der Anzeige der Masseunzulänglichkeit begründet waren, sind im letzten Rang nach § 209 Abs. 1 Nr. 3 InsO zu befriedigen. Für diese (persönlichen) Forderungen besteht nach § 210 InsO ein Vollstreckungsverbot (vgl. oben).

Zur Frage, ob sich dieses Vollstreckungsverbot auch auf nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens für Masseverbindlichkeiten entstandene öffentliche Lasten bezieht, vgl. unten.

5.7 Bescheide an den Insolvenzverwalter - Formalien

Da nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens dem Insolvenzverwalter gemäß § 80 InsO die Verfügungsbefugnis über das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen des Schuldners zusteht, müssen Steuerbescheide, soweit die Verfügungsmacht des Insolvenzverwalters reicht, an ihn in seiner Funktion als Insolvenzverwalter für den Gemeinschuldner gerichtet werden.¹³ Geht aus der Adressierung der Bescheide nicht hervor, dass der Insolvenzverwalter in seiner Funktion als Insolvenzverwalter gemeint ist, sind die Bescheide grundsätzlich unwirksam. Ausnahmsweise kann Bindungswirkung gegenüber der Insolvenzmasse angenommen werden, wenn dem Inhalt des Bescheides (nach unserer Auffassung wohl auch den Begleitumständen) durch Auslegung zweifelsfrei zu entnehmen ist, dass der Insolvenzverwalter in seiner Funktion

¹³ vgl. FG Berlin, Urteil vom 08.03.2005, Az. 7 K 7085/04, KKZ 2007, 86

als Insolvenzverwalter angeschrieben wurde.¹⁴ Ist eine zweifelsfreie, eine Verwechslung ausschließende Bestimmung des Adressaten nicht möglich, ist der Bescheid unwirksam (vgl. Art. 10 Nr. 1 bzw. Nr. 2, 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b KAG, §§ 119 Abs. 1, 125 AO).

Die Adressierung müsste lauten: An Herrn (in der Regel ein Rechtsanwalt) XXX, als Insolvenzverwalter über das Vermögen (beispielsweise) der Firma XXX, Anschrift XXX, Anschrift des Insolvenzverwalters XXX.

6. Forderungen mit Absonderungsrechten - insbesondere öffentliche Lasten

Für Absonderungsrechte (§§ 49 bis 52 InsO) gilt das Verbot der Einzelzwangsvollstreckung und -verwertung (§ 89 InsO) nicht. Die Einzelzwangsvollstreckung außerhalb der gleichmäßigen Verteilung zwischen den Insolvenzgläubigern bleibt vielmehr weiterhin zulässig. Wer zu dem nach §§ 49 bis 51 InsO absonderungsberechtigten Personenkreis gehört und die Rangfolge der Befriedigung richten sich nach §§ 10 bis 14 ZVG. Für Gemeinden sind die öffentlichen Lasten praktisch bedeutsame Absonderungsrechte. Gemeinden können durch öffentliche Lasten gesicherte Abgabeforderungen sowohl als persönliche Forderungen verfolgen - und sind insoweit Insolvenzgläubiger - als auch dinglich als Berechtigte aus der auf dem Grundstück ruhenden öffentlichen Last. Es besteht jedoch nur insoweit ein Recht zur anteilmäßigen Befriedigung aus der Insolvenzmasse, soweit ein Verzicht oder Ausfall bei einer abgesonderten Befriedigung reicht (vgl. § 52 InsO).

Auch die Möglichkeiten der Verwertung einer öffentlichen Last sollen anhand eines typischen Beispiels erläutert werden.

6.1 Beispiel 3

Die Stadt A hat gegen die Brauerei B GmbH eine im Jahr 2004 entstandene Forderung aus einem Herstellungsbeitrag für die Entwässerungseinrichtung. Der Beitrag wurde mit Bescheid festgesetzt. Am 30.06.2005 wurde das Insolvenzverfahren gegen die Brauerei B GmbH eröffnet. Wie soll die Stadt vorgehen?

Variante:

Das am 30.06.2005 gegen die Brauerei B GmbH eröffnete Insolvenzverfahren wurde am 30.09.2006 aufgehoben. Die Stadt A ist mit ihren zur Insolvenztabelle angemeldeten Forderungen nur zu 5 % befriedigt worden. Das Grundstück, auf dem die öffentliche Last ruht, wurde vom Insolvenzverwalter lastenfrei an C veräußert. Was kann die Stadt noch tun?

6.2 Begriff der öffentlichen Last

Der Rechtsbegriff der öffentlichen Last ist gesetzlich nicht bestimmt. Die öffentliche Last ist ein auf öffentlichem Recht beruhendes Grundpfandrecht, also ein dingliches Recht am Grundstück, Erbbaurecht (dinglichem Nutzungsrecht) oder Wohnungs- und Teileigentum mit dem

¹⁴ vgl. Gundlach, Frenzel, Schirrmeister, Der Insolvenzverwalter als Adressat eines Abgabebescheides, DStR 2004, 1008, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH und des BSG

Rang nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 7 ZVG. Sie ist nicht aus dem Grundbuch ersichtlich (§ 54 GBO). Sie gewährt dem Abgabengläubiger ein Befriedigungsrecht an dem haftenden Grundstück und verpflichtet den jeweiligen Eigentümer des belasteten Grundstücks, wegen der dinglich gesicherten Abgabeforderung die Zwangsvollstreckung in dieses zu dulden (§ 77 Abs. 2 Satz 1 AO). Die öffentliche Last bezieht sich allein auf die Beitragsforderung, nicht auf die Nebenleistungen.¹⁵ Sie muss gesetzlich geregelt sein. In Bayern ruhen Beitragsforderungen nach Art. 5 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 7 KAG als öffentliche Last auf dem Grundstück, dem Erbbaurecht oder dem Wohnungs- oder Teileigentum ebenso wie Erschließungsbeiträge nach § 134 Abs. 2 BauGB, Art. 5 a KAG, nicht aber Gebühren. Die bundesgesetzlich geregelten Grundsteuern ruhen nach § 12 GrStG als öffentliche Last auf dem Steuergegenstand.

6.3 Entstehen der öffentlichen Last

Die öffentliche Last wird durch das Entstehen der Abgabepflicht (sachlichen Beitragspflicht) begründet. Bei Herstellungsbeiträgen für leitungsgebundene Einrichtungen bestimmt sich der Zeitpunkt des Entstehens nach Art. 2 Abs. 1 Satz 1 KAG i. V. mit der einschlägigen Satzungsbestimmung - vgl. § 3 des Musters einer Beitrags- und Gebührensatzung zur Wasserabgabensatzung bzw. zur Entwässerungseinrichtung; für Straßenausbaubeiträge vgl. Art. 2 Abs. 1 Satz 2 KAG i. V. mit § 3 des Satzungsmusters des bayerischen Gemeindetags.¹⁶ Für Erschließungsbeiträge entsteht die öffentliche Last mit Entstehen der sachlichen Beitragspflicht (vgl. § 133 Abs. 2 BauGB). Die Grundsteuer entsteht mit dem Beginn des Kalenderjahres, für das die Steuer festzusetzen ist (§ 9 Abs. 2 GrStG). Die öffentliche Last kann geltend gemacht werden, wenn ein wirksamer Heranziehungsbescheid erlassen ist und die Abgabepflicht nicht wieder (etwa durch Aufrechnung, Erlass oder Verjährung) erloschen ist.¹⁷

6.4 Erlöschen der öffentlichen Last

Für das Erlöschen der öffentlichen Last sind die Sonderregelungen für die jeweiligen Kommunalabgaben zu beachten.

6.4.1 Beitragsforderungen nach Art. 5 Abs. 1 Satz 1 KAG (insbesondere Herstellungsbeiträge für leitungsgebundene Einrichtungen und Straßenausbaubeiträge)

Nach Art. 70 Abs. 2 AGBGB erlischt die Haftung des Grundstücks, auf dem die öffentliche Last ruht, für fällige wiederkehrende Leistungen mit Ablauf von zwei, für fällige einmalige Leistungen mit Ablauf von vier Jahren nach Eintritt des Zeitpunktes, von welchem an die Leistung gefordert werden kann, sofern das Grundstück nicht vorher beschlagnahmt worden ist. Nach Art. 5 Abs. 7 Satz 1 2. Halbsatz KAG erlischt die öffentliche Last allerdings nicht, solange die persönliche Schuld besteht, also solange die Forderung z. B. nicht zahlungsverjährt ist. Die Zahlungsverjährungsfrist für die gesamten Beitragsforderungen beträgt nach Art. 13 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a KAG, § 228 AO fünf Jahre und beginnt nach § 229 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist. Die Verjährung wird nach § 231 Abs. 1 AO unter anderem durch schriftliche Geltendmachung des Anspruchs, durch eine Vollstreckungsmaßnahme oder durch Anmeldung der Forderung zur Insolvenztabelle unterbrochen. Die Unterbrechung dauert nach § 231 Abs. 2 AO bis zur Beendigung der jeweiligen Maß-

¹⁵ vgl. Driehaus, a. a. O., RdNr. 1 zu § 27

¹⁶ BayGT 4/2002

¹⁷ vgl. Driehaus, a. a. O., RdNr. 7 zu § 27

nahme fort. Die Zahlungsverjährungsfrist beginnt nach § 231 Abs. 3 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Unterbrechung geendet hat, neu.

6.4.2 Erschließungsbeiträge

Die das Erschließungsbeitragsrecht regelnden §§ 127 bis 135 BauGB gehören in Bayern seit Inkrafttreten des Art. 5 a KAG am 01.01.1997 zum Landesrecht,¹⁸ so dass Art. 70 Abs. 2 AGBGB, nach dem die Haftung für die seit mehr als vier Jahren fälligen Beitragsforderungen unter den dort genannten Voraussetzungen erlischt, auch auf Erschließungsbeiträge anwendbar ist. Art. 5 Abs. 7 KAG dürfte dagegen auf die durch Art. 5 a KAG nunmehr im Landesrecht geregelten Erschließungsbeiträge nicht anwendbar sein, da nach unserer Auffassung Art. 5 a i. V. mit §§ 127 bis 135 BauGB als spezielle Norm den allgemeinen Regelungen des Art. 5 KAG vorgeht, wie sich aus Art. 5 Abs. 1 Satz 3 KAG ableiten lässt.¹⁹

6.4.3 Grundsteuern

Die Grundsteuer ruht nach § 12 GrStG als öffentliche Last auf dem Steuergegenstand. Der landesrechtliche Art. 70 Abs. 2 AGBGB gilt für die bundesgesetzlich geregelten Grundsteuern mangels Regelungskompetenz der Länder nicht. Für Grundsteuern gelten über § 1 Abs. 2 AO die Vorschriften der AO.²⁰ Das Grundstück haftet demnach zeitlich unbeschränkt, solange die Grundsteuerforderung nicht zahlungsverjährt ist.

6.5 Verwertung der öffentlichen Last

Unbewegliche Gegenstände kann die Gemeinde selbst durch Antrag auf Zwangsversteigerung oder Zwangsverwaltung verwerten, falls fällige Abgaben als öffentliche Last auf dem unbeweglichen Gegenstand ruhen; insoweit besteht ein Recht auf abgesonderte Befriedigung (vgl. § 49 InsO). Sie kann die öffentliche Last auch in einem Zwangsversteigerungsverfahren, das von einem Dritten (oder vom Insolvenzverwalter, vgl. § 165 InsO) betrieben wird, geltend machen. Ob es ratsam ist, dass die Gemeinde von sich aus die Zwangsversteigerung betreibt, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab.²¹ Der Anspruch der Gemeinde auf abgesonderte Befriedigung nach § 49 InsO ist auch bei freihändiger Verwertung des Grundstücks durch den Insolvenzverwalter möglich. Der Absonderungsgläubiger kann daher mit dem Insolvenzverwalter Vereinbarungen treffen, die im Ergebnis einem Zwangsversteigerungs- oder Zwangsverwaltungsverfahren gleichkommen. Für die Kommune ist eine baldige Kontaktaufnahme mit dem Insolvenzverwalter nach dem Erlass des Eröffnungsbeschlusses ratsam.²² Wurde das Grundstück freihändig veräußert, kann die öffentliche Last mit Duldungsbescheid auch gegen den neuen Eigentümer geltend gemacht werden, solange die persönliche Forderung noch besteht.²³

¹⁸ vgl. zu der vormals strittigen Frage BayVGh, Beschluss vom 26.04.2002, Az. 6 B 99.44, BayVBl 2003, 21

¹⁹ vgl. auch BayGT 2002, 438

²⁰ vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Stand Dezember 2007, § 77 AO RdNr. 20, Fußnote 21, und BayVGh, Beschluss vom 04.06.2003, Az. 4 ZB 03.668, in Juris

²¹ vgl. Driehaus, a. a. O., RdNr. 22 zu § 27

²² vgl. Wieser, Zwangsversteigerung und Insolvenz des Grundstückseigentümers, KKZ 2000, 169

²³ zu einem Duldungsbescheid vgl. z. B. aktuell OVG des Saarlandes, Beschluss vom 12.10.2007, Az. 1 B 340/07, NJW 2008, 250 ff.

6.5.1 Zwangsversteigerungsverfahren

Im Zwangsversteigerungsverfahren werden die Ansprüche auf Entrichtung der öffentlichen Lasten des Grundstücks wegen der aus den letzten vier Jahren vor dem Zuschlag rückständigen Beträge und wegen der wiederkehrenden Leistungen für die laufenden Beträge und für die Rückstände aus den letzten zwei Jahren in der dritten Rangklasse befriedigt (vgl. §§ 10 Abs. 1 Nr. 3, 13 ZVG). Sie gehen den Grundschulden und Hypotheken der Banken vor, die regelmäßig in der vierten Rangklasse zu befriedigen sind. Für diese Beträge bestehen gute Aussichten auf Befriedigung, da die Zwangsversteigerung regelmäßig von Gläubigern der vierten Rangklasse betrieben wird und die öffentlichen Lasten daher im geringsten Gebot zu berücksichtigen sind. Ältere Rückstände sind in der siebten Rangklasse zu befriedigen (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 ZVG). Wurde die öffentliche Last im Zwangsversteigerungsverfahren zwar angemeldet (§§ 37 Nr. 4, 110 ZVG), konnte aber (wegen § 10 Abs. 1 Nr. 7 ZVG) nicht bedient werden, erlöschen nach §§ 91 Abs. 1, 52 Abs. 1 Satz 2 ZVG mit dem Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren grundsätzlich sämtliche Belastungen des Grundstücks, also auch die öffentlichen Lasten.²⁴

Vor der Zwangsvollstreckung in das Grundstück aus der öffentlichen Last muss gegen den Insolvenzverwalter ein Duldungsbescheid erlassen oder ein entsprechendes Urteil erwirkt werden.²⁵ Wir empfehlen, mit dem Insolvenzverwalter in Kontakt zu treten und in Anbetracht der klaren Rechtslage eine freiwillige Zahlung anzustreben (vgl. oben).

Dabei ist die Berufung auf das Argument, ein gegenüber dem Gemeinschuldner erlassener Verwaltungsakt (Steuerbescheid) könnte nicht Grundlage für einen Duldungsbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter sein, weil dieser Amtstreuhandler und nicht Rechtsnachfolger sei, nach Auffassung des VG Frankfurt nicht erheblich. Zur Duldung verpflichtet sei immer derjenige, dessen Verfügungsrecht einer Vollstreckungsmaßnahme entgegenstehe - die materiellrechtliche Verpflichtung zur Duldung vorausgesetzt. Beim Insolvenzverwalter sei dies § 77 AO i. V. mit § 34 AO und § 80 InsO. Dabei komme es auf die Fragen einer Rechtsnachfolge bzw. den Rechtscharakter der Stellung des Insolvenzverwalters nicht an. Ob eine Duldungsverpflichtung bestehe, sei allein dem materiellen Recht zu entnehmen (für Dritte: in der Abgabenordnung z. B. §§ 287 Abs. 5 Satz 1, 191 Abs. 1 Satz 1, 77 Abs. 1). Für Klagen über die behauptete Rechtswidrigkeit von Duldungsbescheiden gegen den Insolvenzverwalter, um eine abgesonderte Befriedigung aus einem Grundstück zu erreichen, sind nicht die Insolvenzgerichte, sondern die Verwaltungsgerichte zuständig, denn bei der gebotenen Duldung handelt es sich nicht um eine Vollstreckungshandlung eines Insolvenzgläubigers.

6.5.2 Freihändige Veräußerung des Grundstücks

Die öffentliche Last bewirkt die dingliche Haftung des Grundstücks, unabhängig vom jeweiligen Eigentümer. Voraussetzung ist jedoch, dass dieser das Grundstück freihändig erworben hat, da mit dem Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren grundsätzlich sämtliche Belastungen des Grundstücks, also auch die öffentlichen Lasten, nach §§ 91 Abs. 1, 52 Abs. 1 Satz 2 ZVG erlöschen (vgl. oben). Rechtliche Voraussetzung für die Durchsetzung des sich aus der öffent-

²⁴ Die entstandenen, aber noch nicht fälligen öffentlichen Lasten erlöschen durch den Zuschlag nicht. Diese hat der Ersteher gemäß § 56 Satz 2 ZVG (§ 103 BGB) zu tragen (vgl. Stöber, Zwangsversteigerungsgesetz, Stand 2006, RdNrn. 3.4 und 3.5 zu § 56 und RdNr. 6.4 zu § 10).

