

# Public Services Newsletter

Informationen für die öffentliche  
Hand und NPOs für Deutschland,  
die Schweiz und Österreich



## Herzlich willkommen

**zum aktuellen Public Services Newsletter für Deutschland,  
die Schweiz und Österreich!**

Wir hoffen, Ihnen mit diesem Newsletter wieder interessante Beiträge bieten zu können und wünschen Ihnen eine angenehme Lektüre.

Wenn Sie Anregungen oder Kommentare haben, freuen wir uns über eine E-Mail an [public.services@de.ey.com](mailto:public.services@de.ey.com).

Mit freundlichen Grüßen

Hans-Peter Busson  
[hans-peter.busson@de.ey.com](mailto:hans-peter.busson@de.ey.com)

Bernadette Koch  
[bernadette.koch@ch.ey.com](mailto:bernadette.koch@ch.ey.com)

Elfriede Baumann  
[elfriede.baumann@at.ey.com](mailto:elfriede.baumann@at.ey.com)

## Tipps & Trends

### Aktuelle Studien

- 03 Kommunalpolitik ist - bis jetzt - überwiegend Männersache:  
Studie "Frauen in der Kommunalpolitik der neuen Länder" vorgestellt

### Länderübergreifende Themen

- 04 Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa durch EPSAS?

### Deutschland

- 06 Gemeinsam zu mehr Leistungen - Kooperationsmodelle für kleine und mittelgroße Energieversorger
- 10 Tipps zum Projektmanagement: Projektampeln - aussagekräftiges Werkzeug oder Augenwischerei?
- 12 Haushaltssanierung durch Energiemanagement bei Kommunen
- 14 Rechnungslegungen von Stiftungen: Der neue Standardentwurf des IDW
- 15 Management von Großprojekten: Der Aufsichtsrat im Blickpunkt
- 18 Conceptual Framework-Projekt des IPSASB:  
Rahmenkonzept für die öffentliche Rechnungslegung
- 22 Satzungsänderung der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder
- 24 Urlaub an gesetzlichen Feiertagen: Freistellung erfüllt Anspruch von Schichtarbeitnehmern im öffentlichen Dienst
- 26 Steuerliche Problematiken im Zusammenhang mit dem Beihilfenrecht
- 30 Umsatzsteuer auf Erschließungsmaßnahmen - der versteckte Kostentreiber
- 33 Steuerpflicht von Streubesitzdividenden ab dem 1. März 2013
- 35 Der kostenlose Kindergarten - eine Steuerfalle für Städte und Gemeinden!?!
- 37 Neues BMF-Schreiben zu den Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft
- 40 Ehrenamtsstärkungsgesetz

### Schweiz

- 47 Die Prüfung von Gemeinderechnungen nach dem Rechnungslegungsstandard HRM2  
- was ändert sich für das Rechnungsprüfungsorgan?

### Österreich

- 51 Interne Revision im öffentlichen Sektor: Ein organisatorischer Zusammenschluss mit anderen Funktionen möglich!

# Inhalt

## Termine

- 53 Eschborner Forum, 25. Juni 2013
- 54 Ernst & Young NPO-Tag, 3. Juli 2013
- 55 Hochschulforum NRW 2013, 28. Juni 2013
- 56 Ernst & Young Workshop Steuern und Immobilien, 11. Juni 2013

# Kommunalpolitik ist - bis jetzt - überwiegend Männersache Studie „Frauen in der Kommunalpolitik der neuen Länder“ vorgestellt

*Kommunalpolitik ist - bis jetzt - überwiegend Männersache. Dies zeigt die vom Beauftragten der Bundesregierung für die Neuen Länder initiierte und von Ernst & Young durchgeführte Forschungsstudie „Frauen in der Kommunalpolitik der neuen Länder“, die auf dem VI. Kongress „Frauen machen Neue Länder“ am 25. April 2013 vor 200 Frauen aus der Kommunalpolitik in Berlin vorgestellt wurde.*

Die Studie untersucht erstmals die kommunalpolitische Repräsentanz von Frauen in über 3.200 Gemeinden und Kommunen der neuen Länder unter 50.000 Einwohnern. Zur Vertiefung dieser quantitativen Vollerhebungen wurden 30 haupt- und ehrenamtliche Kommunalpolitikerinnen wie Landrätinnen, Kreisrätinnen und Bürgermeisterinnen interviewt. Ein wesentliches Ergebnis: Frauen sind - auch im Vergleich zu deutschen Großstädten oder Länderparlamenten - auf allen untersuchten Ebenen und Positionen deutlich unterrepräsentiert. Auf der Kreisebene beträgt der Frauenanteil in kommunalen Gremien 19,9 %, auf Ebene der Verwaltungsverbände 17,9 % und auf Ebene der Gemeinden 21,5 %. Je kleiner die Stadt oder Gemeinde und je ländlicher die Region, desto weniger Frauen sind in den Gremien vertreten.

Ernst & Young stellte die Studie gemeinsam mit der Staatssekretärin im Bundesministerium des Innern (BMI), Cornelia Rogall-Grothe, vor. In ihrer Eröffnungsrede betonte Frau Rogall-Grothe, dass eine erfolgreiche Kommunalpolitik Frauen und Männer brauche. Das Zusammenführen weiblicher und männlicher Stärken und Denkweisen sei nicht nur notwendig, sondern auch gewinnbringend. Wichtig sei, dass für ostdeutsche Frauen Kommunalpolitik Beruf und Berufung zugleich sei. Sie wollten aktiv ihre Region gestalten, mitreden und mitentscheiden. Im Rathaus oder Landratsamt und vor Ort würden die Weichen für die Zukunft gestellt und Entscheidungen getroffen.

Hierfür notwendig, so die Kommunalpolitikerinnen, seien u. a. der weitere Ausbau von Betreuungseinrichtungen für Kinder, eine besser auf die Bedürfnisse der Frauen ausgerichtete Sitzungskultur und der leichtere Zugang von Frauen zu Mandaten und kommunalen Funktionen.

Den Abschlussbericht: Forschungsprojekt „Frauen in der Kommunalpolitik der neuen Länder“ finden Sie unter:

<http://www.bmi.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/Broschueren/2013/abschlussbericht-forschungsprojekt-frauen-neue-laender.html>

Lesen Sie zum Thema Frauen in Führungspositionen auch unsere internationale Studie „Worldwide Index of Women as Public Sector Leaders“. Die Studie finden Sie hier:

<http://www.ey.com/DE/de/Industries/Government---Public-Sector>

### Ansprechpartner



Cornelia Gottbehüt  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 89 14331 17232  
[cornelia.gottbehuet@de.ey.com](mailto:cornelia.gottbehuet@de.ey.com)



Sven Pirsig  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 30 25471 23107  
[sven.pirsig@de.ey.com](mailto:sven.pirsig@de.ey.com)

## Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa durch EPSAS?

*Infolge der aktuellen Finanz- und Währungskrise und der damit einhergehenden zunehmenden Beachtung von öffentlichen Finanzkennzahlen ist auch die öffentliche Rechnungslegung zum Gegenstand von Reformdiskussionen geworden. Spätestens in der Zypernkrise ist deutlich geworden, dass europäische Transferzahlungen zunehmend auch an Bedingungen und Rechenschaftspflichten geknüpft werden. Dabei wird auch immer deutlicher, dass das derzeitige „Durcheinander“ von unterschiedlichen öffentlichen Rechnungslegungsstandards mittelfristig keine Zukunft hat.*

### *Ableitung der Maastricht-Kriterien aus der Finanzstatistik*

Im Rahmen der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion kommt Finanzkennzahlen eine entscheidende Bedeutung zu. Die sogenannten Maastricht-Kriterien zur Vermeidung übermäßiger Defizite (Excessive Deficit Procedure, EDP) bezeichnen die allgemein bekannten Begrenzungen von Defizit (kleiner 3 % des BIP) und Verschuldung (kleiner 60 % des BIP). Weniger bekannt ist jedoch, dass die Grundlage für die Berechnung dieser Kennzahlen das Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESA) ist. Dieser Rückgriff auf die Finanzstatistik ist dadurch bedingt, dass sowohl zum Zeitpunkt der Einführung der Europäischen Währungsunion als auch bis zum heutigen Tag lediglich die Finanzstatistik europaweit harmonisiert ist.