²⁵ vgl. Fachverband der Kommunalkassenverwalter in seiner Musterdienstanweisung zum Regelinsolvenzverfahren, überarbeitete Version vom 26.04.2002; vgl. VG Frankfurt, Urteil vom 21.06.2005, Az. 10 E 3451/03(1), KKZ 2007, 137; vgl. auch OVG des Landes Sachsen-Anhalt, Beschluss vom 14.03.2003, Az. 4 L 328/05, in Juris; VG Magdeburg, Urteil vom 16.08.2005, Az. 7 A 156/03 MD, KKZ 2007, 162; Klein, Dingliche Haftung für öffentliche Grundstückslasten im Insolvenzverfahren, KKZ 2006, 62

lichen Last ergebenden dinglichen Verwertungsrechts ist der Erlass eines nicht der Festsetzungsverjährung unterliegenden²⁶ schriftlichen Duldungsbescheids (§§ 77 Abs. 2, 191 Abs. 1 AO). Der Bescheid gegen den neuen Eigentümer muss ein Leistungsgebot, also eine Zahlungsaufforderung, sowie die Angabe enthalten, dass bei Nichtzahlung die Zwangsvollstreckung in das Grundstück erfolgt. Außerdem muss der Bescheid den Hinweis enthalten, dass die Gemeinde die Befriedigung durch Inanspruchnahme des persönlichen Beitragsschuldners versucht habe, dieser Versuch jedoch erfolglos geblieben sei.²⁷ Ist das Grundstück, auf dem die öffentliche Last ruht, in Wohnungseigentum aufgeteilt, müssen die Duldungsbescheide gegen die derzeitigen Wohnungseigentümer entsprechend ihren Miteigentumsanteilen ergehen. Sie haben die Zwangsvollstreckung in ihr Wohnungseigentum nach Maßgabe der Beitragsatzung zu dulden. Im Falle einer notwendig werdenden Zwangsvollstreckung in das Grundstück, falls der neue Eigentümer die Forderung nicht bezahlt, sind aber wiederum § 10 Abs. 1 Nr. 3 bzw. § 10 Abs. 1 Nr. 7 ZVG zu beachten. Der Eigentümer des für die Abgabe haftenden Grundstücks, der nicht zugleich Abgabenschuldner ist, hat gemäß §§ 1150, 268 BGB ein Ablösungsrecht, wenn die Gemeinde Befriedigung aus dem Grundstück verlangt.

6.5.3 Teilung und Zuschreibung des Grundstücks

Wird ein insgesamt belastetes Grundstück nachträglich geteilt, haften die Eigentümer der aufgeteilten Einzelgrundstücke entsprechend § 1108 Abs. 2 BGB als Gesamtschuldner, so dass die Gemeinde nach ihrem Belieben Befriedigung aus jedem der Grundstücke ganz oder zum Teil suchen kann (vgl. § 1132 Abs. 1 Satz 2 BGB). Wird jedoch ein Grundstück oder ein Grundstücksteil einem anderen, mit einer öffentlichen Last behafteten Grundstück zugeschrieben (§ 890 Abs. 2 BGB), erstreckt sich die auf diesem ruhende öffentliche Last auch auf das zugeschriebene Grundstück.²⁸

6.6 Lösung des Beispiels 3

Der Herstellungsbeitrag für die Entwässerungseinrichtung ruht nach Art. 5 Abs. 7 KAG als öffentliche Last auf dem Grundstück. Solange die persönliche Schuld noch nicht erloschen ist, kann im Insolvenzverfahren das Recht auf abgesonderte Befriedigung geltend gemacht werden. Die Einzelzwangsvollstreckung durch die Gemeinde in das Grundstück ist möglich (§ 10 Abs. 1 Nrn. 3 und 7 ZVG). Die öffentliche Last müsste im Zwangsversteigerungsverfahren, das von einem Dritten betrieben wird, angemeldet werden.

Variante:

Gegen den neuen Eigentümer des Grundstücks könnte ein nicht der Festsetzungsverjährung unterliegender Duldungsbescheid ergehen, dass dieser die Zwangsvollstreckung aus der öffentlichen Last dulden muss.

Bevor aus einer öffentlichen Last vorgegangen werden kann, muss der Beitrag der Höhe nach festgesetzt und der persönlich Beitragspflichtige bestimmt sein. Sollte der Beitrag vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch nicht mit Bescheid festgesetzt gewesen sein, ist fraglich, wie die Gemeinde die Voraussetzung für das Vorgehen aus einer öffentlichen Last schaffen kann.

²⁶ BVerwG, Urteil vom 13.02.1987, NJW 1987, 2098

²⁷ vgl. Driehaus, a. a. O., RdNr. 11 zu § 27

²⁸ vgl. Driehaus, a. a. O., RdNr. 4 zu § 27

Nach Driehaus²⁹ ist nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nur der Erlass eines Leistungsgebots, nicht aber die Beitragsfestsetzung durch Beitragsbescheid ausgeschlossen.

6.7 Vollstreckungsverbot und öffentliche Last

Nicht nur für vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandene Insolvenzforderungen, sondern auch für Masseforderungen können sowohl vor als auch nach der Insolvenzverfahrenseröffnung Absonderungsrechte begründet werden. § 91 InsO, nach dem Rechte an den Gegenständen der Insolvenzmasse nicht wirksam erworben werden können, gilt nicht für Masseforderungen³⁰.

Es ist fraglich, ob sich das Vollstreckungsverbot des § 210 InsO nach der Anzeige der Masseunzulänglichkeit auch auf das Absonderungsrecht bezieht. Der uns zugänglichen Kommentarliteratur und der Rechtsprechung konnten wir zu dieser Problematik - soweit ersichtlich - nur zwei sich widersprechende Anmerkungen (zu den Vollstreckungsverboten des § 210 InsO und § 90 InsO) entnehmen. Nach einer Entscheidung des LG Köln³¹ ist die Einzelzwangsvollstreckung in das Grundstück wegen der auf dem Grundstück ruhenden öffentlichen Last nicht unzulässig, da in § 210 InsO nur geregelt sei, dass, sobald der Insolvenzverwalter die Masseunzulänglichkeit angezeigt habe, die Vollstreckung wegen einer Masseverbindlichkeit im Sinne des § 209 Abs. 1 Nr. 3 InsO unzulässig sei. Das Vollstreckungsverbot könne nicht die Geltendmachung von Aus- bzw. Absonderungsrechten verhindern, weil Gegenstände, die der Aussonderung unterliegen, von vornherein nicht Bestandteil der Insolvenzmasse seien und es folglich auch durch eine Anzeige des Verwalters nicht werden könnten. Im Übrigen widerspreche eine Ausdehnung dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift, die sich lediglich auf Alt-Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 209 Abs. 1 Nr. 3 InsO beziehe. Dieser Argumentation schließen wir uns an. Nach dem Kommentar von Braun³² könnten die Massegläubiger, die während des Insolvenzverfahrens Sicherungsrechte, die bei Entstehung vor Insolvenz Absonderungsrechte begründet hätten, erwerben, die Einzelzwangsvollstreckung in die Insolvenzmasse betreiben, allerdings nur mit der Einschränkung des Vollstreckungsverbots für die Dauer von sechs Monaten nach § 90 InsO.

6.8 Öffentliche Last und zusätzliche Sicherungen

Die öffentliche Last muss mit der (dritten) Rangklasse im Zwangsversteigerungsverfahren angemeldet werden, da sie ansonsten bei der Verteilung den übrigen Rechten nachsteht (§§ 37 Nr. 4, 110 ZVG). Beiträge, die länger als vier Jahre seit dem Zuschlag in der Zwangsversteigerung rückständig sind, und wiederkehrende Leistungen, die mehr als zwei Jahre vor der Beschlagnahme fällig geworden sind (§ 13 ZVG), verlieren den Rang nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 ZVG und sind nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 ZVG in der siebten Rangklasse zu befriedigen. Abgabenforderungen können aus diesem Grund durch Eintragung einer Grundschuld oder einer Sicherungshypothek (zusätzlich) gesichert werden. Dies könnte beispielsweise für eine längerfristige Stun-

²⁹ a. a. O., RdNr. 24 zu § 27 unter Hinweis auf OVG Magdeburg, Beschluss vom 11.03.2003, DÖV 2003, 825 = NVwZ-RR 2004, 135

³⁰ vgl. Hasl-Kleiber, a. a. O., Teil I, Nrn. 2.4.2., 2.4.4.

³¹ Beschluss vom 10.02.2004, Az. 11 T 11/04, ZInsO 2004, 456

³² a. a. O., RdNr. 18 zu § 49

dung bedeutsam werden, bei der die Frist von zwei bzw. vier Jahren, innerhalb welcher Ansprüche auf Entrichtung öffentlicher Grundstückslasten in der dritten Rangklasse (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 ZVG) befriedigt werden, zu kurz ist. Es ist allerdings nicht zulässig, bevorrechtigte Ansprüche der Rangklasse 3 durch Eintragung einer unbedingten (freiwillig oder zwangsweise, vgl. § 866 ZPO, entstandenen) Sicherungshypothek im Grundbuch zusätzlich zu sichern. Die Sicherungshypothek muss aufschiebend bedingt für den Fall sein, dass das Vorrecht gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 ZVG erlischt. Für die Eintragung einer Grundschuld ergeben sich dagegen aus der öffentlichen Last keine Beschränkungen, da diese nicht akzessorisch ist (vgl. Nitsche/Baumann/Peters, Satzungen zur Abwasserbeseitigung, Stand August 2006, Erl. 20.07/21 c unter Hinweis auf die Rechtsprechung). Diese Sicherheiten sind allerdings im gleichen Rang mit den Sicherheiten der Banken zu befriedigen, wobei sich das Rangverhältnis nach der Reihenfolge der Eintragungen richtet (vgl. § 879 BGB). Der Beitritt zu dem Zwangsversteigerungsverfahren eines Dritten führt zur Befriedigung in der fünften Rangklasse nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 ZVG. Durch den Beitritt kann auf den Lauf des Verfahrens eingewirkt und so die Gefahr des Verlusts des dritten Rangs der öffentlichen Last für die letzten vier Jahre vor dem Zuschlag beeinflusst werden.

7. Forderungen auf Aussonderung, Neuforderungen und nachrangige Insolvenzforderungen

Gegenstände, die nicht zur Insolvenzmasse gehören, können von den dinglich oder persönlich Berechtigten ausgesondert werden (§ 47 InsO). Ein wichtiges Beispiel ist der Herausgabeanspruch des Eigentümers nach § 985 BGB. Neuforderungen sind nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Ansprüche gegen den Insolvenzschuldner, die nicht der Insolvenzmasse, sondern allein dem Insolvenzschuldner zugerechnet werden. Für diese Forderungen gelten nicht die Vorschriften der Insolvenzordnung. Als wichtigste Beispiele werden ständig neu entstehende Unterhaltsansprüche der Familienangehörigen und Ansprüche aus nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begangenen unerlaubten Handlungen des Insolvenzschuldners genannt.³³ Nachrangige Forderungen sind z. B. die seit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens laufenden Zinsen (vgl. § 39 Abs. 1 Nr. 1 InsO) und Geldbußen, Ordnungsgelder und Zwangsgelder der Insolvenzgläubiger (vgl. § 39 Abs. 1 Nr. 3 InsO). Da diese Forderungen erst bedient werden, wenn die übrigen Forderungen der Insolvenzgläubiger vollständig befriedigt sind, dürfte § 39 InsO nur selten praktische Bedeutung haben.³⁴

8. Risikokontrolle und Durchsetzung von Gläubigerinteressen

Gemeinden als Kommunalabgabengläubiger können sich grundsätzlich ihre Schuldner nicht aussuchen und haben damit keinen Einfluss auf deren Bonität. Umso wichtiger ist es, die Anzeichen einer Insolvenz (z. B. Zahlungsverzögerungen, unbegründetes Vorbringen und mangelnde Termintreue) frühzeitig zu erkennen, wichtige Informationsquellen zu nutzen und Bestandsdaten auszuwerten. Im Hinblick auf die sog. Rückschlagsperre (§ 88 InsO) und die mit einem Zeitmoment versehenen Anfechtungsmöglichkeiten des Insolvenzverwalters (§§ 129 ff.

³³ vgl. Hasl-Kleiber, a. a. O., Teil I, Nr. 2.2.1

³⁴ vgl. Braun, a. a. O., RdNr. 1 zu § 39

InsO) sollten Vollstreckungsmaßnahmen eingeleitet und schnellstmöglich zum Abschluss gebracht werden.³⁵ Über den jeweiligen Forderungstyp und dessen insolvenzrechtliche Besonderheiten und Erfordernisse sollte man sich rasch Klarheit verschaffen, die entsprechenden Maßnahmen (z. B. die zusätzliche Anmeldung der öffentlichen Last im Versteigerungsfall) ergreifen und die Möglichkeiten (z. B. Wahrnehmung der Gläubigerrechte in der Gläubigerversammlung durch einen Vertreter der Gemeinde) ausschöpfen. Eine Schlüsselrolle kommt nicht zuletzt auch einer konstruktiven Kommunikation mit dem Insolvenzverwalter unter Abwägung der gegenseitigen rechtlichen Positionen zu.³⁶

³⁵ vgl. Schütte/Horstkotte/Rohn/Schubert, Die öffentliche Körperschaft als Insolvenzgläubiger, 2006, B.I., S. 13, B.III., S. 18

³⁶ vgl. Zeuner, Durchsetzung der Gläubigerinteressen im Insolvenzverfahren, NJW 2007, 2952

Stellenbemessung im Melde-, Personenstands- und Ausländerwesen

Verfasser: Mathias **Hiebel**
Martin **Götz**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Bedeutung einer zutreffenden personellen Ausstattung	88
2. Allgemeines zur Stellenbemessung	88
2.1 Begriffserläuterungen	88
2.2 Methoden	88
2.2.1 Summarische Verfahren	89
2.2.2 Analytische Verfahren	89
2.2.3 Schätzen, Ist-Übernahme	89
2.2.4 Hinweise	90
2.3 Jahresarbeitszeit einer sog. Normalarbeitskraft	91
3. Bearbeitungszeiten im Melde-, Personenstands- und Ausländerwesen	92
3.1 Bearbeitungszeiten im Meldewesen mit Lohnsteuerkarten	92
3.1.1 Meldewesen	93
3.1.2 Lohnsteuerkarten	94
3.2 Bearbeitungszeiten im Personenstandswesen	95
3.3 Bearbeitungszeiten im Ausländerwesen	96
4. Beispielsberechnung	100
5. Hinweis auf künftige Veröffentlichungen	100

1. Bedeutung einer zutreffenden personellen Ausstattung

Die angemessene personelle Ausstattung öffentlicher Verwaltungen und Einrichtungen ist Grundvoraussetzung für eine ordnungsgemäße Aufgabenerfüllung. Bei der Vielfalt der öffentlichen Dienste für das Gemeinwohl und für den einzelnen Bürger ist es daher für die Kommunen geboten, entsprechend qualifiziertes Personal in ausreichendem Umfang zu beschäftigen.

Allerdings sind bei der Personalausstattung einer Verwaltung oder Einrichtung die Grundsätze einer sparsamen und wirtschaftlichen Haushaltsführung zu beachten. Dies gilt in Zeiten vermehrten Steuer- und Gebührenaufkommens ebenso wie in Zeiten knapper werdender öffentlicher Mittel. Derzeit verursacht nämlich ein im „mittleren Bereich“ in Entgeltgruppe 7 eingruppierter Beschäftigter jährlich rd. 63.800 € Arbeitsplatzkosten (= durchschnittliche Personalkosten + Sachkosten + Verwaltungsgemeinkosten¹). Ein im „gehobenen Bereich“ in Entgeltgruppe 11 eingruppierter Beschäftigter verursacht jährlich rd. 88.250 € Arbeitsplatzkosten².

Aus diesen Gründen ist es geboten, die einzelnen Verwaltungen und Einrichtungen angemessen mit Personal auszustatten, d. h. es sollte weder zu wenig noch zu viel Personal beschäftigt werden.

2. Allgemeines zur Stellenbemessung

2.1 Begriffserläuterungen

Unter dem Begriff **Personalbedarf** wird im Allgemeinen die Kombination der Begriffe Stellenbedarf und Stellenbewertung verstanden.

Der **Stellenbedarf** wird mit Hilfe der Stellenbemessung ermittelt. Im Folgenden beschäftigen wir uns nur mit der Stellenbemessung, nicht jedoch mit der Stellenbewertung. Im allgemeinen Sprachgebrauch wird gelegentlich an Stelle des Begriffs Stellenbedarf auch der Begriff Personalbedarf verwendet, weil er sehr geläufig ist.

Mit Hilfe der **Stellenbewertung** wird die Wertigkeit einer Stelle im System der aufeinander aufbauenden Entgeltgruppen (für Beschäftigte) und Besoldungsgruppen (für Beamte) ermittelt.

2.2 Methoden

Der Stellenbedarf kann entweder mit Hilfe von summarischen oder analytischen Stellenbemessungsverfahren oder in einer Kombination beider Methoden dargestellt werden. Sind beide Methoden nicht anwendbar, muss der Stellenbedarf entweder geschätzt werden oder das Ist wird in das Soll übernommen.

¹ näheres hierzu siehe Geschäftsbericht für das Jahr 1992, S. 17 ff.

² siehe z. B. GK 140/2006

2.2.1 Summarische Verfahren

Summarisch wird der Stellenbedarf anhand von Personalstandsvergleichen (z. B. Zahl der Sachbearbeiter für eine bestimmte Aufgabe) oder mit Hilfe von Beziehungszahlen (z. B. Fälle je Sachbearbeiter) ermittelt. Diese Methode wird insbesondere dann angewendet, wenn Daten für ein analytisches Stellenbemessungsverfahren nicht zur Verfügung stehen.

2.2.2 Analytische Verfahren

Bei der analytischen Stellenbemessung handelt es sich um ein systematisches Verfahren, in dem eine detaillierte Betrachtung der Faktoren stattfindet, die sich auf die Stellenausstattung auswirken.

Zur analytischen Stellenbemessung gehören folgende Verfahrensschritte:

- Erstellung von Tätigkeitskatalogen
- Ermittlung von Fallzahlen/Arbeitsmengen (Jahresfallzahlen)
- Ermittlung der mittleren Bearbeitungszeit je Tätigkeit (mBZ)
- Berechnung der Jahresarbeitsminuten (JAM) oder Jahresarbeitsstunden (JAS) je Aufgabe
- Ermittlung und Bereinigung der Arbeitszeit einer „Normalarbeitskraft“ (NK)³

Tätigkeitskataloge sind Auflistungen von Tätigkeiten, die im betreffenden Bereich der Verwaltung notwendig sind, um die Aufgaben sachgerecht zu erledigen.

Die **Arbeitsmenge** lässt sich weitgehend in **Fallzahlen** erfassen. Die Fallzahlen werden in der Regel von der Verwaltung/der Einrichtung zur Verfügung gestellt. Soweit keine Aufzeichnungen vorliegen, werden sie geschätzt. Wenn die Möglichkeit dazu besteht, sollten die Fallzahlen bevorzugt aus der örtlichen Datenverarbeitung übernommen werden.

Neben den Fallzahlen sind die **mittleren Bearbeitungszeiten** für die Stellenbemessung von zentraler Bedeutung. Wir haben für viele Tätigkeiten **mittlere Bearbeitungszeiten** erarbeitet und setzen diese vorrangig an. Dabei werden örtliche Besonderheiten⁴ gegebenenfalls durch Zu- und Abschläge berücksichtigt und gesondert ausgewiesen.

2.2.3 Schätzen, Ist-Übernahme

Liegen Tätigkeiten vor, für die mBZ noch nicht erarbeitet worden sind bzw. für die mBZ nicht praktikabel sind, schätzen wir die (örtlichen) Bearbeitungszeiten gemeinsam mit den Stelleninhabern. Dabei bedeutet schätzen nicht gleich raten. Geraten wird ohne irgendwelche Anhaltspunkte. Schätzen nähert sich dem Ergebnis anhand von Fakten.

Mittlere Bearbeitungszeiten können beispielsweise in folgenden Fällen nicht verwendet werden:

- Bearbeitung von Sonderaufgaben
- der tatsächliche Stellenbedarf ist noch nicht absehbar (z. B. bei der Leistungsbeurteilung)

³ siehe Ziffer 2.3

⁴ etwa auf kommunalpolitischen Wunsch über das übliche Maß hinaus gehende Dienstleistungen

- wegen des unverhältnismäßig hohen Erhebungsaufwands für aufgaben- bzw. einzelfall-übergreifende Tätigkeiten (z. B. Fachliteratur und Umlauf lesen sowie Fortbildung)

2.2.4 Hinweise

Die Bearbeitungszeiten stellen auf eine durchschnittliche Qualität der Aufgabenerledigung, also auf einen normalen Bearbeitungsstandard ab. Eine durchschnittliche fachliche und gesundheitliche Belastbarkeit der Dienstkräfte wird unterstellt. Wenn insoweit örtlich besondere Verhältnisse vorliegen, kann für eine bestimmte Zeit eine abweichende Personalausstattung gerechtfertigt sein. In einem solchen Fall hat die für die Personalwirtschaft zuständige Stelle die Leistungsfähigkeit der Dienstkräfte zu beobachten und bei einer Änderung rechtzeitig die notwendigen Konsequenzen zu ziehen. Einmalige Sonderaufgaben, der Abbau von Arbeitsrückständen oder eine außergewöhnliche Personalfluktuations können ebenfalls zu einer vorübergehenden Abweichung (Personalverstärkung) führen.

Die unter Ziffer 3 dargestellten Bearbeitungszeiten und pauschalen Richtwerte entsprechen unseren Erkenntnissen Stand Dezember 2007. Sie müssen in gewissen Zeitabständen überprüft werden, um sie den neuesten Entwicklungen anzupassen. Insoweit sind Änderungen in der Zukunft nicht auszuschließen.

2.3 Jahresarbeitszeit einer sog. Normalarbeitskraft⁵

Unserer Personalbemessung liegt die Jahresarbeitszeit einer sog. Normalarbeitskraft zugrunde, die wir bei Beamten und *Angestellten*⁶ wie folgt errechnen:

Zahl der Tage eines Jahres		365
abzüglich		
Samstage und Sonntage	104	
Feiertage	12	
Krankheitstage, Heilkuren	10	
Urlaub, Dienstbefreiungen	33	<u>159</u>
verbleiben mögliche Arbeitstage		206
oder Jahresarbeitsstunden (multipliziert mit 7,7 ⁷)		1.586
abzüglich		
Rüstarbeiten und persönlich bedingte Ausfallzeiten (lt. KGSt ⁸ können diese pauschal mit 9 % angesetzt werden)	143	<u>143</u>
verbleiben als Jahres-Nettoarbeitsstunden		1.443
bzw. Jahres-Nettoarbeitsminuten		86.580

Die Jahresarbeitszeit für *Arbeiter* unterscheidet sich demgegenüber durch die statistisch höhere Zahl der durchschnittlichen Krankheitstage (18). Danach verbleiben nach der üblichen Berechnung (siehe obige Tabelle) 1.388 Nettoarbeitsstunden bzw. 83.280 Nettoarbeitsminuten pro Jahr.

⁵ **Grundsätzliche** Ausführungen enthält unser Beitrag im Geschäftsbericht für das Jahr 1995, S. 35 ff. **Aktuelles** kann der GK 237/2004 (mit weiteren Verweisungen) entnommen werden.

⁶ Seit Inkrafttreten des TVöD zum 01.10.2005 gibt es den einheitlichen Begriff des Beschäftigten. Zwischen Angestellten und Arbeitern wird tariflich nicht mehr unterschieden. In Bezug auf die Stellenbemessung ist die Unterscheidung wegen der statistisch deutlich voneinander abweichenden durchschnittlichen Krankheitstage nach wie vor geboten. Solange bei der Eingruppierung noch die alten Tätigkeitsmerkmale für Angestellte und Arbeiter herangezogen werden, ist eine Unterscheidung ohne großen Aufwand möglich.

⁷ Wochenstunden: 38,5 : 5 Arbeitstage pro Woche = 7,7 Arbeitsstunden täglich. Bei Redaktionsschluss dieses Beitrags stand noch nicht fest, ob die Mitglieder der Gewerkschaft Verdi dem Verhandlungsergebnis für die Tarifrunde 2008 mit der notwendigen Mehrheit zustimmen. Sofern es bei der ausgehandelten Verlängerung der Wochenarbeitszeit zum 01.07.2008 auf 39 Stunden bleibt, erhöht sich die durchschnittliche tägliche Arbeitszeit auf 7,8 Stunden.

⁸ KGSt-Handbuch Organisationsmanagement, 1999, Kapitel 17, Ziffer 3.3.4, Abs. 2

Die Jahresarbeitszeit wird aus Gründen der Vergleichbarkeit einzelner Stellen auf der Basis der tariflichen Arbeitszeit eines vollbeschäftigten *Angestellten* ermittelt (38,5 Stunden wöchentlich). Demgegenüber wurden für Beamte seit 01.09.2004 in Abhängigkeit vom Lebensalter unterschiedliche Wochenarbeitszeiten eingeführt (siehe auch FSt 331/2004).⁹

Beamte	Wochenarbeitszeit h	im Verhältnis zum Beschäftigten %
bis zur Vollendung des 50. Lebensjahres	42	109,0
ab Beginn des 51. Lebensjahres bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres	41	106,5
ab Beginn des 61. Lebensjahres	40	104,0

Für jugendliche Beamte unter 18 Jahren und für schwerbehinderte Beamte gilt generell eine Wochenarbeitszeit von 40 Stunden (§§ 11 und 12 AzV).

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Altersklassen ergibt sich für Beamte auf die Lebensarbeitszeit bezogen eine durchschnittliche Wochenarbeitszeit von 41,6 Stunden. Im Vergleich zur 38,5-Stundenwoche im Tarifbereich sind dies 8 % mehr. Die unterschiedlichen Arbeitszeiten berücksichtigen wir mit einer erhöhten Aufgabenzuweisung bei Planstellen für Beamte (vgl. GK 237/2004).

3. Bearbeitungszeiten im Melde-, Personenstands- und Ausländerwesen

Die in diesem Abschnitt dargestellten Bearbeitungszeiten sind das Ergebnis aus Grundlagenarbeit, Organisationsgutachten und der Überprüfung des wirtschaftlichen Personaleinsatzes bei einer großen Zahl überörtlicher Rechnungsprüfungen.

3.1 Bearbeitungszeiten im Meldewesen mit Lohnsteuerkarten

Nachfolgend veröffentlichen wir die mittleren Bearbeitungszeiten des BKPV für üblicherweise im Meldewesen und im Bereich Lohnsteuerkarten anfallende Tätigkeiten. Dabei handelt es sich nur um einzelfallbezogene Tätigkeiten. Nicht dargestellt sind die einzelfallübergreifenden Tätigkeiten wie Führungsaufgaben oder Zeitschriftenumlauf lesen.

⁹ Das in nachstehender Tabelle genannte Verhältnis der unterschiedlichen Arbeitszeiten von Beamten und Beschäftigten ändert sich von 109,0 % auf 107,7 % bzw. von 106,5 % auf 105,1 % bzw. von 104,0 % auf 102,6 %, sofern es bei der Arbeitszeiterhöhung für Beschäftigte auf 39 Stunden pro Woche bleibt. In diesem Falle arbeiten die Beamten nur noch 6,7 % mehr (vgl. Fußnote 7).

3.1.1 Meldewesen

Aufgaben/Tätigkeiten	mBZ, Richtwerte
Anmeldungen	
- normaler Schwierigkeitsgrad	8 min/Person
- zeitaufwändigere Fälle	14 min/Person
Ummeldungen	4 min/Person
Abmeldungen	4 min/Person
Rückmeldungen	
- normaler Schwierigkeitsgrad	3 min/Fall
- zeitaufwändigere Fälle	7 min/Fall
schriftliche gebührenpflichtige Auskünfte aus dem Melderegister	
- normaler Schwierigkeitsgrad	2 min/Fall
- zeitaufwändigere Fälle ¹⁰	7 min/Fall
Aufenthaltsermittlungen (Normalfall)	7 min/Fall
Aufenthaltsermittlung (zeitaufwändig, mehrmalige Anfragen, Außendiensttätigkeit)	27 min/Fall
Aufforderung zur Erfüllung der Meldepflicht	3 min/Fall
Aufforderung zur Erfüllung der Meldepflicht (zeitaufwändiger)	9 min/Fall
Aufforderung zur Erklärung des gemeinsamen Hauptwohnsitzes	5 min/Fall
Dateiberichtigungen	
- einfachere Fälle (Sterbefall, Kirchenaustritt, Legitimat usw.)	1 min/Fall
- zeitintensive Fälle (Geburt, Eheschließung, Scheidung, Aufnahme gesetzlicher Vertreter)	3 min/Fall
Verwarnungen	
- schriftliche	14 min/Fall
- mündliche	5 min/Fall
Einleitung von OWiG-Verfahren	14 min/Fall
Zuschlag für Ausländer und nicht deutsch sprechende Aussiedler (gemessen an der Gesamt Einwohnerzahl)	häufig 10 % bis 20 % auf bis hier errechneten Stellenbedarf
Mitwirkung in Ausländerangelegenheiten	
- Anträge auf Aufenthaltserlaubnis (befristet)	14 min/Fall
- Anträge auf Niederlassungserlaubnis (unbefristet)	14 min/Fall
- Anträge zum Staatsangehörigkeitsrecht (u. a. Einbürgerungen)	14 min/Fall
Melde- und Kindererziehungszeiten für Rentenzwecke prüfen und bestätigen	9 min/Fall
Wehrerfassung	
- Erfassung (einmalig)	1 Arbeitstag (AT)/Jahr
- Nacherfassung	30 min/Fall
- Unabkömmlichkeits- und Zurückstellungsanträge, sonstige Anträge	14 min/Fall
- zu überwachende Wehrpflichtige	15 min/Fall

¹⁰ Üblicherweise sind rd. 20 % der gebührenpflichtigen Auskünfte zeitaufwändige Fälle.

Aufgaben/Tätigkeiten	mBZ, Richtwerte
Staatsangehörigkeitsausweise	20 min/Fall
Fahrerlaubnisbeanträge	9 min/Fall
Führungszeugnisse	9 min/Fall
Bestätigung von Wohngeldanträgen, sonstige Anträge	9 min/Fall
Haushaltsbescheinigungen, sonstige Bescheinigungen	4 min/Fall
örtliche Auswertungen und Statistiken	örtliche Werte
Zuschlag für sonstige Aufgaben (mündliche Melderegisterauskünfte - ohne Gebühren - und im Einzelfall nicht aufgeführter bzw. besonderer Aufwand)	6 % bezogen auf den bis hier errechneten Stellenbedarf
Beglaubigungen	8 min/Fall
Schwerbehindertenausweise	
- Anträge entgegennehmen, beraten, Ausweise ausfertigen	20 min/Fall
- Verlängern der Ausweise mit Nebenarbeiten	7 min/Fall
Sonderaktionen (z. B. neues Adressbuch)	örtliche Werte
Gebührenkasse (mit Abschlussarbeiten)	3 min/Fall

3.1.2 Lohnsteuerkarten

Aufgaben, Tätigkeiten	mBZ, Richtwerte
Lohnsteuerkarten	
- Bestandspflege (externer Produktionslauf)	3 AT/Jahr ¹¹
- Aussondern der Karten mit Änderungen	örtlich bedingt
- nachträgliche Ausstellung und Änderungen	6 min/Fall
Zuschlag für Beratungen usw. (u. a. Getrenntlebenderklärungen)	25 % bezogen auf den bis hier errechneten Stellenbedarf
Statistiken an Finanzamt	1 AT/Jahr
Gebührenkasse (mit Abschlussarbeiten)	3 min/Fall

¹¹ bei einer Kommune mit rd. 12.000 Einwohnern

3.2 Bearbeitungszeiten im Personenstandswesen

Nachfolgend veröffentlichen wir die mittleren Bearbeitungszeiten des BKPV für üblicherweise im Personenstandswesen anfallende Tätigkeiten. Dabei handelt es sich nur um einzelfallbezogene Tätigkeiten. Nicht dargestellt sind die einzelfallübergreifenden Tätigkeiten wie Führungsaufgaben oder Zeitschriftenumlauf lesen.

Aufgaben, Tätigkeiten	mBZ, Richtwerte
Beurkundung von Geburten	
- in Krankenhäusern	45 min/Fall ¹²
- bei Hausgeburten	45 min/Fall
- mit Ausländerbeteiligung	60 min/Fall ¹³
Beurkundung von Sterbefällen	
- Anstaltssterbefälle	45 min/Fall
- Anstaltssterbefälle mit guten Vorlagen	30 min/Fall
- Haussterbefälle	45 min/Fall
- schwierige Fälle (z. B. unnatürlicher Tod)	60 min/Fall
- Sterbefälle mit Ausländerbeteiligung	60 min/Fall
Anmeldung zur Eheschließung	
- Normalfälle (nur Anmeldung)	90 min/Fall
- schwierige Fälle (nur Anmeldung)	150 min/Fall
- Eheschließung vornehmen	30 min/Fall
Fortführung der Personenstandsbücher (Eintragungen)	
- Hinweise (u. a. Sterbefall, Namensänderung, Nachtrag akademischer Grade)	5 min/Fall
- Berichtigungen (z. B. Adoptionen)	30 min/Fall
Familienbücher	
- Bestandspflege	1 min/Familienbuch
- Abgaben/Übernahmen	3 min/Fall
- Fortführungseintragungen	5 min/Fall
- Anlegung auf Antrag	45 min/Fall
- Anlegung auf Antrag (umfangreiche Fälle)	210 min/Fall
- Anlegung nach § 395 DA	30 min/Fall
Berichtigungs- und Anerkennungsverfahren mit Eintragung in Personenstandsbücher	
- mit gerichtlicher Vorlage	45 min/Fall
- ohne gerichtliche Vorlage	15 min/Fall
Namenserklärung des Ehegatten (soweit nicht bereits bei Eheschließung erfolgt)	15 min/Fall
Namensführung nach § 94 BundesvertriebenenG	45 min/Fall
Namensänderungen nach Scheidung/Wiederverheiratung bei Aussiedlern	20 min/Fall

¹² bei über 100 Geburten jährlich 30 min/Fall

¹³ bei über 100 Geburten jährlich 40 min/Fall

Aufgaben, Tätigkeiten	mBZ, Richtwerte
Erklärung zur Namensführung des Kindes	30 min/Fall
Vaterschafts-/Mutterschaftsanerkennungen	60 min/Fall
Personenstandsfälle außerhalb des Bundesgebiets (Mitarbeit)	30 min/Fall
Ehefähigkeitszeugnisse	45 min/Fall
Scheidungsanerkennungen, Befreiungen (umfangreiche Fälle)	90 min/Fall
Kirchenaustritte	10 min/Fall
Einzelurkunden ausstellen	5 min/Fall
Einzelurkunden ausstellen mit Problemen beim Lesen der Bücher	10 min/Fall
Testamentskartei	5 min/Fall
Nebenarbeiten, Zuschläge u. a. für Auskünfte und zeitintensivere Fälle	15 % auf den bis hier errechneten Stellenbedarf
Teilnahme an Standesamtsdienstbesprechungen	2 AT/Jahr je Standesamtssachbearbeiter
Gebührenkasse (mit Abschlussarbeiten)	3 min/Fall

3.3 Bearbeitungszeiten im Ausländerwesen

Die Bearbeitungszeiten des BKPV im Ausländerwesen sind einschließlich der Leitungsfunktionen und der einzelfallübergreifenden Tätigkeiten komplett dargestellt. Allenfalls in Einzelfällen wären lediglich örtliche Besonderheiten - soweit zu akzeptieren¹⁴ - noch aufzunehmen.

lfd. Nr.	Aufgaben, Tätigkeiten	mBZ, Richtwerte
1	Leitungstätigkeiten	
	Leitungsfunktionen	3 %/Mitarbeiter
	Haushaltsangelegenheiten für den Aufgabenbereich Planung und Abwicklung des Haushalts/Budgets	Bedarf nach örtlichen Verhältnissen
2	Besprechungen und Sitzungsdienste	
	Besprechungen im Sachbereich	} maßgebend sind die örtlichen Verhältnisse
	Besprechungen im Fachbereich	
	Geschäftsbereichsbesprechungen	
	Teilnahme am Arbeitskreis Runder Tisch, häusliche Gewalt	
	Teilnahme an Sichtungen des Ausländerbeirats	
	Vorbereitung für Sitzungen und Informationen an Beiratsmitglieder	
	Ausländerbeiratswahlen vorbereiten und durchführen	

¹⁴ etwa vom Landrat gewünschte über das normale Maß hinausgehende Einbindung von Vorgesetzten