Bei dem Europäischen System volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESA), welches auch die Grundlage für die Ermittlung der sogenannten Maastricht-Kennzahlen zur Verschuldung und zum Defizit der EU-Mitgliedstaaten ist, handelt es sich um ein geschlossenes doppeltes System, in welchem u. a. auch für den Sektor „Staat“ in den einzelnen Mitgliedstaaten jeweils konsolidierte Vermögensrechnungen (Bilanzen) aufgestellt werden. Zu beachten ist jedoch, dass die Finanzstatistik nicht unmittelbar aus der Verbuchung einzelner Transaktionen (d. h. aus der Finanzbuchhaltung) abgeleitet wird, sondern auch unter Verwendung von statistischen Erhebungen. Insbesondere in Mitgliedstaaten mit einem kameralistischen Rechnungswesen sind vielfach keine Bestandswerte aus einer Finanzbuchhaltung abzuleiten.

Infolge der aktuellen Finanz- und Währungskrise und der damit einhergehenden zunehmenden Beachtung von öffentlichen Finanzkennzahlen sind im Rahmen der europäischen „Six-Pack“-Gesetzgebung bereits erste Reformen erfolgt. Um dem Stabilitäts- und Wachstumspakt eine verbesserte „Durchschlagskraft“ zu verleihen, wurde u. a. geregelt, dass die nationalen Statistikämter unabhängiger und mit gemeinsamen Standards arbeiten sollten. Dafür wurden die volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, die Statistiken und die Prognosepraxis der Mitgliedstaaten an den EU-Standard angepasst. Weiterhin müssen die Mitgliedstaaten der EU-Kommission mehr Informationen übermitteln, welche zudem nun auch Kontrollen in den EU-Staaten durchführen kann. Schließlich wurde eine neue Geldstrafe für verfälschte Statistiken über Defizite und Schulden eingeführt.

## Tipps und Trends

### Länderübergreifende Themen

#### *Überblick über die derzeitige Rechnungslegungspraxis in den 27 Mitgliedstaaten*

Vor dem Hintergrund der bislang nicht erfolgten Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung (und der daraus abgeleiteten Vermutung einer unzureichenden Vergleichbarkeit) hat die europäische Statistikbehörde EUROSTAT im Jahr 2012 für die Europäische Kommission eine Untersuchung durchgeführt, die das tatsächliche Ausmaß an Heterogenität in der öffentlichen Rechnungslegung und Prüfung analysiert hat. Ausgangspunkt dieser Überlegung ist, dass die Transparenz und Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung durch die bislang nicht gegebene Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa beeinträchtigt wird.

Die Untersuchung wurde erforderlich, da das Europäische Parlament die Europäische Kommission zur Abgabe einer Einschätzung aufgefordert hat, ob die IPSASs als Rechnungslegungsstandards für die Mitgliedstaaten der EU sowie als Datengrundlage für die öffentliche Finanzstatistik geeignet sind. Diese Einschätzung wurde auf Basis von drei Säulen vorgenommen:

- ▶ Studie zur Praxis der Rechnungslegung in den 27 EU-Mitgliedstaaten
- ▶ Öffentliche Konsultation
- ▶ Arbeitsgruppe mit Vertretern aus den Mitgliedstaaten

Die Studie zur Praxis der Rechnungslegung in den 27 EU-Mitgliedstaaten, welche Ernst & Young durchgeführt hat, wurde im März 2013 veröffentlicht (zu den Ergebnissen im Einzelnen vgl. European Commission Staff Working Dokument, SWD(2013)57).

#### *European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)*

Hinsichtlich der gestellten Frage, inwiefern eine flächendeckende Einführung der IPSASs in den EU-Mitgliedstaaten als realistisch betrachtet werden kann, kommt die Europäische Kommission als vorläufiges Ergebnis zu dem Fazit, dass die verfügbaren internationalen öffentlichen Rechnungslegungsstandards (IPSASs) in ihrer gegenwärtigen Form zwar nicht ohne weiteres in den EU-Mitgliedstaaten eingeführt werden können, jedoch unstreitig einen Bezugsrahmen für die zu erwartende weitere Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der EU darstellen. Dabei wird eindeutig herausgestellt, dass die Europäische Kommission ein harmonisiertes Rechnungswesen in Europa für erforderlich hält und dieses zudem auf doppischer Basis ausgestaltet werden sollte. Im Ergebnis wird die Schlussfolgerung gezogen, dass „die IPSAS einen geeigneten Bezugsrahmen für die künftige Entwicklung europäischer Rechnungsführungsnormen für den öffentlichen Sektor, die im Folgenden als „EPSAS“ bezeichnet werden, darstellen“ (Europäische Kommission, COM(2013)114, Brüssel 2013, S. 10).

Auch wenn sicherlich abzuwarten bleibt, inwiefern mittelfristig harmonisierte Rechnungslegungsstandards für die Mitgliedstaaten der EU geschaffen werden, so ist doch deutlich geworden, dass eine weitere Harmonisierung unverzichtbar ist. Als kurzfristige Maßnahme kommt nur die weitere Aufwertung der bereits europaweit harmonisierte Finanzstatistik in Frage, in welcher bereits auf doppischer Basis Finanzkennzahlen ermittelt werden. Da diese Daten bislang teilweise nicht unmittelbar aus der Verbuchung einzelner Transaktionen (d. h. aus der Finanzbuchhaltung) abgeleitet werden, sondern auch unter Verwendung von statistischen Erhebungen, sind jedoch weitere Reformen zu erwarten.

Der Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament „Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten - Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, COM(2013)114“ sowie das ergänzende Commission Staff Working Dokument, SWD(2013)57 stehen auf der EUR-Lex Homepage (<http://eur-lex.europa.eu>) zum Download zur Verfügung. ■

---

#### **Ansprechpartner**



WP/StB Thomas Müller-Marqués Berger  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 711 9881 15844  
[thomas.mueller-marques.berger@de.ey.com](mailto:thomas.mueller-marques.berger@de.ey.com)



WP/StB Dr. Holger Wirtz  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 711 9881 19182  
[holger.wirtz@de.ey.com](mailto:holger.wirtz@de.ey.com)

## Gemeinsam zu mehr Leistungen - Kooperationsmodelle für kleine und mittelgroße Energieversorger Ernst & Young berät zu Kooperationsmodellen von Stadtwerken

*Die Situation auf dem Energiemarkt wird zunehmend komplexer - regulatorische Anforderungen machen sich auf der Kostenseite bemerkbar und durch den massiven Wettbewerb geraten die Erlöse unter Druck. Insbesondere kleine und mittelgroße Energieversorgungsunternehmen stehen daher vor Herausforderungen, die nach neuen Konzepten und Strategien verlangen.*

Für viele Energieversorgungsunternehmen (EVU) sind die Zeiten eines soliden und stabilen Geschäftsmodells längst Vergangenheit. Die Deregulierung hat zu einem zum Teil scharfen Wettbewerb geführt, der sich in erhöhten Kundenwechselraten, dem Verlust wichtiger Kunden, einem erhöhten Vertriebsaufwand und einem Preiswettbewerb äußert, aber kaum Ansatzpunkte für hohe Margen bietet.

Auf der anderen Seite steigt der Investitionsbedarf, z. B. durch den Aufbau von regenerativen Erzeugungskapazitäten und den Ausbau und die Aufrüstung der Netze - bei tendenziell sinkenden Erlösen im Netzbereich im Zuge der zweiten Periode der Anreizregulierung. Mehr noch, neue regulatorische Anforderungen in der Marktkommunikation führen zu komplexeren Prozessen und damit höheren Aufwänden.

Für viele politische Entscheidungsträger spielen die regionalen und lokalen EVU weiterhin eine wichtige Rolle. Nicht nur als wesentliche Akteure bei der Umsetzung der Energiewende, sondern auch als diejenigen, die mit Konzessionsabgaben und Ausschüttungen einen wichtigen Beitrag zum kommunalen Haushalt leisten.

*Ergebnisse der Ernst & Young  
Stadtwerkstudie*

Die Mehrzahl der Entscheidungsträger in regionalen und lokalen EVU hat die neuen Herausforderungen verstanden: Sie bewerten Kooperationen als die Strategieoption mit dem höchsten Erfolgspotenzial. Dies zeigen die Ergebnisse der aktuellen Stadtwerkstudie von Ernst & Young.

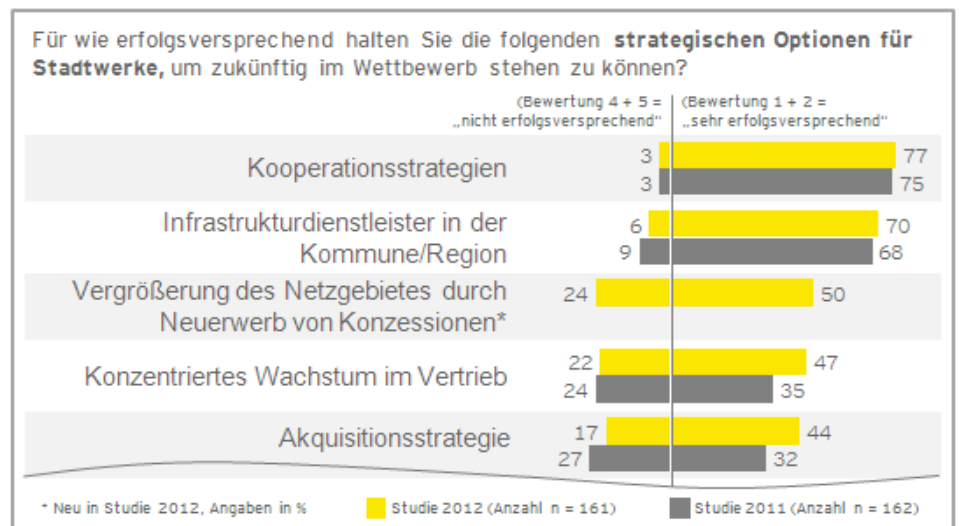


Abb. 1: Strategische Optionen für Stadtwerke  
(Quelle: Ernst & Young Stadtwerkstudie 2012)

## Tipps und Trends Deutschland

Dabei sind die Präferenzen in Bezug auf die Auswahl der Partner eindeutig. An erster Stelle steht ein Partner „auf Augenhöhe“, also eine horizontale Kooperation - bevorzugt mit einem Unternehmen aus der Region. Andere Kooperationsoptionen, z. B. mit Partnern auf der vor- oder nachgelagerten Stufe der Wertschöpfungskette, spielen hingegen keine wesentliche Rolle, wie die nachstehende Abbildung deutlich macht:



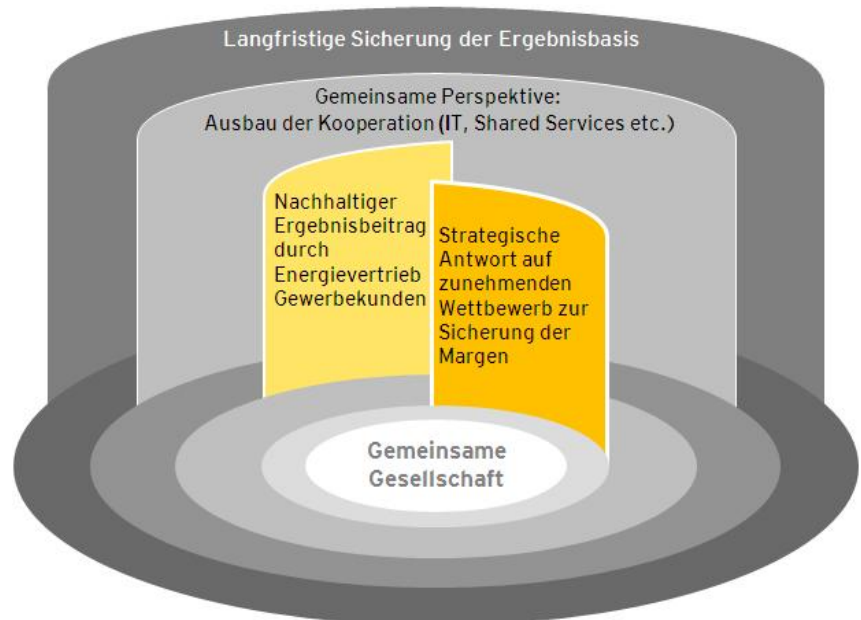
**Abb. 2: Kooperationsstrategien von Stadtwerken**  
(Quelle: Ernst & Young Stadtwerkstudie 2012)

Die Form und die Intensität der Zusammenarbeit können durchaus variieren: Sie reichen von einem lockeren Verbund, z. B. im Rahmen eines regelmäßigen Informationsaustausches, über den wechselseitigen Austausch von Leistungen und die institutionalisierte Zusammenarbeit in einzelnen Funktionsbereichen (z. B. Beschaffung, Vertrieb) bis hin zu (gesellschafts-)rechtlich abgesicherten Verflechtungen - zum Beispiel in Form von Beteiligungen oder Joint Ventures.



## Tipps und Trends Deutschland

Erfolgreiche Kooperationsprojekte verdeutlichen, dass die strategische Ausrichtung des Vorhabens vom Ziel bzw. Ergebnis her gedacht und geplant werden muss. Im Mittelpunkt stehen dabei die Fragen: Was will ich mit der Kooperation erreichen? Und: Passt dies zur Gesamtstrategie meines Unternehmens? Daraus ergeben sich dann relativ schnell Antworten im Hinblick auf die richtige Kooperationsstrategie und -struktur.



**Abb. 3: Strategische Überlegungen am Beispiel einer regionalen Vertriebskooperation**

Das Beispiel einer regionalen Vertriebskooperation zeigt die herausragende Bedeutung der Ziel- bzw. Ergebnisorientierung:

- (1) Ausgangspunkt waren Überlegungen in mehreren EVU einer Region, wie in Zukunft Geschäft und Marge gesichert werden können.
- (2) Als Ergebnis der Prüfung unterschiedlicher strategischer Optionen wurde eine Gesellschaft gegründet mit dem Zweck, den Energievertrieb für Gewerbekunden zu forcieren.
- (3) Zudem wurde vereinbart, das Konzept im Sinne einer Plattform offen zu gestalten, um später weitere Unternehmensaktivitäten integrieren zu können.
- (4) Um den Anforderungen der Gesellschafter nach einem möglichst geringen Risiko Rechnung zu tragen, wurde die neu gegründete Gesellschaft so schlank wie möglich aufgestellt.