Ifd. Nr.	Aufgaben, Tätigkeiten	mBZ, Richtwerte
3	<p>Ausländer- und Asylbewerberrecht</p> <p>Zuschlag für allgemeine Aufgaben, Aktenstudium (zusätzlich zu den in allen Bearbeitungszeiten enthaltenen Bedarf) je Sachbearbeiter - bei größeren Verwaltungen nur für Sachbearbeiter (SB) des gehobenen Dienstes (ab ca. acht Mitarbeiter)</p> <p>Telefonische und mündliche Beratungen (u. a. Terminvereinbarungen, Hinweise zu notwendigen Unterlagen)</p> <p>Anfragen und Beratungen anderer Behörden bzw. Institutionen (u. a. Caritas, Gemeinschaftsunterkünfte, JVA, Rechtsanwälte)</p> <p>Antragsaufnahmen Aufenthaltserlaubnis/Niederlassungserlaubnis (kreisfreie Städte)</p> <p>Antragsaufnahmen Aufenthaltserlaubnis/Niederlassungserlaubnis (Landkreise)</p> <p>Aktenanlage bei neuen Fällen, Aktenübernahmen bei Verbleibensregelungen (mit Aktenanforderungen)</p> <p>Aktenabgaben</p> <p>Anträge auf Aufenthaltserlaubnis/Verlängerung/Überträge</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ausbildung, Erwerbstätigkeit, Familiennachzug, humanitäre Gründe - Prüfung Sprachkenntnisse (Einstufungstests) - Bescheinigungen Teilnahmeanspruch/-verpflichtung Integrationskurse - Aufforderung zur Teilnahme an Integrationskursen - Überwachung der Teilnahme bzw. Gespräche führen - Beteiligung/Anfragen Arbeitsagenturen wegen Erwerbstätigkeit <p>Freizügigkeitsbescheinigungen für Bürger der EU und EWR-Mitgliedsstaaten</p> <p>Niederlassungserlaubnis (komplett mit Zuarbeiten)/Überträge</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hochqualifizierte - sonstige (§ 9 Abs. 2 AufenthG) - besonders zeitintensive Fälle <p>Erteilung Fiktionsbescheinigung</p> <p>Verlängerung Fiktionsbescheinigung</p> <p>Anträge auf Duldungen (Ersterstellung)</p> <p>Anträge auf Duldungen (Verlängerungen)</p> <p>Änderung von Auflagen in Duldungen</p> <p>Internationale Reisepässe und Fremdenpässe</p> <ul style="list-style-type: none"> - Erstaussstellungen - Verlängerungen - Änderungen und Eintragung von Kindern - Ausweisersatz <p>Rückkehrberechtigungen</p> <p>Verpflichtungserklärungen (§ 68 AufenthG)</p> <p>Verpflichtungserklärungen mit zusätzlichen Anfragen an Arbeitsagentur wegen Unterhaltsberechnung</p> <p>Auflagenänderungen z. B. wegen selbstständiger Erwerbstätigkeit</p> <p>zeitintensive Fälle wegen Stellungnahmen Fachverbände</p>	<p>11 AT/Jahr/SB</p> <p>4 min/Ausländer (Pauschalwert)</p> <p>1 - 2 h/Tag bei OE bis zu acht SB</p> <p>14 min/Fall</p> <p>7 min/Fall</p> <p>8 min/Fall</p> <p>3 min/Fall</p> <p>30 min/Fall</p> <p>45 min/Fall</p> <p>15 min/Fall</p> <p>10 min/Fall</p> <p>30 min/Fall</p> <p>20 min/Fall</p> <p>12 min/Fall</p> <p>30 min/Fall</p> <p>80 min/Fall</p> <p>110 min/Fall</p> <p>20 min/Fall</p> <p>12 min/Fall</p> <p>30 min/Fall</p> <p>15 min/Fall</p> <p>30 min/Fall</p> <p>45 min/Fall</p> <p>15 min/Fall</p> <p>15 min/Fall</p> <p>20 min/Fall</p> <p>12 min/Fall</p> <p>25 min/Fall</p> <p>40 min/Fall</p> <p>15 min/Fall</p> <p>25 min/Fall</p>

Ifd. Nr.	Aufgaben, Tätigkeiten	mBZ, Richtwerte
	Visa-Angelegenheiten	
	- Zustimmung	30 min/Fall
	- Verschweigefristverfahren	5 min/Fall
	- Ablehnung	45 min/Fall
	- Verlängerung	20 min/Fall
	Mitteilungen der Meldeämter bearbeiten	1,5 min/Fall
	Mitteilungen der Standesämter bearbeiten	10 min/Fall
	Anfragen und Rückfragen bei anderen Behörden	10 min/Fall
	Ausländerrechtliche Stellungnahmen zum Standesamt	10 min/Fall
	Befragungen zum Terrorismusbekämpfungsgesetz (TBG) und Mitteilungen an Verfassungsschutz mit Nebenarbeiten	45 min/Fall
	Sicherheitsgespräche nach dem TBG	60 min/Fall
	Folgebefragungen nach dem TBG	15 min/Fall
	Anschreiben wegen Ablauf der Gültigkeit von Pässen/Erlaubnissen	5 min/Fall
	Erteilen ausländerrechtlicher Bescheinigungen (u. a. Bestätigungen)	7 min/Fall
	Befragungen zu Scheinehen	30 min/Fall
	Überprüfung Scheinehen mit Teilnahme an Wohnungsbesichtigungen	210 min/Fall
	Stellungnahmen auf Einbürgerungen	30 min/Fall
	Erstbehandlung von Asylbewerbern	15 min/Fall
	Aufenthaltsgestattung nach § 55 AsylVfG	20 min/Fall
	Erlaubnisse zum Verlassen des zugewiesenen Aufenthaltsbereichs	10 min/Fall
	Ablehnung Verlassenserlaubnis	10 min/Fall
	Abmeldung von Asylbewerbern bei der Meldebehörde	7 min/Fall
	Wiederanmeldung bei der Meldebehörde nach Wiederauftauchen	10 min/Fall
	Rücknahme einer Asylberechtigung mit Nebenarbeiten (auch seitens des Asylsuchenden, Bundesamt)	15 min/Fall
	Umverteilung von Asylsuchenden	30 min/Fall
	Überprüfung und Besichtigung von Asylbewerberunterkünften	örtlicher Bedarf
	Ausweispapiere überprüfen (bei Überprüfung von Unterkünften)	20 min/Fall
	Auflage Wohnsitznahme streichen	15 min/Fall
	Anzeigen nach dem AufenthG an Polizei/Staatsanwaltschaft	45 min/Fall
	Anhörungen/Ordnungswidrigkeitenverfahren einleiten	30 min/Fall
	Verwarnungen	30 min/Fall
	Ablehnung der Erteilung oder Verlängerung von Aufenthaltstiteln	7 bis 14 h/Fall
	Zwangsmittelbescheide	45 min/Fall
	Duldungsbescheide (z. B. Versagung Erwerbstätigkeit)	30 min/Fall
	Ablehnung Auflagenänderung Erwerbstätigkeit	30 min/Fall
	Anschreibung zur Möglichkeit der Befristung der Kostenübernahme	10 min/Fall
	Befristungsbescheide	30 min/Fall
	Illegale Ausländer - Prüfung/Klärung der Zuständigkeit	15 min/Fall
	Feststellung der Ausreisepflicht, Ausreiseaufforderung und Androhung der Abschiebung	45 min/Fall

Ifd. Nr.	Aufgaben, Tätigkeiten	mBZ, Richtwerte
	Aufenthaltsbeendende Maßnahmen	
	- Ausreiseaufforderungen	10 min/Fall
	- Ausschreibung ausreiseverpflichteter Asylbewerber	10 min/Fall
	- Abschiebebeanträge	120 min/Fall
	- Abschiebungen	240 min/Fall
	- Organisation der freiwilligen Heimreise	45 min/Fall
	- Organisation der freiwilligen Heimreise einschließlich Beratung zu Hilfeleistungen u. a.	120 min/Fall
	- Ausweisungen	7 bis 14 h/Fall
	- Grenzübertrittsbescheinigungen	10 min/Fall
	- Beschaffung von Heimreisedokumenten	90 min/Fall
	- Beschaffung von Heimreisedokumenten mit Fahrt zur Auslandsvertretung	örtlicher Bedarf
	Bearbeitung Amtshilfverfahren mit Kostenverrechnung	60 min/Fall
	Bußgeldverfahren durchführen	45 min/Fall
	Bußgeldverfahren durchführen mit Entscheidungsvorlage	60 min/Fall
	Widersprüche, Eilverfahren, Petitionen, sonstige Eingaben	240 min/Fall
	Stellungnahmen an Regierungen/StMI, Verwaltungsgerichte u. Ä.	240 min/Fall
	Teilnahme an Verwaltungsgerichtsverhandlungen	420 min/Fall
	Meldeauskünfte bei Meldebehörde einholen	3 min/Fall
	Aufhaltsermittlungen	30 min/Fall
	Aufhaltsermittlungen (zeitintensiver)	60 min/Fall ¹⁵
	Fehlermeldungen des AZR bearbeiten	1 bis 2 h/Monat
	Strafanzeigen bearbeiten (prüfen und Daten übernehmen, keine weitere Sachbearbeitung)	15 min/Fall
	Strafanzeigen umfassend bearbeiten	60 min/Fall
	Zeugenaussagen beim Amtsgericht	Zeitbedarf örtlich festlegen
	Grenzgängerkarten	
	- Neuausstellungen	20 min/Fall
	- Verlängerung, Änderung, Grenzübertrittsbescheinigungen	10 min/Fall
	Statistiken	60 min/Monat
	Urkundenverwaltung (mit Abschluss)	60 min/Monat
	Rechnungen prüfen und Auszahlungsanordnungen erstellen	8 min/Fall
	Annahmeanordnungen/Änderungsanordnungen/Kostenverfügungen	5 min/Fall
	Kassenkarten vorbereiten und Kassenabschluss erstellen	3 min/Fall
	Zuschlag Ablagen, AZR-Anfragen, jährliche Bereinigung Aktenbestand u. Ä.	5 % auf insgesamt errechneten Stellenbedarf
4	Sonstige Tätigkeiten	
	Einzelfallübergreifende Tätigkeiten (Eingänge lesen, Teilnahme an Dienstbesprechungen außerhalb der OE, Fachliteraturstudium, Fortbildung usw.)	3 %/Mitarbeiter
	Sonstige Tätigkeiten	3 %/Mitarbeiter

¹⁵ u. a. bei Außendiensttätigkeiten

4. Beispielsberechnung

Stellenbedarfsberechnung für einen Teil der Aufgaben eines Meldeamtes:

Bezeichnung	Jahresfallzahl ¹⁶	Mittlere Bearbeitungszeit ¹⁷	Jahresarbeitsstunden ¹⁸	Stellenbedarf in NK ¹⁹
Anmeldungen				
- normale Fälle	1.000	8 min/Fall	133,3	0,09
- zeitaufwändige Fälle	200	14 min/Fall	46,7	0,03
Ummeldungen	800	4 min/Fall	53,3	0,04
Abmeldungen	700	4 min/Fall	46,7	0,03
Summe				0,19

Für diesen Teilbereich im Meldewesen werden rd. 0,2 Kräfte benötigt, d. h. eine Vollzeitkraft ist mit den genannten Aufgaben zu einem Fünftel ihrer Arbeitszeit ausgelastet.

5. Hinweis auf künftige Veröffentlichungen

Wir planen in künftigen Geschäftsberichten jährliche Veröffentlichungen für weitere Aufgabengebiete, in denen wir über gesicherte Bearbeitungszeiten verfügen.

¹⁶ liefert in der Regel die Verwaltung/Einrichtung

¹⁷ siehe Ziffer 3.1

¹⁸ Jahresfallzahl x mittlere Bearbeitungszeit : 60

¹⁹ Jahresarbeitszeit : 1443 Stunden (siehe Ziffer 2.3)

Steuerliche Kurzbeiträge

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**
Martin **Entsfellner**

Inhaltsübersicht	Seite
I. Bundesfinanzministerium hält am Querverbund fest	102
1. Einleitung	102
2. BFH-Verfahren zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung	102
2.1 Verfahren I R 8/04	102
2.2 Beitrittsaufforderung an das BMF	103
2.3 Verfahren I R 32/06	104
2.4 Wertung des Urteils	105
2.5 Folge des Urteils: BMF Schreiben vom 07.12.2007	105
3. Schlussbemerkung	107
II. Umsatzsteuerliche Beurteilung von Wasseranschlussbeiträgen EuGH: Wasseranschlussbeiträge unterliegen dem gleichen Steuersatz wie eine Wasserlieferung	107
1. Urteil des BFH vom 28.01.1988	107
2. Verfügungen der Oberfinanzdirektionen im Jahr 2000	108
3. Urteil des sächsischen Finanzgerichts	109
4. Revisionsverfahren vor dem BFH/Verfahrensbeitritt des BMF	109
5. EuGH-Verfahren C-442/05	109
6. Weitere Revisionsverfahren/Steuersatz in Bauträgerfällen	110
7. Vorgehensweise in der Praxis aufgrund der Entscheidung des EuGH	112

I. Bundesfinanzministerium hält am Querverbund fest

1. Einleitung

Mit Schreiben vom 07.12.2007 (BStBl I S. 905) bestätigt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Fortbestand des steuerlichen Querverbundes. Gewinne und Verluste kommunaler Betriebe können damit wie bisher steuerlich verrechnet werden, wenn diese Betriebe gleichartig sind (z. B. Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmeversorgung), als gleichartig gelten (Versorgungs- und Verkehrsbetriebe) oder zwischen den Betrieben eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung (z. B. mittels Blockheizkraftwerk) von einigem Gewicht besteht (Versorgungsbetriebe und Freizeiteinrichtungen wie z. B. Hallenbäder). Dies gilt unabhängig davon, ob diese Einrichtungen in der Rechtsform eines Regie- oder Eigenbetriebs oder einer Eigengesellschaft betrieben werden.

Mehrere Verfahren vor dem Bundesfinanzhof (BFH) gaben in jüngster Zeit Anlass zu der Befürchtung, dass der Querverbund kippen könnte. Umso erfreulicher ist es, dass sich das BMF bereits kurz nach Bekanntgabe der BFH-Entscheidung vom 22.08.2007 (I R 32/06, BStBl II S. 961) hierzu äußerte. Parallel dazu befasst sich seit Jahren eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe mit der Neuregelung der Besteuerung der Kommunen. Es ist daher damit zu rechnen, dass das Schreiben des BMF vom 07.12.2007 mittelfristig durch eine gesetzliche Regelung ersetzt wird. Aber unabhängig davon, wie lange das Schreiben Bestand haben wird, kann hierdurch eine Vielzahl derzeit offener Einsprüche bzw. Betriebsprüfungen im Sinne der Kommunen erledigt werden.

2. BFH-Verfahren zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung

In den Verfahren I R 8/04 (BStBl 2006 II S. 190) und I R 32/06 (a. a. O.) warf der BFH die Frage auf, ob das Bestehen eines Dauerverlustbetriebs zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führen kann. Durch Hinzurechnung einer vGA in Höhe des jährlichen Verlustes ergäbe sich für diesen Betrieb aus steuerlicher Sicht ein ausgeglichenes Ergebnis. Eine Verrechnung mit steuerpflichtigen Gewinnen anderer Betriebe oder Betriebszweige entfielen dann. Die Folge wären entsprechend höhere Belastungen des restlichen Querverbundes mit Gewerbe- und Körperschaftsteuer. Diese Mittel fehlen dann z. B. im Bereich der Verkehrsbetriebe zur Aufrechterhaltung des bestehenden Verkehrsangebots.

Als Folge der Diskussion auf BFH-Ebene haben die Finanzämter in den vergangenen Jahren bei Betriebsprüfungen eine Vielzahl bisher unproblematischer Fälle des steuerlichen Querverbundes aufgegriffen und in Frage gestellt.

2.1 Verfahren I R 8/04

Dem Verfahren I R 8/04 (a. a. O.) lag folgender Sachverhalt zugrunde: Im Jahr 1989 wurde eine gewinnbringende Beteiligung an einer AG im Nennwert von 20.000.000 DM (entspricht 1/6 des Grundkapitals) in einen seit 1968 bestehenden und als Regiebetrieb im kamerale Haushalt geführten dauerdefizitären Bäderbetrieb eingelegt. In den Folgejahren erzielte der Bäderbetrieb, mit Ausnahme eines geringen Jahresüberschusses im Jahr 1990, Jahresfehlbeträge, da die Betriebsverluste aus dem Bäderbetrieb stets höher waren als die laufenden Gewinnausschüttungen der AG.

Im Jahr 1994 erfolgte eine außerordentlich hohe Gewinnausschüttung der AG. Diese überstieg nicht nur den laufenden Betriebsverlust aus dem Bäderbetrieb, sondern auch den seit Einlage der Beteiligung zum 01.01.1989 aufgelaufenen Verlustvortrag.

Das Finanzamt (FA) bejahte daraufhin die Gewinnerzielungsabsicht des Betriebs gewerblicher Art (BgA) und setzte erstmals für 1994 einen Gewerbesteuermessbetrag fest, da nach Auffassung des FA nur auf die Ergebnisse ab dem Jahr der Einlage abzustellen sei. Demgegenüber argumentierte die Gemeinde, dass bei jedem Betrieb auf den Totalgewinn - von der Betriebsgründung bis zur Beendigung - abzustellen sei. Damit wären für die Beurteilung der Frage der Gewinnerzielungsabsicht auch die Verluste der Jahre 1968 bis 1993 mit einzubeziehen.

Diesem Argument folgte das Finanzgericht (FG) Düsseldorf (Urteil vom 10.07.2003, EFG 2003, S. 1408) und gab der Klage der Gemeinde statt. Im anschließenden Revisionsverfahren warf der BFH jedoch die Frage auf, ob das Bestehen eines Dauerverlustbetriebs zu einer vGA führt. Der BFH argumentierte dabei wie folgt:

„Die Klägerin erlitt mit ihrem BgA fortlaufend und auch in den Streitjahren Verluste. Der von ihr unterhaltene Bäderbetrieb ist nach den tatrichterlichen Feststellungen des FG, die den Senat binden (vgl. § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -), strukturell verlustbringend. Abhilfe könnte nach Lage der Dinge nur ein monetärer Verlustausgleich durch die Trägerkörperschaft bringen. Auf einen derartigen Ausgleich würde ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, an dessen Verhalten sich prinzipiell auch die Klägerin messen lassen muss, aber nicht verzichten. Ein solcher wäre nach Lage der Dinge nicht bereit, Leistungen zu erbringen, die an sich der Trägerkörperschaft obliegen und dafür auf Dauer Verluste hinzunehmen.“

Andererseits - so der BFH - verlange die

„Annahme einer vGA auf der Ebene der Körperschaft, dass sich daraus beim Gesellschafter oder - im Falle eines BgA - bei der Trägerkörperschaft objektiv ein zurechenbarer (materieller) Vorteil ergeben kann. Es ließe sich einwenden, dass der BgA mit der Unterhaltung des Bäderbetriebs allgemeine öffentliche Leistungen an die Bürger erbringt und nicht im engeren Sinne (kommunale Pflicht-)Aufgaben der Trägerkörperschaft wahrnimmt, die geeignet wären, bei dieser einen Vorteil auszulösen.“

Zu bedenken sei auch:

„Bei einem BgA, der nicht in einer privatrechtlichen Gesellschaftsform, sondern in rechtlich unselbständiger Weise betrieben wird, könnte allerdings dem Umstand Bedeutung beizumessen sein, dass ein solcher Betrieb strukturell nur auf Einnahme-, nicht aber auf Gewinnerzielung angelegt ist. Er wird - nicht zuletzt aus Gründen der Wettbewerbsneutralität - auch ohne Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht besteuert (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG). Darin könnte ohne Rücksicht auf Wettbewerbsgesichtspunkte die gesetzliche ‚Akzeptanz‘ dauerdefizitärer BgA zu sehen sein.“

2.2 Beitrittsaufforderung an das BMF

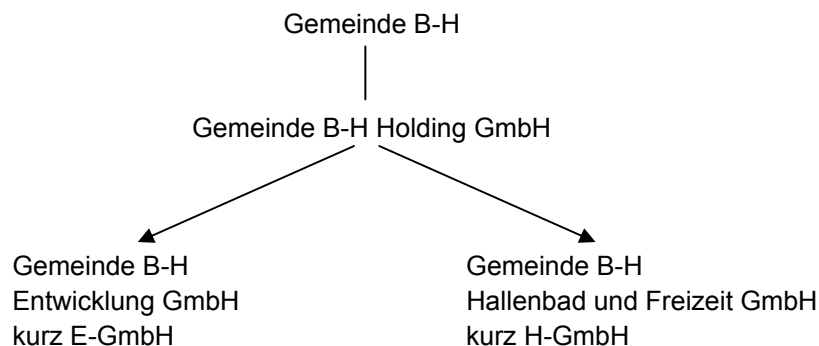
Da die Rechtslage nicht eindeutig war, forderte der BFH mit Beschluss vom 25.01.2005 (BStBl 2006 II S. 190) das BMF zum Verfahrensbeitritt auf. Angesichts der drohenden Folgen für die Kommunen im Falle des Bejahens einer vGA nahmen die kommunalen Spitzenverbände nach

bekannt werden dieses Beschlusses Kontakt zum BMF auf und drängten auf eine Aufrechterhaltung des Querverbundes und somit auf eine Stellungnahme zugunsten der Kommunen. Es kann nun darüber spekuliert werden, ob beim BMF für die Frage des Beitritts die fiskalischen Interessen, das Interesse an einer Klärung durch das höchste FG oder andere Gesichtspunkte die ausschlaggebende Rolle spielten. Tatsache ist, dass das BMF dem Verfahren nicht beitrug und keine Stellungnahme zu den vom BFH aufgeworfenen Fragen abgab.

Allerdings kam es im Verfahren I R 8/04 (a. a. O.) zu keinem Urteil des BFH, da der Kläger im Herbst 2006 die Klage mit Zustimmung des FA zurücknahm. Vom BMF war auf die Nachfrage, ob der Querverbund damit wieder als gesichert angesehen werden könne, zu vernehmen, dass man dort über die Klagerücknahme nicht „glücklich“ war. Vor dem BFH seien aber bereits weitere ähnlich gelagerte Fälle anhängig, so dass in absehbarer Zeit mit einer endgültigen Entscheidung des BFH zu dieser Frage zu rechnen sei.

2.3 Verfahren I R 32/06

In diesen Verfahren stritt sich eine Gemeinde in Nordrhein-Westfalen mit dem FA über die zutreffende steuerliche Beurteilung einer geschäftsleitenden Holding und deren Tochtergesellschaften. Alleinige Gesellschafterin der Holding war die Gemeinde (vgl. nachfolgende Skizze).



Während die E-GmbH im Streitjahr einen Gewinn von rd. 228 T€ erzielte, erwirtschaftete die H-GmbH einen Verlust in Höhe von rd. 553 T€.

Für die Holding ergab sich aufgrund der Gewinnabführung von 228 T€ und der Verlustübernahme von 553 T€ unter Berücksichtigung des eigenen Ergebnisses ein Jahresfehlbetrag von 338 T€. Das Finanzamt folgte der Steuererklärung nicht. Es erkannte die Verlustübernahme nicht an und unterwarf bei der Holding „nur“ den von der E-GmbH abgeführten Gewinn zzgl. des eigenen Ergebnisses der Holding der Körperschaftsteuer.

Die Klage vor dem FG Düsseldorf (Urteil vom 07.02.2006, EFG 2006, S. 107) war nur teilweise erfolgreich. Möglicherweise unter dem Eindruck der vom BFH im Verfahren I R 8/04 aufgeworfenen Rechtsfragen beurteilte das FG bei der Holding den Saldo aus den übernommenen Ergebnissen von rd. 325 T€ (+ 228 - 553) als vGA und erhöhte den sich bei der Holding dann ergebenden Gewinn aus der eigenen Geschäftstätigkeit (rd. 13 T€) noch um einen Gewinnzuschlag in Höhe von 3 % von rd. 781 T€ (= 553 T€ + 228 T€).

Im anschließenden Revisionsverfahren entschied der BFH wie folgt:

„1. Die Begründung einer Organschaft zwischen verschiedenen kommunalen Eigenbetrieben in der Rechtsform einer GmbH als Organgesellschaften und einer kommunalen Holding-GmbH als Organträgerin ist grundsätzlich nicht als missbräuchliche Gestaltung i.S. von § 42 Abs. 1 AO anzusehen.

...

3. Das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebs in der Rechtsform einer GmbH (hier: das Unterhalten eines Bäderbetriebs) ohne Verlustausgleich und ggf. ohne angemessenen Gewinnaufschlag durch die Gesellschafterin (Trägerkörperschaft) führt regelmäßig zur Annahme einer vGA.“

Der BFH sah zwar die Holding-„Konstruktion“ als zulässige Gestaltung an, stellte aber auf Ebene der H-GmbH eine vGA in Höhe von 553 T€ zu Gunsten der Gemeinde fest. Der Ansatz eines Gewinnzuschlags (vermutlich 3 % von 553 T€) unterblieb im Streitfall wegen des Verböserungsverbots. Da nach Hinzurechnung der vGA das steuerliche Ergebnis der H-GmbH ausgeglichen war, hatte die Holding somit den von der E-GmbH erzielten Gewinn zzgl. ihres eigenen Ergebnisses zu versteuern.

2.4 Wertung des Urteils

Das Urteil vom 22.08.2007 (a. a. O.) sorgte zu Recht für entsprechende Unruhe bei den Kommunen und deren steuerlichen Beratern. Dabei ist aber zu beachten, dass die dem Verfahren I R 32/06 (a. a. O.) zugrunde liegende Fallgestaltung nie querverbundsfähig war. Denn die von den beiden Tochtergesellschaften E-GmbH und H-GmbH ausgeübten Tätigkeiten (Grundstücksentwicklung und Freizeiteinrichtungen) waren weder gleichartig noch waren die Betriebe technisch-wirtschaftlich miteinander verbunden. Das Verfahren hatte deshalb keine Aussicht auf Erfolg.

2.5 Folge des Urteils: BMF Schreiben vom 07.12.2007

Positiv an dem Streitfall ist jedoch, dass die Finanzverwaltung nunmehr gezwungen war, sich zu positionieren. Die Auswirkungen auf die kommunalen Finanzen sorgten für einen massiven Druck der kommunalen Spitzenverbände. Schätzungen gehen allein im Bereich des öffentlichen Personennahverkehrs von einem Volumen von ca. 1,4 Mrd. € aus.

Es verwundert deshalb nicht, dass die parlamentarische Staatssekretärin beim BMF bereits in der Bundestagssitzung vom 07.11.2007 (BT-Drucksache 2007 S. 12689) auf eine Anfrage aus dem Parlament zu den Folgen des BFH-Urteils für die zahlreichen Querverbände in Deutschland wie folgt Stellung nahm:

„Der Bundesregierung ist die Bedeutung der steuerlichen Querverbände für die Kommunen bekannt. Sie wird sich daher dafür einsetzen, dass das BFH-Urteil vom 22. August zunächst nicht allgemein angewendet wird.“

Zugleich wies sie aber auch auf eine zu erwartende gesetzliche Regelung hin:

„Ich gehe davon aus, dass eine gesetzliche Regelung notwendig sein wird. Ich kann aber noch nicht sagen, in welche Richtung diese Regelung zielen wird, weil wir das Urteil bisher noch nicht ausgewertet haben. Dieses Urteil wird über den entschiedenen Einzelfall hinaus vorerst nicht angewendet. Das wird aber auf Dauer nicht haltbar sein, sodass sich der Gesetzgeber diesbezüglich Gedanken macht.“

Die schnelle Reaktion der Politik und des BMF ist zu begrüßen. Ob die angekündigte gesetzliche Regelung aber noch in dieser Legislaturperiode kommt, ist eher zu bezweifeln. Zumindest scheint bis dahin aber der „status quo“ gesichert.

Zuzustimmen ist auch der Aussage, dass es der Rechtsentwicklung auf Dauer nicht dienlich sein kann, auf Urteile des BFH mit einem Nichtanwendungserlass zu reagieren. Allerdings steht das BMF-Schreiben vom 07.12.2007 (a. a. O.) auch nicht im Widerspruch zum Urteil des BFH vom 22.08.2007 (a. a. O.). Denn wie bereits erwähnt, war die dort entschiedene Fallkonstellation nicht querverbundsfähig. Einen „echten“ Querverbundsfall mit

- einer Gewinn- und Verlustverrechnung zwischen Versorgungs- und Verkehrsbetrieben oder
- einer Gewinn- und Verlustverrechnung zwischen Versorgungs- und Bäder- oder Freizeitbetrieben bei bestehender enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung von einigem Gewicht

hatte der BFH nach unserem Kenntnisstand bisher nicht zu entscheiden. Er dürfte nach der Klarstellung durch das BMF auch nicht mehr rechtshängig werden.

Unseres Erachtens handelt es sich bei dem BMF-Schreiben vom 07.12.2007 (a. a. O.) nicht nur um einen „normalen“ oder „üblichen“ Nichtanwendungserlass. Das Schreiben beinhaltet darüber hinaus die eindeutige Klarstellung, dass die seit Jahrzehnten bestehenden Anforderungen und Regularien des steuerlichen Querverbunds weiter uneingeschränkt gelten und dies nicht nur für Betriebe gewerblicher Art (Regie- oder Eigenbetriebe, Kommunalunternehmen), sondern auch für Eigengesellschaften in der Rechtsform der GmbH oder für Holding-Konstruktionen. Was für BgA nicht zulässig ist, kann auch für GmbH- oder Organschaftsfälle nicht zulässig sein. Das hat das BMF-Schreiben nochmals klar herausgestellt.

„Bis zum Veranlagungszeitraum 2003 war nach Abschn. 5 Abs. 11a KStR 1995 die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlusttätigkeiten in Eigengesellschaften unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO zu beurteilen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2004 ist nach R 7 Abs. 2 KStR 2004 bei der Einkommensermittlung der Eigengesellschaft das Vorliegen einer vGA nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen, wenn Tätigkeiten zusammengefasst werden, die in einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) nicht hätten zusammengefasst werden können. Diese Grundsätze gelten entsprechend bei der Zusammenfassung von Tätigkeiten durch sonstige Gestaltungen, z.B. in Form von Organschaften.“

3. Schlussbemerkung

Wider Erwarten hat die gerichtliche Auseinandersetzung doch noch - jedenfalls aus Sicht der Kommunen und ihrer Betriebe - einen positiven Ausgang gefunden. Es wäre wünschenswert, wenn die seit langem erwartete gesetzliche Neuregelung der Besteuerung der Kommunen zeitnah erfolgen würde.

II. Umsatzsteuerliche Beurteilung von Wasseranschlussbeiträgen EuGH: Wasseranschlussbeiträge unterliegen dem gleichen Steuersatz wie eine Wasserlieferung

Fast acht Jahre lang herrschte Ungewissheit darüber, ob Wasseranschlussbeiträge, wie es Jahrzehnte Praxis war, dem ermäßigten Steuersatz von derzeit 7 % oder wie von der Finanzverwaltung seit August 2000 gefordert, dem Regelsteuersatz von derzeit 19 % unterliegen.

1. Urteil des BFH vom 28.01.1988

Mit Urteil vom 28.01.1988 (BStBl II S. 473) entschied der BFH entgegen der Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts (Urteil vom 19.03.1982, Az. 8 C 46/81, BB 1982, S. 1037), dass die Beiträge für die Herstellung der Wasserhauptleitungen steuerbare Umsätze darstellen und somit der Umsatzsteuer unterliegen. Der Leitsatz des Urteils lautete:

„Eine Leistung gegen Entgelt kann dadurch erbracht werden, daß eine Stadt durch die Herstellung von öffentlichen Wasserhauptleitungen unter Beitragserhebung den Berechtigten die Möglichkeit verschafft, die der Beitragspflicht unterliegenden Grundstücke an das öffentliche Versorgungsnetz anzuschließen.“

Dabei komme es nicht darauf an, dass die Stadt aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Verpflichtung leistet und ob der Leistungsempfänger die Leistung der Gemeinde wünscht.

Der BFH machte in seiner Entscheidung vom 28.01.1988 (a. a. O.) noch folgende Anmerkung:

„Der Senat braucht nicht auf die Frage einzugehen, ob der allgemeine oder der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommt (§ 12 UStG 1980). Das FA hat die umstrittenen Umsätze mit dem ermäßigten Satz zur Umsatzsteuer herangezogen. Dem Senat wäre mithin durch das Verböserungsverbot eine Korrektur verwehrt, falls er zu dem Ergebnis käme, die Steuer hätte mit dem allgemeinen Satz erhoben werden müssen.“

Diese Anmerkung veranlasste das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen in der Verfügung vom 13.07.1988 (DStZ 1988, S. 252) zum Urteil wie folgt Stellung zu nehmen:

„Die Frage des anzuwendenden Steuersatzes hat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil ausdrücklich offen gelassen. Auf die fraglichen Leistungen ist weiterhin der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Damit verbleibt es bei der Regelung in Tz. 92 des Erlasses vom 27.12.1983 (BStBl I S. 567).“

In Tz. 92 des genannten BMF-Schreibens heißt es:

„Unselbständige Nebenleistungen (vgl. Tz. 6) zu den begünstigten Umsätzen von Wasser sind insbesondere

1. *das Vermieten von Wassermessgeräten (RFH-Urteil vom 4.7.1930 - V A 9377 29, RStBl 1930 S. 623).*
2. *das Legen und Unterhalten von Wasserleitungen (Lieferleitungen) einschließlich der Hausanschlüsse (RFH-Urteil vom 20.5.1932 - V A 441/32, RStBl 1933 S. 275; BFH-Urteil vom 25.2.1960 - V 39/58 U, BStBl 1960 III S. 181), auch wenn dafür als Entgelt Wasseranschlussbeiträge erhoben oder Baukostenzuschüsse gefordert werden (RFH-Urteil vom 29.9.1930 - V A 884/29, StW 1931 Nr. 390).“*

In der Folgezeit wurden die Herstellungsbeiträge - wie bereits vor Bekanntgabe der BFH-Entscheidung jahrelang praktiziert - unter Anwendung der Verfügung vom 13.07.1988 (a. a. O.) bzw. des BMF-Schreibens vom 27.12.1983 (a. a. O.) dem ermäßigten Steuersatz unterworfen.

2. Verfügungen der Oberfinanzdirektionen im Jahr 2000

Im Frühjahr 1999 und somit mehr als zehn Jahre nach Bekanntgabe der Entscheidung vom 28.01.1988 (a. a. O.) stellten verschiedene Oberfinanzdirektionen (OFD) erste Überlegungen zur Frage des Steuersatzes an, die der BFH „obiter dictum“ und außerhalb des Klagegegenstandes aufgegriffen hatte. Sie kamen zu dem Ergebnis, dass der Regelsteuersatz und nicht der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei, wenn das Legen der Wasserleitung keine Nebenleistung zur (späteren) Wasserlieferung, sondern eine eigene Hauptleistung darstelle.

Beispielhaft sei hier die OFD München genannt, die mit Schreiben vom 06.08.1999 (StEd 1999, S. 681) die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes verneint, wenn *„Schuldner der Wasseranschlussbeiträge bzw. Baukostenzuschüsse und Empfänger der Wasserlieferung nicht identisch sind“*. Werde ein bereits erschlossenes Grundstück veräußert, fallen Anschlussleistung und Wasserlieferung auseinander, weshalb es sich nicht mehr um eine Nebenleistung handeln könne. Es handle sich dann um zwei selbstständig zu beurteilende Hauptleistungen.

Gleiche oder ähnlich lautende Verfügungen anderer OFD führten in den einzelnen Bundesländern hinsichtlich der Frage der Nebenleistung zu regen Diskussionen zwischen den steuerlichen Vertretern der Wasserversorger und den Länderfinanzministerien.

Einzelne Länder ließen sich davon überzeugen, dass die Wasserlieferung an einen Bauträger im Rahmen der Bautätigkeit ausreicht, um die Herstellung der Wasserhauptleitung als Nebenleistung zu qualifizieren, auch wenn das Grundstück anschließend vom Bauträger und damit vor Erstbezug weiterveräußert wird. Andere Bundesländer hingegen konnten sich dieser Auffassung nicht anschließen.

Ergebnis dieser kontroversen Diskussionen auf Bund-Länder-Ebene war schließlich das BMF-Schreiben vom 04.07.2000 (BStBl I S. 1185, veröffentlicht am 12.08.2000). Darin vertrat das BMF erstmals eine von der bis dato geltenden Rechtslage abweichende Auffassung.