# Tipps und Trends

## Deutschland

Kooperationen sind allerdings kein Selbstläufer, auch wenn die Vorteile noch so offensichtlich sind: bestimmte Rahmenbedingungen und erfolgskritische Faktoren müssen gegeben sein, wenn aus einer zu Beginn noch groben Idee der Zusammenarbeit eine funktionierende, wirtschaftlich attraktive Kooperation bzw. ein erfolgreich agierendes (Gemeinschafts-)Unternehmen werden soll. Nachstehend sind wesentliche erfolgskritische Faktoren zusammengefasst:

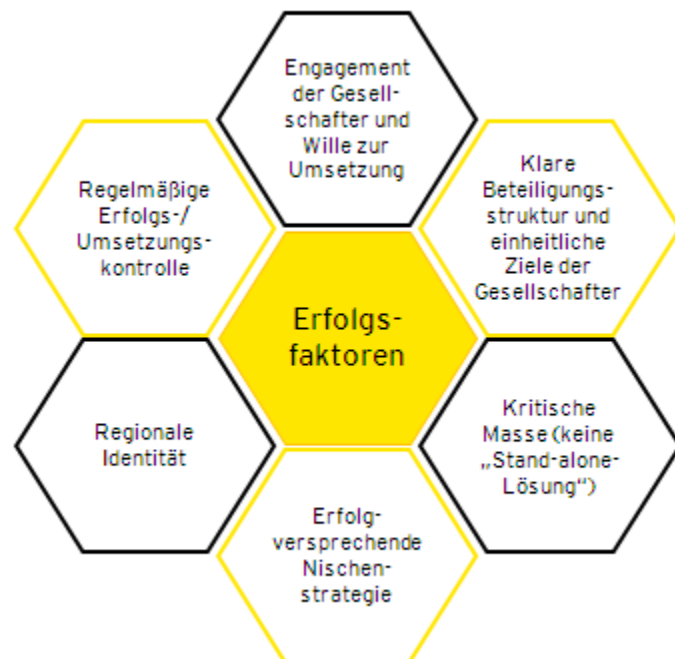


Abb. 4: Erfolgsfaktoren bei Kooperationen im Stadtwerkebereich

Aufgrund unserer umfassenden betriebswirtschaftlichen, (steuer-) rechtlichen sowie finanz- und prüfungstechnischen Kenntnisse, unserer umfassenden Erfahrungen bei kleinen und mittleren Stadtwerken sowie entlang der energiewirtschaftlichen Wertschöpfungskette ist Ernst & Young in der Lage, Kooperationsvorhaben von der Entwicklung der Strategie bis zur Umsetzung des laufenden Betriebs vollständig zu begleiten. Wir kennen die Fallstricke von Kooperationen und können helfen, diese zu vermeiden! ■

### Ansprechpartner



Dr. Frank Fleischle  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 211 9352 11494  
frank.fleischle@de.ey.com



Dr. Volker Belzer  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 211 9352 10133  
volker.belzer@de.ey.com

## Tipps zum Projektmanagement: Projektampeln - aussagekräftiges Werkzeug oder Augenwischerei?

*Statusmeldungen in Projekten haben die Funktion eines Frühwarnsystems. Dabei hat es sich etabliert, den aktuellen Stand mit Hilfe von Ampeln (englisch: RAG - red, amber, green) zu kommunizieren. Gängige Elemente des Statusberichts wie z. B. Kosten, Zeit und Qualität werden entsprechend dem aktuellen Status mit roten, gelben oder grünen Ampeln gekennzeichnet.*

### *Häufige Fehler und Risiken im Umgang mit Projektampeln*

**Politische Setzung und Selbstzensur:** Je nach Bedeutung des Projekts geschieht die Ampelsetzung allzu oft aus politischen Motiven. Laut FAZ vom 23. Mai 2012 war genau dies der Fall beim Berliner Flughafenbau:

#### ***Flughafen Berlin - Ganz grandios gescheitert***

*"[...] Nach offizieller Lesart galt der Zeitplan zwar als ehrgeizig, aber als machbar. Schon fast legendär ist das berühmte Ampelsystem. Allen Projektteilen wurden nach Fertigstellungsstand die Farben Grün, Gelb und Rot zugeordnet. Rote Lämpchen waren allerdings schlicht verboten. Schlimmstenfalls auf Gelb gepolt, fiel es den farbenblinden Managern schwer, zwischen Rot und Grün zu unterscheiden. Wer kritisch nachfragte, wurde vertröstet. Noch in der Aufsichtsratsitzung am 20. April versprachen die Manager den Aufsehern lauter grüne Ampeln und das Blaue vom Himmel. Optimismus wurde im Management so zu Realitätsverlust. Nur das erklärt die späte Absage. [...]"*

**Interpretationsspielräume:** Die Deutung der Ampelfarbe wird dem Leser überlassen. Neben einer Legende zur Bedeutung der Ampelfarben sollten deshalb immer zusätzliche Informationen wie Kennzahlen und eine Statusbeschreibung zur Verfügung gestellt werden.

**Ampelwald:** Ampeln sollen die Darstellung komplexer Sachverhalte vereinfachen. Zu viele Ampeln verringern jedoch die Signalwirkung und damit die Aussagekraft. Ampeln sollten deshalb für Schlüsselpunkte bzw. Schlüsselthemen des Projekts genutzt werden (z. B. Hauptmeilensteine, Gesamtstatus, Kosten).

### *Anleitung zur Farbauswahl*

Es empfiehlt sich, Ampelfarben projektintern zu definieren (inklusive Eskalationswege) und diese Definition auf jedem Statusberichtstemplate als Legende auszuweisen. Bewährt hat sich beispielsweise folgende Definition:

- Grün: Es liegen keine Planabweichungen vor. Es besteht kein Handlungsbedarf.
- Gelb: Es liegen Planabweichungen über den zulässigen Grenzwerten vor. Maßnahmen wurden ergriffen.
- Rot: Es liegen Planabweichungen über den zulässigen Grenzwerten vor. Maßnahmen wurden nicht getroffen bzw. sind nicht wirksam. Eine Entscheidungsinstanz außerhalb des Projekts ist einzubeziehen.

## Tipps und Trends Deutschland

*Fazit* Das Ampelsystem ist aufgrund der Einfachheit und Verständlichkeit der Aussage bestechend. Es zeigt auf einen Blick, wo Klärungs- bzw. Handlungsbedarf besteht. Dennoch ist diese Art der Darstellung mit Risiken verbunden. Die Projektleiterin bzw. der Projektleiter muss deshalb sicherstellen, dass politische Motive die Setzung nicht beeinflussen können, alle Beteiligten ein gemeinsames Verständnis des Werkzeugs haben, und die Ampeln nicht zu häufig verwendet werden. ■

---

### Ansprechpartner



Rita Leonards  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 89 14331 16918  
rita.leonards@de.ey.com



Kathrin Behnke  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 30 25471 12949  
kathrin.behnke@de.ey.com

---

## Haushaltssanierung durch Energiemanagement bei Kommunen

*Deutschland befindet sich derzeit am Wendepunkt hin zu einem umfassenden, strukturellen Umbau der Energieversorgung. Die Energiewende mit dem Ziel einer vollständigen Versorgung aus erneuerbaren Energiequellen stellt für alle Beteiligten eine große Herausforderung dar. Bundesumweltminister Peter Altmaier drückte dies zuletzt so aus: "Die Energiewende ist ein Generationenprojekt. Sie ist das größte Infrastrukturprojekt seit dem Wiederaufbau unseres Landes nach dem Krieg..." Hierbei sind auch die Kommunen aufgefordert, ihren Beitrag zu leisten. Allein die Energieversorgung der kommunalen Immobilien verursacht in Deutschland haushaltswirksame Aufwendungen von rund zwei Milliarden Euro pro Jahr.*

Eine Vielzahl von Aspekten setzt die Kommunen und ihre Beteiligungen unter Handlungsdruck. Einerseits möchte jeder Energiekosten sparen, andererseits sind aufgrund der angespannten Haushaltsituation vieler Kommunen Entscheidungen über langfristige Investitionen wie z. B. Gebäudedämmung an Schulen schwieriger denn je. Hier sind Finanzierungs- und Fördermöglichkeiten gefragt, die sich an dem engen Spielraum orientieren.

*Transparenz herstellen* Transparenz ist die Voraussetzung, um entscheiden zu können, wo mit der größten Wirtschaftlichkeit eingespart werden kann. Energiemanagementsysteme, beispielsweise nach ISO 50.001, schaffen diese Transparenz beim Energieeinsatz, beim Energieverbrauch und bei der Energieeffizienz. Auch helfen sie, Optimierungspotenziale aufzuzeigen. Der Energieverbrauch sowie die Energiekosten können dadurch systematisch und langfristig reduziert werden. Typischerweise wird beim Aufbau von Energiemanagementsystemen – die Kosten hierfür sind überschaubar – von neu identifizierten Einsparpotenzialen in der Größenordnung von 5 % - 15 % berichtet. Jeden Kämmerer sollten diese Zahlen motivieren.

Die meisten Prognosen gehen davon aus, dass die Energiekosten, -steuer und -umlagen auch durch die Energiewende weiter steigen werden. Damit werden Energieeinsparmaßnahmen immer wirtschaftlicher.

Ferner wird erwartet, dass sich durch den höheren Anteil an erneuerbaren Quellen die Unterbrechungssicherheit der Stromversorgung weiter reduziert. Aufgabe eines Energiemanagementsystems ist es deshalb nicht nur, Energieeinsparpotenziale zuverlässig aufzudecken und umzusetzen, sondern auch die Abhängigkeit und die Folgen von Versorgungsunterbrechungen systematisch zu minimieren.

*Steuervorteile und Fördermittel nutzen* Die steigenden Energiekosten haben nicht nur Unternehmen, sondern auch den Gesetzgeber aktiv werden lassen: So sind z. B. zertifizierte Energiemanagementsysteme Voraussetzung, um bei bestimmten Energiesteuern (z. B. Stromsteuer, Energiesteuer) und -umlagen Entlastungen zu erhalten.

Ferner gibt es zahlreiche Fördermöglichkeiten auf Ebene der Bundesländer, des Bundes und der EU, um die Durchführung von Energieeinsparmaßnahmen zu unterstützen. Den aktuellen Überblick Energiesteuererleichterungen und Subventionen zu gewinnen, ist eine große Herausforderung. Oftmals bleiben Fördermittel ungenutzt. Dienstleister können mit ihren umfangreichen Recherchertools helfen, dass diese Unterstützungsmöglichkeiten genutzt werden.

# Tipps und Trends

## Deutschland

*Energie ganzheitlich denken* Wie gut das Energiemanagementsystem eines kommunalen Unternehmens oder einer öffentlichen Einrichtung ist, hängt davon ab, wie stark das Thema „Energie“ in den internen Abläufen und Strukturen verankert ist. Erfolgreiches Energiemanagement lebt und bedeutet daher nicht nur, die Anforderungen einer Norm einfach in eine „Verfahrensanweisung“ zu übertragen, sondern sie beispielsweise segmentiert auf verschiedene Unternehmensprozesse aufzuteilen.

Häufig setzen Kommunen und kommunale Beteiligungsunternehmen für das Energiemanagement auf rein technische Lösungen. Andere Wege können sinnvoller sein: Manchmal kann die einfache Umgestaltung von Abläufen zu deutlichen Reduzierungen führen. Deshalb wird im Rahmen des Energiemanagements die Expertise unterschiedlicher Disziplinen gebündelt, um ganzheitliche Lösungen zu erarbeiten.

Wir unterstützen Sie gerne, Optimierungspotenziale aufzudecken, Kosten zu senken sowie Risiken zu minimieren und geben ihnen konkrete Handlungsempfehlungen, um Ihre Kommune bzw. kommunalen Unternehmen bestmöglich auf aktuelle und zukünftige Herausforderungen vorzubereiten. Dazu verfolgen wir einen ganzheitlichen Ansatz und haben Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Ingenieure, Managementberater, Umweltgutachter, Rechtsanwälte, Vergabespezialisten, Fördermittelberater und IT-Experten in einer Kompetenzgruppe Energie gebündelt - zu Ihrem Nutzen.

Bei Fragen können Sie uns gerne ansprechen! ■

---

### Ansprechpartner



Andreas von Saldern  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 6196 996 18 939  
andreas.von.saldern@de.ey.com



Stefan Barthelmes  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 30 25471 21416  
stefan.barthelmes@de.ey.com

---

## Rechnungslegung von Stiftungen: Der neue Standardentwurf des IDW (IDW ERS HFA 5 n.F.)

*Bereits im Jahr 2000 hat das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) eine Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5) vorgelegt, welche sich in der Praxis bewährt hat und über den Berufsstand hinaus dem Umgang von Stiftungen mit ihrer Rechnungslegung wichtige Impulse gegeben hat. Nach über zehn Jahren wurden nun Vorschläge zu einer Überarbeitung vorgelegt.*

**Rahmenbedingungen** Der Entwurf einer Neufassung dieser Stellungnahme wurde aufgrund der zwischenzeitlich erfolgten umfangreichen Änderungen der Landesstiftungsgesetze sowie des HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz notwendig. Darüberhinaus ist zu beachten, dass sich das deutsche Stiftungswesen in den vergangenen Jahren qualitativ und auch quantitativ wesentlich verändert hat. So hat sich beispielsweise die Zahl der rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts seit dem Jahr 2000 etwa verdoppelt. Zudem haben sich die Erwartungen der interessierten Öffentlichkeit an eine angemessene Berichterstattung über das Stiftungswirken erhöht. Gleichwohl gilt es bei der Standardsetzung zu beachten, dass die weit überwiegende Mehrheit der Stiftungen ein Vermögen von unter 1 Mio. Euro aufweisen.

**Vorgeschlagene Änderungen** Vor diesem Hintergrund werden gegenüber der aktuell gültigen Stellungnahme aus dem Jahr 2010 punktuelle Änderungen und auch verschiedene Vereinfachungen vorgeschlagen. So sieht der Entwurf u. a. folgende Vereinfachungen vor:

- ▶ Aufhebung der bisherigen Empfehlung, wonach eine Anwendung der für große Kapitalgesellschaften geltenden (Bewertungs-) Regelungen präferiert wurde.
- ▶ Eine Einnahmenüberschussrechnung (analog § 4 Abs. 3 EStG) soll als alternative Form der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung von Stiftungen anerkannt werden.
- ▶ Darüber hinaus ist eine geringere Tiefe für die Gliederung der Vermögensübersicht vorgesehen.

Weitere Änderungen des IDW ERS HFA 5 n.F. betreffen u. a. folgende Punkte:

- ▶ Weitere Erläuterungen zur realen Kapitalerhaltung,
- ▶ Empfehlungen zur Fortschreibung und zum Ausweis des Eigenkapitals.