Wörtlich heißt es:

„Zahlungen an ein Wasserversorgungsunternehmen für das Legen von Wasserleitungen (Lieferleitungen) einschließlich der Hauswasseranschlüsse (sog. Wasseranschlussbeiträge, Baukostenzuschüsse oder Hausanschlusskosten) sind Entgelt für die umsatzsteuerpflichtige Leistung ‚Verschaffung der Möglichkeit zum Anschluss an das Versorgungsnetz‘. Die Leistung ist als selbstständige Hauptleistung anzusehen, die dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegt.“

Für Wasseranschlüsse, die vor dem 12.08.2000 gelegt wurden, gilt lt. Verfügung der OFD München vom 28.05.2001 (Beratungsdienst für Kommunalbetriebe 44/2001) die alte Rechtslage weiter. In diesem Schreiben stellt die OFD München auch klar, dass es für die Beurteilung als Nebenleistung nicht auf die Menge des gelieferten Wassers ankomme. Daher reiche (für die Vergangenheit) die Lieferung von Bauwasser zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes aus.

3. Urteil des sächsischen Finanzgerichts

Die geänderte Auffassung des BMF stieß bei den Betroffenen auf wenig Gegenliebe und so war es nur eine Frage der Zeit, bis der erste Rechtsstreit in dieser Frage vor einem Finanzgericht ausgetragen wurde.

Am 24.09.2003 entschied das sächsische FG mit nicht rechtskräftigem Urteil (EFG 2004, S. 689) wie folgt:

„Die von einem Wasserversorger gegenüber den jeweiligen Endabnehmern erbrachten Leistungen, nämlich die Lieferung von Wasser und die Errichtung von Lieferleitungen einschließlich der Hausanschlussleitung, stellen insgesamt die einheitliche Leistung ‚Lieferung von Wasser‘ dar, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Die Errichtung der Leitungen ist Nebenleistung zur Wasserlieferung, da sie für die Kunden das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können.“

4. Revisionsverfahren vor dem BFH/Verfahrensbeitritt des BMF

Im daran anschließenden Revisionsverfahren äußerte auch der BFH Zweifel an der Rechtsauffassung des BMF und forderte dieses mit Beschluss vom 18.01.2005 (V R 61/03, BFH/NV 2005, 812) zum Verfahrensbeitritt auf. Erwartungsgemäß antwortete das BMF, dass es keinen Anlass sehe, von der im BMF-Schreiben vom 04.07.2000 (a. a. O.) vertretenen Auffassung abzuweichen.

5. EuGH-Verfahren C-442/05¹

Nachdem die Stellungnahme des BMF die Zweifel des BFH an der Anwendung des Regelsteuersatzes nicht ausräumen konnte, legte der BFH den Rechtsstreit mit Beschluss vom

¹ ABI. C 60, S. 18 vom 11.03.2006
(<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:060:0018:0018:DE:PDF> - gesichtet 21.04.2008)

03.11.2005 (V R 61/03, BStBl 2006 II S. 149) dem EuGH zur Vorabentscheidung vor und bat um Beantwortung folgender Rechtsfrage:

„Fällt die Verbindung des Wasser-Verteilungsnetzes mit der Anlage des Grundstückseigentümers (sog. Hausanschluss) durch ein Wasserversorgungsunternehmen gegen gesondert berechnetes Entgelt unter den Begriff ‚Lieferungen von Wasser‘ i.S. der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ... (Anhang D Nr. 2 und Anhang H Kategorie 2)?“

Der EuGH entschied diese Frage am 03.04.2008 (Az. C-442/05) wie folgt:

„Zwar sind die ‚Lieferungen von Wasser‘ in der Sechsten Richtlinie nicht definiert, doch ist den Richtlinienbestimmungen auch nicht zu entnehmen, dass dieser Begriff für jeden Anhang, in dem er erwähnt ist, unterschiedlich auszulegen wäre. Da der Hausanschluss, wie sich aus Randnr. 34 des vorliegenden Urteils ergibt, für die Wasserversorgung der Allgemeinheit unentbehrlich ist, fällt er daher auch unter den Begriff ‚Lieferungen von Wasser‘ in Anhang H Kategorie 2 der Sechsten Richtlinie.“

...

„Unter diesen Umständen ist auf die Vorlagefrage des Weiteren zu antworten, dass Art. 12 Abs. 3 Buchst. a und Anhang H Kategorie 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass unter den Begriff ‚Lieferungen von Wasser‘ das Legen eines Hausanschlusses fällt, das wie im Ausgangsverfahren in der Verlegung einer Leitung besteht, die die Verbindung des Wasserverteilungsnetzes mit der Wasseranlage eines Grundstücks ermöglicht.“

Ergebnis:

Da die Wasserleitung für die Wasserversorgung unentbehrlich ist, fällt der Hausanschluss lt. EuGH unter den Begriff „Lieferung von Wasser“ und unterliegt damit ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz.

Die Entscheidung des EuGH bedarf zwar noch der Umsetzung auf nationaler Ebene durch den BFH. Das Urteil in dem Revisionsverfahren V R 61/03 dürfte aber in Kürze ergehen.

6. Weitere Revisionsverfahren/Steuersatz in Bauträgerfällen

Neben dem unter dem Az. V R 61/03 geführten Verfahren ist beim BFH ein weiteres unter dem Az. V R 27/06 anhängig.

Mit Urteil vom 17.02.2006 (EFG 2006, S. 938) entschied das FG Düsseldorf, dass der Anschluss an das öffentliche Wasserversorgungsnetz einschließlich der Hausanschlüsse keine umsatzsteuerliche Nebenleistung darstelle, wenn der Empfänger der Anschlussleistung mit dem Empfänger der Wasserlieferungen nicht identisch sei; das bedeutet, dass der allgemeine Steuersatz anzuwenden ist.

Dem Urteil des FG Düsseldorf sind folgende Leitsätze vorangestellt:

„1. Baukostenzuschüsse und Anschlussbeiträge, die Bauunternehmen und Bauträgern auf deren Bestellung für die Erstellung der Hausanschlüsse berechnet werden, stellen kein

vorausbezahltes Entgelt von dritter Seite für Wasserlieferungen an die späteren Bewohner der Häuser dar.

2. *Derartige Anschlussleistungen unterliegen nicht als unselbständige Nebenleistung dem ermäßigten Steuersatz für Wasserlieferungen, da gegenüber verschiedenen Personen erbrachte Leistungen zueinander generell nicht im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen können.*
3. *Nichts anderes gilt, wenn die Bauunternehmer und Bauträger geringfügige Wassermengen in Anspruch genommen haben, da die erbrachten Anschlussleistungen für die Bauunternehmer und Bauträger den eigenen Zweck erfüllen, ihren Kunden an das öffentliche Versorgungsnetz angeschlossene Häuser liefern zu können.“*

Dieses Urteil betrifft vor allem Anschlussbeiträge gegenüber Bauträgern, da diese die Wasserhausanschlüsse legen lassen, um nach weiteren Baumaßnahmen an das Wassernetz angeschlossene Wohnungen oder Häuser verkaufen zu können. Die spätere Wasserlieferung erfolgt erst an die Wohnungseigentümer. Deshalb kann der Wasseranschluss - so die Sichtweise des FG - keine Nebenleistung zur Wasserlieferung sein, da die Wasserlieferung an einen anderen Abnehmer erfolgt (keine Nebenleistung ohne Hauptleistung). Auch das Argument, dass es sich um eine Vorauszahlung von Dritter Seite für die Wasserlieferung an die späteren Wohnungseigentümer handelt, fand kein Gehör. Selbst geringfügige Wasserentnahmen, die zur Errichtung der Gebäude notwendig sind, ändern daran nichts. Denn aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers stellt der sog. Bauwasserbezug nur eine Voraussetzung für den späteren Verkauf der Gebäude dar.

Offen ist, ob der BFH das Urteil des EuGH vom 03.04.2008 tatsächlich so deutet, dass die Herstellung einer Anschlussleitung stets wie eine Wasserlieferung zu beurteilen ist, oder ob der BFH unter Berücksichtigung seiner jahrzehntealten Rechtsprechung zum Verhältnis zwischen Haupt- und Nebenleistung in „Bauträgerfällen“ den ermäßigten Steuersatz in Frage stellen wird. Wörtlich heißt es in dem EuGH-Urteil:

„Da der Hausanschluss ... für die Wasserversorgung ... unentbehrlich ist, fällt er ... unter den Begriff ‚Lieferungen von Wasser‘ in Anhang H Kategorie 2 der Sechsten Richtlinie.“

Eine abweichende steuerliche Beurteilung im Revisionsverfahren V R 27/06 wäre hiernach nicht möglich. Denn eine Wasserleitung ist auch dann unentbehrlich, wenn die erste Wasserlieferung nicht an den (ursprünglichen) Beitragsschuldner erfolgt. Bleibt zu hoffen, dass der BFH dies ebenso sieht oder die Finanzverwaltung nach Ergehen der Entscheidung des BFH im Verfahren V R 61/03 für eine entsprechende Klarstellung sorgt. Berücksichtigt man allerdings, dass sich bereits im Frühjahr 2000 die Umsatzsteuerreferenten der Länder und des Bundes hierüber nicht einig waren (siehe unter 2.), könnten Zweifel an einer baldigen Klarstellung in Bauträgerfällen bestehen. Schlimmstenfalls könnte der BFH in ein paar Jahren gezwungen sein, in diesen Fällen erneut ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten. Bis zu einer endgültigen Klärung könnten dann erneut mehrere Jahre vergehen.

Wir empfehlen, bis zur Klärung dieser Frage in Bauträgerfällen weiterhin den Regelsteuersatz anzuwenden.

7. Vorgehensweise in der Praxis aufgrund der Entscheidung des EuGH

Gerichtsurteile geben die bestehende Rechtslage wieder. Das Urteil des EuGH vom 03.04.2008 entfaltet daher ebenso wie das wohl in Kürze ergehende Anschlussurteil des BFH nicht nur Wirkung für die Zukunft, sondern auch für die Vergangenheit.

In den entsprechend den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 04.07.2000 erlassenen Beitragsbescheiden wurde aber der allgemeine Steuersatz ausgewiesen und damit ein höherer als gesetzlich geschuldet, so dass die Regelung des § 14 c Abs. 1 UStG zur Anwendung kommt. Die Vorschrift lautet:

„Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er auch den Mehrbetrag.

Berichtigt er den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger, ist § 17 Abs. 1 entsprechend anzuwenden.“

Das bedeutet, dass der Wasserversorger - und damit der Anschlussnehmer - nur dann von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes profitiert, wenn er die Rechnungen (Beitragsbescheide) berichtigt. Die Folgen der Berichtigung treten jedoch nicht rückwirkend für das Jahr der Bekanntgabe des ursprünglichen Beitragsbescheides ein, sondern erst für den Zeitpunkt, in dem die Rechnung (der Bescheid) berichtigt wurde (vgl. § 17 Abs. 1 UStG). Insoweit bedarf es keines Antrags auf Änderung der früheren Umsatzsteuerfestsetzungen (ab 2000), um eine Verjährung zu verhindern. Die zu viel entrichtete Umsatzsteuer erhält der Wasserversorger für den Monat zurück, in dem er den geänderten Beitragsbescheid mit verringertem Steuerausweis erlässt.

Seit der durch BMF-Schreiben vom 04.07.2000 (a. a. O.) geforderten Anwendung des Regelsteuersatzes sind mittlerweile fast acht Jahre vergangen. Die Anzahl der zwischenzeitlich erlassenen Beitragsbescheide dürfte deshalb sehr hoch sein. Fraglich ist, ob der Wasserversorger in allen Fällen zu einer Berichtigung des Beitragbescheids verpflichtet ist.

Die Festsetzung von Beiträgen unterliegt der Verjährung und viele Bürger haben gegen die Beitragsbescheide mit dem Regelsteuersatz keinen Widerspruch eingelegt. Die Verjährungsfrist für Bescheide, für die die Abgabenordnung (AO) anzuwenden ist, beträgt vier Jahre, für Bescheide nach AVB gilt eine Verjährung von drei Jahren.

Ob die Wasserversorger die Beitragsbescheide nur in den Fällen ändern sollten, in denen der Anspruch noch nicht verjährt ist und von den Beitragszahlern tatsächlich auch geltend gemacht wird, oder auch in allen anderen Fällen, müssten sie unter Abwägung des betrieblichen Aufwands und des zu erwartenden Imagegewinns (bzw. Imageschadens) selbst entscheiden.

Der Anhang zum Jahresabschluss von kommunalen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen

Verfasser: Bernhard Köhler

Inhaltsübersicht	Seite
1. Anwendungsbereich und rechtliche Grundlagen	114
2. Allgemeine Hinweise zur Erstellung des Anhangs	114
3. Von der Rechtsform unabhängige Bestandteile des Anhangs nach der Krankenhaus-Buchführungsverordnung und der Pflege-Buchführungsverordnung	116
3.1 Vorbemerkung	116
3.2 Pflichtangaben im Anhang	117
3.3 Pflichtangaben, die entweder im Anhang oder in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen sind	118
4. Weitere Bestandteile des Anhangs für Kapitalgesellschaften und Kommunalunternehmen	119
4.1 Vorbemerkung	119
4.2 Pflichtangaben im Anhang	119
4.3 Pflichtangaben, die entweder im Anhang oder in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen sind	127

1. Anwendungsbereich¹ und rechtliche Grundlagen

Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen haben nach § 4 Abs. 1 Satz 1 der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) und § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) einen Anhang als Teil des Jahresabschlusses aufzustellen. Dies ist für kommunale Einrichtungen, sofern sie nicht in einer Rechtsform des privaten Rechts geführt werden, ergänzend auch in § 9 Abs. 2 Nr. 3 der Verordnung über die Wirtschaftsführung der kommunalen Krankenhäuser (WkKV) und § 9 Abs. 2 Nr. 3 der Verordnung über die Wirtschaftsführung der kommunalen Pflegeeinrichtungen (WkPV) geregelt.

Regie- und Eigenbetriebe müssen nicht alle Regelungen des Handelsgesetzbuchs (HGB) für die Erstellung des Anhangs anwenden, sondern nur die in § 4 Abs. 3 KHBV und § 4 Abs. 1 PBV genannten Vorschriften, soweit sie Vorschriften zu Pflichtangaben im Anhang enthalten.

Demgegenüber müssen die Einrichtungen, deren Träger Kapitalgesellschaften sind, an denen eine Kommune beteiligt ist, die gesamten Regelungen des HGB für die Erstellung des Anhangs beachten. Dabei ist § 288 HGB (größenabhängige Erleichterungen) für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften, an denen einer Gebietskörperschaft entweder die Mehrheit der Anteile an der Kapitalgesellschaft zusteht oder ihr mindestens der vierte Teil der Anteile und zugleich mit anderen Gebietskörperschaften die Mehrheit der Anteile zusteht, nicht anzuwenden. Die Gebietskörperschaften haben nach Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO (Art. 82 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 LKrO, Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BezO) dafür Sorge zu tragen, dass diese Unternehmen unabhängig von den in § 267 HGB normierten Größenmerkmalen den Jahresabschluss nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufstellen.

Auch Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, die als Kommunalunternehmen geführt werden, haben alle Vorschriften des HGB für Kapitalgesellschaften bei der Erstellung des Anhangs zu beachten, da nach Art. 91 Abs. 1 GO (Art. 79 Abs. 1 LKrO, Art. 74 Abs. 1 BezO) der Jahresabschluss und der Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB aufzustellen sind, sofern nicht weitergehende gesetzliche Vorschriften gelten oder andere gesetzliche Vorschriften entgegenstehen. Insofern gelten für diese Einrichtungen die größenabhängigen Erleichterungen nach § 288 HGB ebenfalls nicht.

2. Allgemeine Hinweise zur Erstellung des Anhangs

Der Anhang ist neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ein notwendiger und gleichwertiger Bestandteil des Jahresabschlusses und hat, zusammen mit den beiden anderen Teilen, die Aufgabe nach § 264 Abs. 2 HGB, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.

¹ Die nachfolgend genannten Vorschriften des Kommunalrechts betreffen die für den Freistaat Bayern geltenden Regelungen.

Im Einzelnen lassen sich die dem Anhang zuzuordnenden Aufgaben wie folgt beschreiben:²

Die wesentliche Aufgabe besteht in der Informationsvermittlung durch Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, von Änderungen der Methoden und durch Angabe über zusätzliche Sachverhalte, die sich der Bilanzierung entziehen (insbesondere Angaben, die in § 285 HGB gefordert werden). Darüber hinaus werden die Bilanz und die GuV durch die Möglichkeit, Angaben in den Anhang zu verlagern, entlastet. Durch diese Wahlrechte ist es möglich, die wesentlichen Angaben in Bilanz und GuV zu konzentrieren und diese Bestandteile übersichtlicher zu gestalten. Des Weiteren werden als Aufgaben des Anhangs noch die Erläuterungsfunktion, durch die Darstellung von Veränderungen gegenüber dem Vorjahresabschluss und deren Auswirkungen auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage, und die Korrekturfunktion, durch zusätzliche Angaben über Bilanz und GuV hinaus zur Vermittlung eines zutreffenden Bildes von der Lage des Unternehmens, genannt. Allerdings gehen diese Funktionen nicht so weit, dass dadurch missverständliche oder unzutreffende Angaben in Bilanz und GuV im Anhang zu korrigieren sind; vielmehr sind diese Korrekturen dann bereits in der Bilanz oder in der GuV durchzuführen.

Da der Anhang Bestandteil des Jahresabschlusses ist, gelten auch hierfür die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Dies ergibt sich bereits aus § 243 HGB und wird nochmals in § 264 Abs. 2 HGB klar gestellt. Die Ausführungen im Anhang müssen also wahr, klar und übersichtlich sein und so vollständig, dass das in § 264 Abs. 2 HGB geforderte Bild vermittelt wird, wobei der Grundsatz der Vollständigkeit teilweise durch den Grundsatz der Wesentlichkeit eingeschränkt wird.³

Neben den allgemeinen Grundsätzen der Klarheit und Übersichtlichkeit, die durch die Kennzeichnung des Anhangs als solchen und somit einer klaren Trennung vom Lagebericht und einer Strukturierung nach sachlichen Gesichtspunkten erfüllt werden kann,⁴ sind an die formale Ausgestaltung des Anhangs keine gesetzlichen Anforderungen gestellt. Kontrovers diskutiert wird in der Fachliteratur die Frage, ob im Anhang, wie in Bilanz und GuV, der Grundsatz der formellen Stetigkeit zu beachten ist.⁵ Praktisch empfiehlt es sich, eine einmal gewählte Gliederung, soweit sie sich als zweckmäßig erwiesen hat, auch in der Folgezeit beizubehalten. Empfohlen werden kann für die Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen folgende Grobgliederung:

- allgemeine Angaben
- allgemeine Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Erläuterungen der Bilanz- und der GuV-Posten (untergliedert nach den einzelnen Posten)

² vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 284 HGB Anm. 12 ff.