Ob diese Vereinfachungen auch für Vereine in IDW RS HFA 14 übernommen werden, soll sich bei der endgültigen Verabschiedung der Stellungnahme entscheiden. Der Entwurf der Stellungnahme steht auf der Homepage des Instituts (<http://www.idw.de>) zum Download zur Verfügung und kann bis zum 30.9.2013 kommentiert werden. ■

---

### Ansprechpartner



WP/StB Thomas Müller-Marqués Berger  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 711 9881 15844  
[thomas.mueller-marques.berger@de.ey.com](mailto:thomas.mueller-marques.berger@de.ey.com)



WP/StB Dr. Holger Wirtz  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 711 9881 19182  
[holger.wirtz@de.ey.com](mailto:holger.wirtz@de.ey.com)

## Management von Großprojekten: Der Aufsichtsrat im Blickpunkt

*Negativschlagzeilen über stockende - häufig - öffentliche Großprojekte, wie etwa über den Flughafen Berlin-Brandenburg, das Projekt Stuttgart 21 oder die Elbphilharmonie in Hamburg, beherrschen die Medien. Im Fokus stehen rapide steigende Kosten und wiederholt verschobene Fertigstellungstermine. Vermehrt geraten die Rolle des Aufsichtsrats sowie die Eignung von Politikern als Kontrolleure in den Blickpunkt der Kritik. Eine fundierte Diskussion erfordert eine detaillierte Betrachtung der Überwachungskompetenz und der Eigenschaften (öffentlicher) Großprojekte.*

### *Der Aufsichtsrat im deutschen "Checks-and-Balances"-Gefüge*

Für die Suche nach der Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats für das Scheitern von Großprojekten ist dessen Funktion im dualistischen Corporate-Governance-Modell zu betrachten. Die strikte Trennung von Unternehmensleitung durch den Vorstand einerseits und der Überwachung durch den Aufsichtsrat andererseits sorgt für ausgewogene **"Checks and Balances"**. § 111 Abs. 1 AktG fordert den Aufsichtsrat auf, die Geschäftsführung bei der im Grunde eigenverantwortlichen Wahrnehmung der Leitungsaufgabe zu überwachen (§ 76 Abs. 1 AktG). Dieser Generalauftrag wird punktuell gesetzlich explizit konkretisiert, so z. B. für die Überwachung und Feststellung der Jahresrechnung (§ 171 AktG), die Bestellung und Abberufung der Mitglieder der Geschäftsführung (§ 84 AktG) sowie bei der Festsetzung ihrer Vergütung (§ 87 AktG). Darin finden sich in Teilen auch Mitwirkungsrechte bzw. -pflichten bei der Unternehmensleitung, die dem Aufsichtsrat im Übrigen grundsätzlich verwehrt sind.

Ausdruck dieser **Mitentscheidungskompetenz** ist auch die Verpflichtung, ausgewählte Entscheidungen oder Maßnahmen, die zu einer erheblichen Veränderung der Geschäftstätigkeit im Rahmen des Gesellschaftsvertrags oder zu einer grundlegenden Veränderung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage oder der Risikostruktur des Unternehmens führen können, unter einen Zustimmungsvorbehalt des Aufsichtsrats zu stellen (§ 111 Abs. 4 S. 2 AktG). Dazu gehören u. a. in der Regel die Verabschiedung des Wirtschaftsplans mit den für das Geschäftsjahr geplanten Maßnahmen und Investitionen. Jene „begleitende“ oder „beratende“ Überwachung gewinnt zunehmend an Bedeutung, weil Aufsichtsräte ihre Überwachungsaufgabe professioneller ausüben und sich für das bzw. im Unternehmen engagieren wollen. Zudem ist seine Einbindung als Berater und Mitentscheider auch für den Vorstand vorteilhaft; er gewinnt einen **Sparringspartner** und Unterstützer - gerade in schwierigen Zeiten.

Insoweit ist auch die regelmäßige Information des Überwachungsgremiums durch das Management von essentieller Bedeutung. Das absolute Informationsminimum gibt § 90 AktG vor; hieran orientiert sich nach gängiger Rechtsansicht auch der Überwachungsumfang und -maßstab des Aufsichtsrats. Freilich gehört es zum Grundverständnis jeder Aufsichtsratsarbeit, die Vorstandsberichte nicht nur zu lesen, sondern kritisch zu hinterfragen und die Geschäftsführung dadurch sowie durch Empfehlungen in den Projektphasen zu begleiten, ohne zugleich die Grenzen zwischen Überwachung und Geschäftsführung aufzuheben. Das Management ist primär für das operative Geschäft zuständig und der Aufsichtsrat nur in wenigen Ausnahmefällen berechtigt, in ihre Sachentscheidungen einzugreifen (arg. § 105 Abs. 2 AktG).



# Tipps und Trends

## Deutschland

All diese Grundsätze sind auch auf die Überwachung öffentlicher Großprojekte übertragbar. Zwar handelt es sich bei Projektgesellschaften häufig um Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH), für die – außerhalb der unternehmerischen Mitbestimmung – entweder kein Aufsichtsrat oder eine große Regelungsfreiheit im Hinblick auf seine Zuständigkeit (§ 52 Abs. 1 GmbHG) vorgesehen ist. Indes lehnen sich **Aufsichtsräte in Unternehmen der öffentlichen Hand** in der Regel an die Vorgaben des Aktienrechts an – freilich mit den Einschränkungen und Besonderheiten, die sich aus der Anbindung an die Politik ergeben, etwa durch die Entsendung von Mitgliedern und die Anwendung des Public Corporate Governance Kodex (PCGK; vgl. hierzu auch unseren Artikel „Aufsichtsräte richtig besetzen“, Public Services Newsletter, März 2013, S. 7).

*Scheitern öffentlicher Vorhaben: Erklärungsversuche* Jener gesellschaftsrechtliche Rahmen bildet den zentralen Ausgangspunkt für die Erklärung nach dem Pflichtenrahmen des Aufsichtsrats im Zusammenhang mit Großprojekten in öffentlichen Projektgesellschaften. Doch unabhängig von jener rechtlichen Einordnung verbleibt die Frage, warum (öffentliche) Großprojekte in solcher Häufigkeit scheitern, und welchen Beitrag der Aufsichtsrat am Gelingen tragen kann.

Öffentliche Großprojekte sind durch eine hohe technische, rechtliche und organisatorische Komplexität, lange **Planungs-, Genehmigungs- und Umsetzungsphasen** gekennzeichnet, in die eine Vielzahl von Beteiligten, einschließlich der Öffentlichkeit, einzubinden sind. Die eingesetzte Technik ist häufig für das spezifische Projekt konzipiert und kaum erprobt. Die lange Zeitdauer von der Entscheidung über das Projekt bis zur Fertigstellung birgt – dies verdeutlicht Stuttgart 21 besonders deutlich – nicht nur das Risiko, dass sich Umweltbedingungen und der Rechtsrahmen ändern, sondern auch, dass die Projekte in der Öffentlichkeit und in der Politik die notwendige Unterstützung und mithin die politischen Vertreter im Aufsichtsrat solcher Projektgesellschaften den Rückhalt verlieren.

Einen möglichen Erklärungsansatz für die zu beobachtenden Realisationsschwierigkeiten von Großvorhaben im Allgemeinen bietet Bent Flyvbjerg, Professor an der Oxford University, mit dem sogenannten „**Megaprojekte-Paradoxon**“. Nach seiner Untersuchung ließen sich kaum signifikante Lerneffekte bei der Kosten- und Risikokalkulation ausmachen, obwohl die Anzahl und die Größenordnung von Infrastrukturprojekten im betrachteten Zeitraum stetig zunahm. Flyvbjerg sieht die Ursachen für dieses international zu beobachtende Phänomen vorwiegend in der Planungsphase und liefert **drei Erklärungsansätze**: Erstens basieren die Planungen häufig auf falschen Daten, fehlerhaften Prognosen und mangelnder (technischer) Erfahrung. Zweitens neigen die Planer bei eigenen Projekten zu überhöhtem (psychologischem) Optimismus. Drittens werden diese Größen gezielt von den Befürwortern manipuliert, um die Genehmigung der Projekte (sozio-ökonomisch) sicherzustellen. Damit stehen die Erfolgchancen für Vorschläge, die auf dem Papier am besten aussehen, deutlich besser als für jene, die Kosten und Nutzen am realistischsten widerspiegeln („survival of the unfittest“).

Essentiell ist es daher, das Problem des „umgekehrten Darwinismus“ ggf. möglichst frühzeitig zu durchbrechen und den Gefahrenquellen bereits in der Planungsphase entgegenzusteuern. Hier kann ein gezielter Vergleich mit vergangenen Projekten helfen, die Planungsfehler erheblich zu reduzieren. Unbedingt empfiehlt sich die Einführung transparenter Anreiz- und Finanzierungssysteme, durch die fehlerhafte Kalkulationen mit direkten Konsequenzen belegt und nachträglich entstehende Kosten nicht auf andere abgewälzt werden können.

# Tipps und Trends

## Deutschland

### *Der Erfolgsbeitrag des Aufsichtsrats*

Und spätestens an dieser Stelle ist der Aufsichtsrat in seiner beratenden und zum Teil auch strategisch **steuernden Überwachungsfunktion** gefragt: Schon bei der Auswahl des Managements und seiner vergütungstechnischen Incentivierung sowie mit dem zuvor im politischen Verfahren gesetzten (auch zeitlichen) Rahmen legt der Aufsichtsrat den Grundstein für das Ge- und Misslingen von solchen Großprojekten. Daneben ist der Aufsichtsrat ständiger Begleiter der Projektplanung und -realisierung. Dies gilt auch für scheinbare „Nebenthemen“, wie etwa die Kommunikation über das Projekt in der Öffentlichkeit und die Information der parlamentarischen Gremien.

Im Laufe des gesamten Prozesses muss sich der Aufsichtsrat immer wieder selbst hinterfragen und etwa folgende beispielhafte, nicht abschließende **Kernfragen** stellen:

- ▶ Verfügt der Aufsichtsrat in Gänze über die notwendigen Kompetenzen und Erfahrungen, um das Projekt sachgerecht beurteilen zu können? Und ist ggf. schon bei der Beurteilung der Planungen unabhängige Expertise einzuholen?
- ▶ Hat der Aufsichtsrat - ggf. unter Hinzuziehung externer Experten - die Kostenkalkulation und Risikoabschätzung überprüft sowie einen Vergleich mit Projekten aus der Vergangenheit angestellt?
- ▶ Ist die zeitnahe und umfassende Information über die Projektplanung und die Baufortschritte generell und insbesondere in Krisensituationen sichergestellt?
- ▶ Ist der Aufsichtsrat in seiner Aufbau- und Ablauforganisation (z. B. Sitzungsfrequenz, verfügbare Zeit der Gremienmitglieder, Gremienbüro) überhaupt in der Lage, zeitnah die Informationen zu verarbeiten und seine Überwachungsrolle - im Regelbetrieb sowie und gerade in überwachungsintensiven Zeiten - auszuüben?
- ▶ Verschafft sich der Aufsichtsrat in Zweifelsfällen selbst ein Bild von den Abläufen auf der Baustelle? Beauftragt der Aufsichtsrat anlassbezogen (interne) Audits?
- ▶ ...

*Top News!* Medienberichten zufolge hat der Bundesrechnungshof die Überarbeitung der Leitlinien für die wirtschaftliche Prüfung öffentlicher Projekte angekündigt. Grund dafür ist, dass im Rahmen der Kontrollen schwerwiegende Mängel in den Entscheidungsprozessen festgestellt wurden. Nur bei ca. 15% der untersuchten Maßnahmen erfolgte die gesetzlich vorgeschriebene Wirtschaftlichkeitsprüfung. ■

---

#### Ansprechpartner



Daniela Mattheus  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Telefon +49 30 25471 19736  
daniela.mattheus@de.ey.com

---

## **Conceptual Framework-Projekt des IPSASB: Rahmenkonzept für die öffentliche Rechnungslegung - Exposure Drafts ED 2 und ED 3 -**

*Die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) sollen durch ein Rahmenkonzept (Conceptual Framework) erweitert werden, das sich als konzeptionelle Grundlage für die Erarbeitung künftiger Rechnungslegungsstandards der öffentlichen Hand eignet. Die Erarbeitung dieses Rahmenkonzepts hat das International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) in vier Teilprojekte (Phasen) unterteilt. Während sich die bereits abgeschlossene Phase 1 mit grundsätzlichen Fragen der Rechnungslegung beschäftigt, behandeln die seit November 2012 vorliegenden Exposure Drafts zu den Phasen 2 und 2 (ED 2 und ED 3) Ansatz- und Realisationsgrundsätze (ED 2) sowie Bewertungsgrundsätze (ED 3). In dem im April 2013 vorgelegten Exposure Draft zu Phase 4 (ED 4) werden Fragen der Darstellung und Erläuterung öffentlicher Rechnungslegungsinformationen behandelt. Nachfolgend werden die wesentlichen Inhalte der Exposure Drafts ED 2 und ED 3 vorgestellt.*

*Ansatz- und Realisationsgrundsätze* Das IPSASB führt in ED 2 allgemeine Definitionen einzelner Abschlussposten ein. Das Board verfolgt damit das Ziel, eine identische Bilanzierung von ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach vergleichbaren Transaktionen zu ermöglichen und damit einen konsistenten Ausweis von Geschäftsvorfällen sicherzustellen. Die in ED 2 definierten Begrifflichkeiten werden im Folgenden erklärt.

### *Vermögenswerte*

Der Begriff des Vermögenswerts umfasst sowohl materielle Gegenstände als auch solche ohne physische Substanz, d. h. immaterielle Vermögenswerte. Als notwendiges Merkmal eines Vermögenswerts sieht das IPSASB an, dass dieser der Berichtseinheit entweder einen ökonomischen Vorteil (economic benefit) zufließen lässt oder künftig ein Leistungspotenzial (service potential) erschließt. Eine Vermögenswertdefinition auch auf Basis des künftigen Leistungspotenzials trägt den Rechnungslegungserfordernissen öffentlicher Einheiten, die Vermögenswerte nicht nur zur Erwirtschaftung von Einzahlungsüberschüssen halten, in besonderem Maße Rechnung. Damit eine Ressource als Vermögenswert qualifiziert, muss diese darüber hinaus aus einem Ereignis in der Vergangenheit resultieren und gegenwärtig von der Berichtseinheit kontrolliert werden.

### *Verbindlichkeiten*

Eine Verbindlichkeit zeichnet sich nach Ansicht des IPSASB dadurch aus, dass eine gegenwärtige Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht, der sich die Berichtseinheit nicht entziehen kann. Bestandteil der Definition ist darüber hinaus, dass die Verpflichtung aus einem Ereignis in der Vergangenheit resultiert und der Abfluss ökonomischer Vorteile oder eine Reduktion des Leistungspotenzials durch die Berichtseinheit kaum vermieden werden kann.

# Tipps und Trends

## Deutschland

### *Erträge und Aufwendungen*

Charakteristisch für Erträge und Aufwendungen ist nach Ansicht des IPSASB deren wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Berichtsperiode. Durch dieses Merkmal unterscheiden sie sich wesentlich von den abgegrenzten Zu- und Abflüssen (siehe unten). Zudem sind sie von den Einlagen durch die bzw. den Ausschüttungen an die Eigentümer zu trennen. Erträge führen zu einer Erhöhung, Aufwendungen zu einer Reduktion des Nettovermögens einer Berichtseinheit, wobei das Nettovermögen als die Differenz zwischen deren Vermögenswerten und deren Verbindlichkeiten definiert ist.