³ vgl. WP-Handbuch 2006, Band I, Abschnitt F, RdNr. 563

⁴ Die Gliederung nach den gesetzlichen Vorschriften erscheint diesbezüglich nicht ausreichend; vgl. Ellrott in Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, 2006, § 284 HGB Anm. 25

⁵ Dafür sprechen sich z. B. Ellrott, a. a. O., § 284 HGB Anm. 26, a.A. und WP-Handbuch 2006, a. a. O., RdNr. 572 aus.

- sonstige Angaben (z. B. über Mitarbeiteranzahl, verbundene Unternehmen, Beteiligungsverhältnisse)
- Namen und Berufsbezeichnungen der Organmitglieder

Dabei sind sämtliche Sachverhalte ausdrücklich anzugeben. Verweise auf frühere Jahresabschlüsse genügen nicht. Die Angabe von Vorjahreswerten im Anhang ist nur insoweit geboten, als es sich um Wahlpflichtangaben handelt, d. h. um Angaben, die entweder in der Bilanz oder in der GuV oder im Anhang zu machen sind. Ebenso ist der Ausweis von Vorjahreszahlen geboten, wenn Posten in der Bilanz oder in der GuV entsprechend § 265 Abs. 7 HGB zusammengefasst dargestellt sind. Diese Regelung betrifft jedoch nur Kapitalgesellschaften als Träger kommunaler Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, welche die Bilanz und die GuV nicht nach den Anlagen 1 und 2 zur KHBV oder PBV aufstellen.

Gemäß § 245 HGB ist der Jahresabschluss vom Kaufmann zu unterzeichnen. Das bedeutet nicht, dass der Anhang gesondert zu unterzeichnen wäre. Vielmehr genügt die Unterzeichnung am Ende des Anhangs, wenn der Anhang hinter Bilanz und GuV platziert ist.

In den folgenden Abschnitten werden die Pflichtangaben und Wahlpflichtangaben (Angabe entweder im Anhang oder in der Bilanz oder in der GuV) des Anhangs kurz getrennt nach Rechtsformen der kommunalen Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen dargestellt. Auf darüber hinaus mögliche freiwillige Zusatzangaben wird nicht eingegangen. In diesem Zusammenhang soll jedoch darauf hingewiesen werden, dass auch diese Zusatzangaben den allgemeinen Grundsätzen für die Erstellung des Anhangs unterliegen und auch, sofern der Jahresabschluss prüfungspflichtig ist, in die Abschlussprüfung einzubeziehen sind.

3. Von der Rechtsform unabhängige Bestandteile des Anhangs nach der Krankenhaus-Buchführungsverordnung und der Pflege-Buchführungsverordnung

3.1 Vorbemerkung

Von wenigen Ausnahmen abgesehen stimmen die Regelungen nach der KHBV und der PBV für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen überein, so dass im Folgenden auf beide Einrichtungsarten zusammen eingegangen werden kann.

3.2 Pflichtangaben im Anhang

Nach § 4 Abs. 3 KHBV und § 4 Abs. 1 Satz 3 PBV sind folgende Angaben im Anhang für alle Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, d. h. auch für Regie- und Eigenbetriebe, verpflichtend:

§ 264 Abs. 2 HGB **Zusätzliche Angaben, falls der Jahresabschluss wegen der besonderen Umstände trotz Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt**

Diese Vorschrift betrifft nur Sachverhalte von außergewöhnlicher Bedeutung und einmaliger Art, für die sonst keine Erläuterungspflicht besteht (z. B. bei erheblichen Preissteigerungen und Geldwertänderungen oder ungewöhnlichen bilanzpolitischen oder sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen). Im Übrigen können diese Erläuterungen durch Angaben im Lagebericht ergänzt werden.⁶

§ 265 Abs. 2 Sätze 2 und 3 HGB **Angabe und Erläuterung nicht vergleichbarer Vorjahreszahlen in Bilanz und GuV**

Angabe und Erläuterung von zu Vergleichszwecken angepassten Vorjahreszahlen in Bilanz und GuV

Sind Vorjahresbeträge aufgrund von Umgliederungen nicht mit denen des laufenden Jahres vergleichbar, bestehen zwei Möglichkeiten:

- a) Erläuterung der Nichtvergleichbarkeit im Anhang, d. h. Angabe und Begründung
- b) Anpassung der Vorjahresbeträge mit Hinweis und Begründung im Anhang

§ 277 Abs. 4 Sätze 2 und 3 HGB **Erläuterungen der außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallenden Erträge und Aufwendungen sowie der periodenfremden Erträge und Aufwendungen hinsichtlich Betrag und Art, soweit nicht von untergeordneter Bedeutung**

Diese Angaben sind nur für Pflegeeinrichtungen nach der PBV verpflichtend. Für Krankenhäuser, die den Jahresabschluss nicht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufstellen müssen, besteht keine Verpflichtung.

Die ohnehin selten anzutreffenden außerordentlichen Erträge und Aufwendungen sind aufgrund ihrer Bedeutung grundsätzlich zu erläutern. Bei den periodenfremden Erträgen und Aufwendungen kann davon ausgegangen werden, dass sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind, wenn dadurch das Jahresergebnis jeweils um mehr als 10 % beeinflusst und ein Mindestbetrag von 0,5 % des gezeichneten Kapitals überschritten wird.⁷

⁶ vgl. WP-Handbuch 2006, a. a. O., RdNrn. 840 bis 842

⁷ vgl. Kupsch in Handbuch des Jahresabschlusses, Abt. IV/4 (2004), RdNrn. 148 und 150

**§ 284 Abs. 2
Nr. 1 HGB**

Angabe der auf die Posten der Bilanz und der GuV angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Erforderlich sind Angaben zu Bilanzierungswahlrechten, Bilanzierungshilfen und Festlegung des Zeitpunkts der Bilanzierung bei nicht eindeutigen Fällen sowie zu Bewertungsmethoden und -wahlrechten, jeweils bezogen auf die einzelnen Bilanzposten.

**§ 284 Abs. 2
Nr. 3 HGB**

Angabe und Begründung von Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und gesonderte Darstellung von deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

Erforderlich sind Angaben bei einer geänderten Ausübung von Bilanzierungswahlrechten oder wenn Bilanzierungshilfen anders als im Vorjahr in Anspruch genommen werden. Änderungen der Bewertungsmethoden, vor allem Abweichungen von den Bewertungsgrundsätzen des § 252 Abs. 1 HGB, sind wegen des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit selten. Denkbar sind Änderungen von Bewertungswahlrechten, Wechsel der Abschreibungsmethoden und der Nutzungsdauern. Zu berichten ist in diesem Zusammenhang, wie sich diese Änderungen auf die Zusammensetzung der Vermögenswerte, der Schulden und das Jahresergebnis (vor Steuern) ausgewirkt haben.

**Art. 28 Abs. 2
EGHGB**

Angabe des Fehlbetrags der nicht gebildeten Rückstellungen für Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen im Sinne des Art. 28 Abs. 1 EGHGB

Der daraus resultierende Fehlbetrag muss nicht nach laufenden Pensionen, Anwartschaften und ähnlichen Verpflichtungen unterteilt werden.

3.3 Pflichtangaben, die entweder im Anhang oder in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen sind

Folgende Pflichtangaben können entweder in der Bilanz oder in der GuV oder im Anhang gemacht werden. Es wird jedoch empfohlen, die erforderlichen Angaben im Anhang darzustellen.

**§ 268 Abs. 1
Satz 2 HGB**

Gesonderte Angabe des Gewinn-/Verlustvortrags, wenn die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt ist und der Gewinn-/Verlustvortrag in den Bilanzgewinn/-verlust einbezogen ist

Diese Vorschrift ist nur für Krankenhäuser nach der KHBV verpflichtend. Für Pflegeeinrichtungen, die den Jahresabschluss nicht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufstellen müssen, besteht keine Verpflichtung. Nach den Vorschriften der §§ 9 und 10 WkKV und §§ 9 und 10 WkPV ist eine Aufstellung der Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses ohnehin nicht möglich.

§ 277 Abs. 3 HGB Angabe von außerplanmäßigen Abschreibungen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB) im Anlagevermögen und von Abschreibungen im Umlaufvermögen zur Berücksichtigung zukünftiger Wertschwankungen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB)

Die Angaben sollten jeweils bei den entsprechenden GuV-Posten im Anhang gemacht werden.

4. Weitere Bestandteile des Anhangs für Kapitalgesellschaften und Kommunalunternehmen

4.1 Vorbemerkung

Im Gegensatz zu den Regie- und Eigenbetrieben gelten für die Kapitalgesellschaften und Kommunalunternehmen als Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen für die Erstellung des Anhangs die gesamten Regelungen des HGB, die im Folgenden dargestellt werden.

Für Aktiengesellschaften ergeben sich darüber hinaus nach dem AktG (§§ 160 Abs. 1, 58 Abs. 2 a, 152 Abs. 2 und 3, 158 Abs. 1, 160 Abs. 1, 240 Satz 3, 261 Abs. 3 und 4 AktG), für Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach dem GmbHG (§§ 29 Abs. 4 Satz 2, 42 Abs. 3 GmbHG) weitere Pflichtangaben, die hier aber nicht ausführlicher erläutert werden, da sie für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen nur selten einschlägig sind.

4.2 Pflichtangaben im Anhang

§ 265 Abs. 1 Satz 2 HGB Angabe und Begründung von Abweichungen in der Form der Darstellung und Gliederung der Bilanz und der GuV im Vergleich zum Vorjahr

Eine Berichtspflicht besteht für Kapitalgesellschaften als Träger von kommunalen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen, wenn das Stetigkeitsgebot bei der Form der Darstellung durchbrochen wird (z. B. Wechsel vom Gesamtkosten-Verfahren zum Umsatzkosten-Verfahren bei der GuV). Dies ist dann nicht der Fall, wenn der Jahresabschluss nach den Anlagen zur KHBV oder PBV aufgestellt wird. Eine reine Erweiterung der Gliederung oder der Ausweis bisher zusammengefasster Posten stellen keine Durchbrechung der Stetigkeit dar.⁸

⁸ vgl. Ellrott, a. a. O., § 265 HGB Anm. 3

**§ 265 Abs. 4
Satz 2 HGB**

Angabe und Begründung von Gliederungsergänzungen der Bilanz und der GuV nach der für andere Geschäftszweige vorgeschriebenen Gliederung

Eine derartige Ergänzung wäre allenfalls denkbar, wenn der nach den Anlagen 1 und 2 zur KHBV aufgestellte Jahresabschluss einer Krankenhaus-Kapitalgesellschaft, die in untergeordnetem Umfang auch eine Pflegeeinrichtung betreibt, um Posten nach den Anlagen 1 und 2 zur PBV ergänzt würde. Ist die Pflegeeinrichtung von nicht untergeordneter Bedeutung, muss der Jahresabschluss nach §§ 266 und 275 HGB aufgestellt werden.

**§ 265 Abs. 7
Nr. 2 HGB**

Gesonderter Ausweis von Einzelposten, die in der Bilanz und in der GuV zulässigerweise zusammengefasst wurden

Stellen Kapitalgesellschaften die Bilanz und die GuV nach den Anlagen 1 und 2 zur KHBV oder PBV auf, ist diese Zusammenfassung nicht möglich. Kommunalunternehmen sind nach § 9 WkKV und § 9 WkPV verpflichtet, die Bilanz und die GuV nach den Anlagen 1 und 2 zur KHBV oder PBV aufzustellen.

**§ 268 Abs. 4
Satz 2 und
§ 268 Abs. 5
Satz 3 HGB**

Erläuterung größerer Posten in den sonstigen Vermögensgegenständen, die rechtlich erst nach dem Bilanzstichtag entstehen

Erläuterung größerer Posten in den Verbindlichkeiten, die rechtlich erst nach dem Bilanzstichtag entstehen

Diese Vorschriften sind für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in der Regel nicht von Bedeutung.

§ 269 HGB⁹

Erläuterung aktivierter Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

Dazu zählen nicht die Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens, sondern nur Aufwendungen für den erstmaligen Aufbau der Organisation oder die Erweiterung aufgrund des Aufbaus eines neuen Geschäftszweiges oder die Inbetriebnahme einer neuen Betriebsstätte. Erforderlich ist neben der Erläuterung der Maßnahmen die Angabe der Aufwendungsart (Personalkosten, Zinsen) und ferner, ob die Aufwendungen in vollem Umfang oder nur teilweise aktiviert wurden.

⁹ § 269 HGB wird voraussichtlich durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (Referentenentwurf des Bundesjustizministeriums vom 08.11.2007) aufgehoben.

§ 274 Abs. 2 HGB**Abgrenzung aktiver latenter Steuern**

Sofern der nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn höher ist als das handelsrechtliche Ergebnis, kann auf der Aktivseite die daraus resultierende Steuerbelastung als Bilanzierungshilfe ausgewiesen werden.¹⁰ Bei der Ermittlung der Unterschiedsbeträge dürfen permanente Abweichungen, d. h. Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz, die sich in späteren Perioden nicht ausgleichen, nicht berücksichtigt werden.

**§ 284 Abs. 2
Nr. 2 HGB****Angabe der Grundlagen der Währungsumrechnung in Euro**

Für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften, an denen Kommunen beteiligt sind, oder von Kommunalunternehmen ist diese Vorschrift im Allgemeinen ohne Bedeutung.

**§ 284 Abs. 2
Nr. 4 HGB****Ausweis erheblicher Unterschiedsbeträge bei Anwendung der Gruppenbewertung oder Bewertungsvereinfachungsverfahren**

Diese Bewertungsverfahren sind bei Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen im Allgemeinen nur sehr selten und in unbedeutendem Ausmaß anzutreffen, so dass eine Anhangangabe in der Regel nicht veranlasst ist.

**§ 284 Abs. 2
Nr. 5 HGB****Angaben über die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten**

Sofern das Wahlrecht nach § 255 Abs. 3 HGB für die Herstellungskosten ausgeübt wird, ist der Umfang der darin enthaltenen Fremdkapitalzinsen (Teilansatz oder Ansatz in voller Höhe) anzugeben; ein Betrag braucht nicht genannt zu werden.

**§ 285 Satz 1
Nr. 1 a HGB****Angabe der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren**

Zu empfehlen ist die Darstellung eines Verbindlichkeitspiegels nach Fristigkeit (Restlaufzeit bis zu einem Jahr, ein bis fünf Jahre, mehr als fünf Jahre) je Bilanzposten.¹¹

¹⁰ Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz ist beabsichtigt, diesen Ansatz verpflichtend zu machen. Aus diesem Grund soll dann § 266 HGB sowie die Anlagen 1 zur KHBV oder PBV auf der Aktivseite um einen Bilanzposten „Aktive latente Steuern“ ergänzt werden.

¹¹ Damit ist auch die Wahlpflichtangabe nach § 285 Satz 1 Nr. 2 HGB erfüllt; im Übrigen wird auch Regie- und Eigenbetrieben empfohlen, einen derartigen Verbindlichkeitspiegel in den Anhang aufzunehmen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 1 b HGB**

Angabe der gesicherten Verbindlichkeiten

Die Angabe ist getrennt nach Sicherheiten, Pfandrechten und ähnlichen Rechten, z. B. Sicherungsübereignung, Sicherungsabtretung, Eigentumsvorbehalt zu machen. Beim Eigentumsvorbehalt dürfte eine allgemeine Berichterstattung ohne Betragsangabe ausreichen (z. B. „Es bestehen die üblichen Eigentumsvorbehalte aus dem Erwerb von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie von Halbfabrikaten und Waren.“).¹²

**§ 285 Satz 1
Nr. 3 HGB**

Angabe des Gesamtbetrags der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, sofern sie für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind, und des darin enthaltenen Betrags gegenüber verbundenen Unternehmen

Der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen muss nur dann angegeben werden, wenn er wesentlich ist. Finanzielle Verpflichtungen außerhalb des laufenden Geschäfts und des geschäftsüblichen Rahmens für nicht bilanzierungsfähige oder -pflichtige Zahlungsverpflichtungen sind regelmäßig wesentlich.¹³ Eine Angabe von Fälligkeiten des Gesamtbetrags ist nicht erforderlich. Die Bewertung der finanziellen Verpflichtungen hat der von Verbindlichkeiten und Rückstellungen zu entsprechen. Bei der Bewertung unbefristeter finanzieller Verpflichtungen (z. B. Mieten, Pachten, Leasing) ist als Laufzeit entweder der Zeitraum bis zur frühestmöglichen Kündigung oder bis zur voraussichtlichen Erfüllung der Verpflichtung heranzuziehen. Einschlägige sonstige Verpflichtungen können sein:

- nicht bilanzierungsfähige Zahlungsverpflichtungen aus abgeschlossenen, beiderseits noch nicht erfüllten Verträgen, Dauerschuldverhältnissen (z. B. Miet-, Pacht-, Leasingverträge), Verlustübernahmen, begonnenen Investitionsvorhaben, unwiderruflichen Verpflichtungen aus der Einräumung von Krediten, Verkäufe von Waren usw.
- bilanzierungsfähige aber nicht bilanzierte Zahlungsverpflichtungen wie z. B. unterlassene Instandhaltungen, die nach dem 3. Monat des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden und künftige Ausgaben für Großreparaturen
- sonstige Haftungsverhältnisse wie z. B. Nachschusspflichten, Vertragsstrafen, Verpflichtungen aus langfristigen Abnahmeverträgen, Verpflichtungen zum Erwerb von Sachanlagen

¹² vgl. WP-Handbuch 2006, a. a. O., RdNr. 655; Kupsch, a. a. O., RdNrn. 148 und 156

¹³ vgl. Ellrott, a. a. O., § 285 HGB Anm. 27 ff.

**§ 285 Satz 1
Nr. 4 HGB**

Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten

Den Umsatzerlösen zuzurechnen sind die Posten 1 bis 4 der Anlage 2 zur KHBV und die Posten 1 bis 4 der Anlage 2 zur PBV. Während eine Aufgliederung der Umsatzerlöse nach geographisch bestimmten Märkten aufgrund des zumeist eingeschränkten Einzugsbereichs der Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen entbehrlich erscheint,¹⁴ ist eine Aufgliederung der Umsatzerlöse beim Betrieb mehrerer unterschiedlicher Einrichtungen (z. B. Krankenhäuser, Rehabilitationseinrichtungen, Pflegeeinrichtungen) erforderlich.

**§ 285 Satz 1
Nr. 5 HGB¹⁵**

Angabe des Ausmaßes der Beeinflussung des Jahresergebnisses durch steuerrechtliche Bewertungsmaßnahmen

Diese Angabepflicht betrifft nur steuerpflichtige Einrichtungen, wenn Abschreibungen nach § 254 HGB vorgenommen oder Sonderposten mit Rücklageanteil nach steuerrechtlichen Vorschriften gebildet wurden.

**§ 285 Satz 1
Nr. 6 HGB**

Angabe der Belastung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und des außerordentlichen Ergebnisses durch Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

Eine Aufteilung etwaiger anfallender Ertragsteuern und somit eine Anhangangabe sind nur bei einem positiven außerordentlichen Ergebnis erforderlich. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen fallen bei kommunalen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen jedoch nur selten an.

**§ 285 Satz 1
Nr. 7 HGB**

Angabe der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl, getrennt nach Gruppen

Die Zahl der Arbeitnehmer kann entsprechend § 267 Abs. 5 HGB aus dem Durchschnitt der zu den Quartalsenden beschäftigten Arbeitnehmern ermittelt werden. Dabei werden Teilzeitkräfte unabhängig von deren Teilzeitfaktor als ein Arbeitnehmer gewertet. Geschäftsführer, Vorstände, Auszubildende, Beamte, Arbeitnehmer im Erziehungsurlaub oder in der Freistellungsphase der Altersteilzeit, Zivildienstleistende oder Leiharbeiter im Sinne des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes sind nicht zu berücksichtigen. Auf die für die Bildung von Kennzahlen aussagekräftigere Anzahl der Vollkräfte kann im Lagebericht eingegangen werden. Nachdem tarifrechtlich im Bereich des TVöD eine Differenzierung zwischen gewerblichen Arbeitnehmern und Angestellten nicht mehr besteht, könnte die Anzahl der Arbeitnehmer z. B. nach Dienstarten angegeben werden.

¹⁴ denkbar wäre eine Angabe nur bei sehr hohen Umsatzanteilen aus der Behandlung ausländischer Patienten

¹⁵ § 285 Satz 1 Nr. 5 HGB soll durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz aufgehoben werden.

**§ 285 Satz 1
Nr. 8 HGB**

**Angabe des Material- und Personalkostenaufwands bei Anwendung
des Umsatzkostenverfahrens**

Diese Angabe ist von Trägern kommunaler Einrichtungen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft nur dann zu machen, wenn die GuV nicht nach den Anlagen 2 zur KHBV oder PBV aufgestellt wird. Kommunalunternehmen sind nach § 9 WkKV und § 9 WkPV verpflichtet, die Bilanz und die GuV nach den Anlagen 1 und 2 zur KHBV oder PBV aufzustellen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 9 a HGB**

**Angabe der Gesamtbezüge der Geschäftsführung sowie für Auf-
sichtsorgane, für jede Gruppe getrennt**

Anzugeben ist der Gesamtbetrag der Vergütungen für jede Gruppe insgesamt, d. h. nicht für den einzelnen Geschäftsführer oder Aufsichtsrat. Die Angabe kann nach § 286 Abs. 4 HGB unterbleiben, wenn sich anhand dieser Angaben die Bezüge eines Mitglieds dieser Organe feststellen lassen. Allerdings haben die Kommunen unabhängig davon nach Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 GO (Art. 82 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 LKrO, Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BezO) darauf hinzuwirken, dass jedes Mitglied des geschäftsführenden Organs eines Unternehmens in Privatrechtsform verpflichtet wird, die ihm im Geschäftsjahr gewährten Bezüge im Sinne des § 285 Satz 1 Nr. 9 a HGB zur Veröffentlichung im Beteiligungsbericht mitzuteilen. Bei Vorständen von Kommunalunternehmen ist nach Art. 90 Abs. 1 Satz 3 GO (Art. 78 Abs. 1 Satz 3 LKrO, Art. 76 Abs. 1 Satz 3 BezO) darauf hinzuwirken, dass sie der Kommune ihre Bezüge im Sinne des § 285 Satz 1 Nr. 9 a HGB zur Veröffentlichung mitteilen; gemäß § 25 Abs. 1 Satz 3 KUV sind diese Angaben dann in den Anhang aufzunehmen.

Anzugeben sind alle Leistungen des Unternehmens für das Geschäftsjahr und die weiteren im Geschäftsjahr gewährten, bisher noch nicht angegebenen Bezüge. Zu den Bezügen gehören neben den Gehältern Einmalzahlungen (Urlaubs-, Weihnachtsgeld), erfolgsabhängige Vergütungen, Aufwandsentschädigungen, Zuschüsse zu Versicherungsbeiträgen (z. B. freiwillige Rentenversicherung, Lebensversicherung), Sachbezüge und geldwerte Leistungen. Demgegenüber zählen Zuführungen zu Pensionsrückstellungen nicht zu den Vergütungen, ebenso wenig Prämien, die die Gesellschaft zur Deckung ihrer Pensionszusagen für auf ihren eigenen Namen lautende Rückdeckungsversicherungen zahlt, Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung sowie Beiträge für eine D&O-Versicherung.¹⁶

¹⁶ Vgl. Deutsche Rechnungslegungsstandards Nummer 17 (DRS 17), RdNr. 19; es wird empfohlen, die DRS 17 auch auf Berichterstattung gemäß § 285 Satz 1 Nr. 9 anzuwenden.

**§ 285 Satz 1
Nr. 9 b HGB**

Angabe der Gesamtbezüge (Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen sowie der gebildeten und nicht gebildeten Pensionsrückstellungen

Zu den früheren Mitgliedern zählen auch jene von Rechtsvorgängern der berichtenden Gesellschaft, denen gegenüber durch Gesamtrechtsnachfolge Verpflichtungen bestehen.

Als Gesamtbezüge für ehemalige Mitglieder eines Aufsichtsorgans sind nur die Leistungen anzugeben, die aus dieser Eigenschaft gewährt werden. Demgegenüber sind bei einem ehemaligen Mitglied der Geschäftsführung, das zuvor Arbeitnehmer des Unternehmens war, die gesamten Ruhegeldbezüge anzugeben.¹⁷

Anzugeben sind ferner getrennt nach Gruppen jeweils die gebildeten und die in Anwendung des Art. 28 EGHGB nicht gebildeten Pensionsrückstellungen, letztere als Teilbetrag der ohnehin nach Art. 28 Abs. 2 EGHGB verpflichtenden Angabe der nicht gebildeten Pensionsrückstellungen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 9 c HGB**

Angabe der an die unter Nrn. 9 a und 9 b genannten Personen gewährten Kredite und Vorschüsse einschließlich der gegenüber diesem Personenkreis eingegangenen Haftungsverhältnisse

Neben den gewährten Vorschüssen und Krediten (auch kurzfristigen Krediten) sowie etwaigen Haftungsverhältnissen im Sinne des § 251 HGB (hier genügen im Gegensatz zu Vorschüssen und Krediten verbale Angaben ohne Betragsnennungen) sind wesentliche Bedingungen für die Vergaben, Zinssätze und bereits geleistete Tilgungen anzugeben. Es ist auf eine vollständige Darstellung der Entwicklung einschließlich der bereits zurückbezahlten Vorschüsse und Kredite zu achten. Die Angaben sind getrennt nach den Organen zu machen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 10 HGB**

Angabe der Mitglieder des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsorgans

Anzugeben sind alle Mitglieder während des Geschäftsjahres, auch die ausgeschiedenen Mitglieder, mit Namen, mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen und derzeit tatsächlich ausgeübtem Beruf. Der Vorsitzende des Aufsichtsorgans, dessen Stellvertreter und ein etwaiger Vorsitzender des geschäftsführenden Organs sind als solche zu bezeichnen. Für den Vorstand und den Verwaltungsrat eines Kommunalunternehmens sind diese Angaben gemäß § 25 Abs. 1 KUV zu machen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 11 HGB**

Angaben zu Beteiligungen

Die Angabepflicht umfasst alle Unternehmen, an denen die Gesellschaft am Bilanzstichtag mindestens 20 % der Anteile besitzt. Anzugeben sind Name und Sitz dieser Unternehmen (lt. Eintragung ins Handelsregister), der Anteil am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres, für das ein Jahresabschluss vorliegt.

¹⁷ vgl. Ellrott, a. a. O., § 285 HGB Anm. 180

**§ 285 Satz 1
Nr. 11 a HGB**

**Angabe von Namen, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren
unbeschränkt haftender Gesellschafter die Kapitalgesellschaft ist**

Derartige Beteiligungen mit unbeschränkter Haftung sind für Kapitalgesellschaften, an denen Kommunen beteiligt sind, aufgrund der Vorgaben des Art. 92 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 GO (Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 LKrO, Art. 78 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 BezO) grundsätzlich nicht von Bedeutung. Für Kommunalunternehmen gilt dies entsprechend gemäß Art. 89 Abs. 1 Satz 2 GO (Art. 77 Abs. 1 Satz 2 LKrO, Art. 75 Abs. 1 Satz 2 BezO).

**§ 285 Satz 1
Nr. 12 HGB**

Angabe und Erläuterung von in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesenen Rückstellungen nicht unerheblichem Umfangs

Die Rückstellungen müssen nicht quantifiziert werden, obwohl es wünschenswert ist; allerdings sind neben der Angabe der Art der Rückstellungen und der Begründung für die Bildung Aussagen zur Größenordnung erforderlich.¹⁸ Der geforderte nicht unerhebliche Umfang wird gemessen am Verhältnis der sonstigen Rückstellungen zum Eigenkapital oder zur Bilanzsumme. Ist der Posten „Sonstige Rückstellungen“ dabei unwesentlich, ist eine Berichtspflicht im Anhang nicht erforderlich.¹⁹ Allerdings kann davon derzeit bei vielen Einrichtungen aufgrund hoher Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen und für Großreparaturen nicht ausgegangen werden. Bei Kommunalunternehmen kann dieser Punkt vergleichsweise kurz gefasst werden, da diese die Entwicklung der Rückstellungen gemäß § 26 Satz 2 Nr. 4 KUV im Lagebericht darstellen müssen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 13 HGB**

Gründe für die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes

Ein derartiger Sachverhalt (Ansatzwahlrecht zur Aktivierung eines Geschäfts- oder Firmenwertes, der dann nicht über die folgenden vier Jahre, sondern über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben wird) betrifft kommunale Einrichtungen nur in Ausnahmefällen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 14 HGB**

Angaben zu bestimmten Mutterunternehmen

Diese Vorschrift betrifft Kapitalgesellschaften als Träger kommunaler Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen nur dann, wenn sie Tochterunternehmen in einem Konzern sind und das Mutterunternehmen ein Unternehmen im Sinne des Art. 86 GO (Art. 74 LKrO, Art. 72 BezO) ist, z. B. eine Pflege-GmbH als Tochter einer Krankenhaus-GmbH.

**§ 285 Satz 1
Nr. 18 HGB**

Angabe zu derivativen Finanzinstrumenten

Anzugeben sind Art und Umfang der derivativen Finanzinstrumente sowie der beizulegende Zeitwert, die angewandte Bewertungsmethode, ein gegebenenfalls vorhandener Buchwert und der davon betroffene Bilanzposten, jeweils zum Bilanzstichtag.

¹⁸ vgl. Ellrott, a. a. O., § 285 HGB Anm. 241

¹⁹ vgl. Kupsch, a. a. O., RdNr. 207

**§ 285 Satz 1
Nr. 19 HGB**

Angaben zu Finanzinstrumenten, die zu den Finanzanlagen gehören und über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden

Anzugeben sind der Buchwert und der beizulegende Zeitwert der einzelnen Vermögensgegenstände oder angemessener Gruppierungen sowie die Gründe für das Unterlassen einer Abschreibung gemäß § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB einschließlich der Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist. Die Vorschrift betrifft alle in der Bilanz ausgewiesenen Finanzanlagen.

Weitere Angaben im Anhang werden voraussichtlich nach Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (derzeit Referentenentwurf des Bundesjustizministeriums vom 08.11.2007) erforderlich, z. B. Angaben zu Honoraren für den Abschlussprüfer für alle Unternehmen (bisher nur für börsennotierte Unternehmen), zu Geschäften mit nahe stehenden Personen und Unternehmen, zu Forschungs- und Entwicklungskosten, zur Bewertung von Pensionsrückstellungen, zur Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden, zur Bildung von Bewertungseinheiten, zu Anteilen an Spezialfonds und zu unter der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen.

4.3 Pflichtangaben, die entweder im Anhang oder in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen sind

**§ 265 Abs. 3
Satz 1 HGB**

Mitzugehörigkeitsangaben bei Bilanzposten

Das Wahlrecht, auf die Mitzugehörigkeit bei den Bilanzposten als Davon-Vermerk in der Bilanz oder als Angabe im Anhang hinzuweisen, ist insbesondere für Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen oder Beteiligungsunternehmen oder gegenüber Gesellschaftern relevant. Bei Ausübung des Wahlrechts für Kapitalgesellschaften, die Bilanz nach Anlage 1 zur KHBV zu gliedern oder bei der Bilanzerstellung für Pflegeeinrichtungen ist diesbezüglich der Ausweis klar geregelt. Kommunalunternehmen sind nach § 9 WkKV und § 9 WkPV verpflichtet, die Bilanz und die GuV nach den Anlagen 1 und 2 zur KHBV oder PBV aufzustellen.

**§ 268 Abs. 2
Sätze 1 und 3 HGB**

Darstellung des Brutto-Anlagengitters

Angabe der Abschreibungen des Geschäftsjahres

Diese Vorschriften betreffen nur Kapitalgesellschaften als Träger kommunaler Einrichtungen, die den Abschluss nicht nach der KHBV, sondern nach den Vorgaben der §§ 266 und 275 HGB gliedern. Sie müssen ein Anlagengitter (Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Zugänge, Umbuchungen, Zuschreibungen, Abgänge, kumulierte Abschreibungen bis zum Bilanzstichtag, Restbuchwert am Bilanzstichtag und Vorjahreswert, Abschreibungen des Geschäftsjahres) bezogen auf die Bilanzposten erstellen und diese Entwicklung entweder in der Bilanz bei den betreffenden Posten oder im Anhang darstellen. Bei Aufstellung des Abschlusses nach der KHBV (Anlage 3) oder PBV (Anlage 3 a) ist der vorgegebene Anlagennachweis zu verwenden, allerdings ergänzt um den Posten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ und die einzelnen Posten des Finanzanlagevermögens (betrifft auch Kommunalunternehmen).

- § 268 Abs. 6 HGB **Angabe eines aktivisch abgegrenzten Disagios****
- Nehmen Kapitalgesellschaften als Krankenhausträger das Wahlrecht in Anspruch, ein Disagio zu aktivieren und stellen sie die Bilanz nicht nach Anlage 1 zur KHBV auf, haben sie den Betrag des aktivierten Disagios im Anhang unter Hinweis auf § 250 Abs. 3 HGB anzugeben, sofern er nicht in der Bilanz gesondert ausgewiesen ist. Wird Anlage 1 zur KHBV verwendet (für Kommunalunternehmen vorgeschrieben), ist der Ausweis in der Bilanz vorzunehmen. Dasselbe gilt für Kapitalgesellschaften und Kommunalunternehmen als Träger von Pflegeeinrichtungen.²⁰
- § 268 Abs. 7 HGB **Angabe zu Haftungsverhältnissen gemäß § 251 HGB entweder unter der Bilanz oder im Anhang; gesonderte Angabe bei Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen****
- Anzugeben sind Sicherheiten in Form von Grundpfandrechten, Pfandrechten an Rechten, Sicherungsübereignungen, Sicherungsabtretungen und Eigentumsvorbehalten, soweit sie nicht betriebs-, branchen- oder verkehrsüblich wie bei den meisten Eigentumsvorbehalten sind. Anzugeben sind die Beträge und die Vorjahresbeträge.
- § 273 Satz 2 HGB **Angabe der Vorschriften, nach denen Sonderposten mit Rücklagenanteil gebildet wurden****
- Diese Vorschrift betrifft nur steuerpflichtige Einrichtungen. Die steuerliche Berücksichtigung dieser gewinnmindernden Rücklagenzuführungen, z. B. für Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter, Rücklagen für Ersatzbeschaffung, setzen einen Ausweis auch in der Handelsbilanz voraus. Anzugeben sind entweder in der Bilanz oder im Anhang die steuerrechtlichen Vorschriften, nach denen diese Sonderposten gebildet wurden.
- § 274 Abs. 1 HGB **Abgrenzung passiver latenter Steuern****
- Sofern der nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn niedriger ist als das handelsrechtliche Ergebnis, ist in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung nachfolgender Geschäftsjahre eine Rückstellung zu bilden, die entweder in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen ist. Bei der Ermittlung der Unterschiedsbeträge dürfen permanente Abweichungen, d. h. Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz, die sich in späteren Perioden nicht ausgleichen, nicht berücksichtigt werden.
- § 285 Satz 1
Nr. 2 HGB **Angabe des Gesamtbetrags der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren und der gesicherten Verbindlichkeiten, getrennt nach Bilanzposten****
- Da die Angaben für die Verbindlichkeiten entsprechend § 285 Satz 1 Nr. 1 HGB ohnehin in den Anhang aufzunehmen sind, wird empfohlen, die Restlaufzeiten und Sicherungen in einem Verbindlichkeitspiegel getrennt nach Bilanzposten im Anhang darzustellen. Im Übrigen sieht der Referentenentwurf zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz ohnehin eine verpflichtende Angabe im Anhang vor.

²⁰ In Anlage 1 zur PBV ist der gesonderte Ausweis eines Disagios unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten im Gegensatz zu Anlage 1 zur KHBV nicht vorgesehen.