### *Abgegrenzte Zu- und Abflüsse*

Eine Besonderheit des Wirtschaftens im öffentlichen Sektor stellt die Existenz einseitiger Leistungsbeziehungen dar. Charakteristisch für diese ist, dass einer Berichtseinheit Ressourcen ohne direkte Gegenleistung zufließen bzw. sie Ressourcen ohne direkte Gegenleistung abgibt. Beispielhaft kann der Erhalt oder die Gewährung von Zuschüssen (Subventionen) genannt werden. Fließen der Berichtseinheit Ressourcen aus einseitigen Leistungsbeziehungen zu, die sie erst in einer späteren Periode zur Bereitstellung von Gütern oder zur Erbringung von Dienstleistungen verwendet, schlägt das IPSASB unter bestimmten weiteren Voraussetzungen eine Abgrenzung als abgegrenzten Zufluss (deferred inflow) vor. Umgekehrt soll ein abgegrenzter Abfluss (deferred outflow) gezeigt werden, wenn ein Ressourcenabfluss im Rahmen einer einseitigen Leistungsbeziehung beim Empfänger erst zu einem späteren Zeitpunkt verwendet wird. Ein Ausweis abgegrenzter Zu- und Abflüsse soll zudem nur dann in Frage kommen, wenn deren Nutzung einer oder mehreren künftigen Berichtsperioden konkret zugeordnet werden kann.<sup>1</sup>

### *Realisationsgrundsätze*

Als Realisation definiert das IPSASB den Prozess zur Erfassung eines Geschäftsvorfalles im zutreffenden Berichtsjahr. Die Frage der Realisation soll dabei in einem zweistufigen Verfahren geklärt werden. Zunächst ist zu beurteilen, ob ein Geschäftsvorfall die Definitionskriterien eines der oben vorgestellten Abschlussposten erfüllt. Nur wenn dies zu bejahen ist, ist zu prüfen, ob der Abschlussposten ausreichend verlässlich bewertet werden kann. In diesem Zusammenhang sind die im Exposure Draft ED 3 festgelegten Bewertungsgrundsätze anzuwenden.

*Bewertungsgrundsätze* Nach Ansicht des IPSASB hängt die Eignung eines Bewertungsmaßstabs von den Informationsbedürfnissen der Abschlussadressaten ab. Da diese je nach Interessenslage einzelner Stakeholder unterschiedlich ausgeprägt sein können, gibt es nicht *den einen* richtigen Bewertungsmaßstab für einzelne Abschlussposten. Die aus der Perspektive eines Abschlussadressaten wichtigsten Beurteilungen hinsichtlich einer Berichtseinheit sind nach Auffassung des IPSASB die folgenden:

- Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit (financial capacity),
- Beurteilung der operativen Leistungsfähigkeit (operational capacity),
- Beurteilung der Kosten der Leistungserbringung (cost of services provided).

---

<sup>1</sup> Für eine ausführliche Darstellung des Konzepts der abgegrenzten Zu- und Abflüsse siehe Müller-Marqués Berger, T. / Paulitschek, P., Rahmenkonzept für die öffentliche Rechnungslegung - Phase 2 und Phase 3 des Conceptual-Framework-Projekts des International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), in: *Die Wirtschaftsprüfung* (2013), Heft 8, S. 357 bis 364.

# Tipps und Trends

## Deutschland

Vor dem Hintergrund dieser Erkenntnis stellt das IPSASB verschiedene Bewertungsmaßstäbe vor und diskutiert deren Eignung anhand der drei genannten Kriterien. Die einzelnen Bewertungsmaßstäbe werden nachfolgend erläutert.<sup>2</sup>

### *Anschaffungs- oder Herstellungskosten*

Bei einer Bilanzierung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden Vermögenswerte mit den Kosten ihrer Beschaffung aktiviert. Durch eine planmäßige - und erforderlichenfalls auch außerplanmäßige - Abschreibung wird dem Werteverzehr Rechnung getragen.

### *Marktwert*

Als Marktwert bezeichnet das IPSASB denjenigen Betrag, zu dem ein Vermögenswert bzw. eine Verbindlichkeit durch informierte und transaktionswillige Parteien zu marktüblichen Konditionen am Abschlussstichtag veräußert bzw. beglichen würde.

### *Wiederbeschaffungskosten*

Wiederbeschaffungskosten sind in der Definition des IPSASB diejenigen Kosten, die eine Berichtseinheit am Bilanzstichtag aufwenden muss, um das Leistungspotenzial eines Vermögenswerts zu ersetzen. Im Unterschied zum Marktwert beinhalten die Wiederbeschaffungskosten sämtliche mit dem (potenziellen) Erwerbsvorgang verbundenen Transaktionskosten. Zudem zeichnet sich das Konzept der Wiederbeschaffungskosten dadurch aus, dass es einen für die Berichtseinheit spezifischen Bewertungsmaßstab darstellt, d. h. deren Marktposition explizit in die Wertermittlung einbezieht (z. B. Preisvorteile bei der regelmäßigen Beschaffung größerer Mengen bestimmter Vermögenswerte).

### *Nettoveräußerungswert*

Als Nettoveräußerungswert bezeichnet das IPSASB denjenigen Betrag, den eine Berichtseinheit durch den Verkauf eines Vermögenswertes am Abschlussstichtag Erlösen könnte (abzüglich der Veräußerungskosten). Wie auch die Wiederbeschaffungskosten stellt der Nettoveräußerungswert einen für die Berichtseinheit spezifischen Bewertungsmaßstab dar, orientiert sich im Gegensatz zu diesem jedoch nicht am Beschaffungs-, sondern am Absatzmarkt.

### *Nutzungswert*

Unter dem Nutzungswert versteht das IPSASB den Barwert der künftigen ökonomischen Vorteile oder des künftigen Leistungspotenzials eines Vermögenswerts am Abschlussstichtag im Fall von dessen weiterer Nutzung zuzüglich des Betrages, der am Ende der Nutzungsdauer durch dessen Veräußerung erzielt werden kann. Der Nutzungswert spielt als Wertmaßstab insbesondere im Zusammenhang mit Werthaltigkeitstests eine Rolle.

---

<sup>2</sup> Für nähere Ausführungen zur Eignung der einzelnen Bewertungsmaßstäbe in Bezug auf den Kriterienkatalog des IPSASB siehe Müller-Marqués Berger, T. / Paulitschek, P., Rahmenkonzept für die öffentliche Rechnungslegung - Phase 2 und Phase 3 des Conceptual-Framework-Projekts des International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), in: *Die Wirtschaftsprüfung* (2013), Heft 8, S. 357 bis 364.

# Tipps und Trends

## Deutschland

### *Bewertungsmaßstäbe für Verbindlichkeiten*

In konzeptioneller Anlehnung an die Bewertungsmaßstäbe für Vermögenswerte definiert das IPSASB solche auch für die Passivseite der Vermögensrechnung. Den Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollen dabei auf der Passivseite die Anschaffungskosten, dem Marktwert ebenfalls der Marktwert, dem Nettoveräußerungswert die Ablösungskosten, den Wiederbeschaffungskosten der Übernahmewert und dem Nutzungswert der Erfüllungsbetrag entsprechen.<sup>3</sup>

Die Exposure Drafts ED 2 und ED 3 stehen auf der Homepage des IPSASB (<http://www.ifac.org/public-sector>) zum Download zur Verfügung. ■

---

#### Ansprechpartner



WP/StB Thomas Müller-Marqués Berger  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 711 9881 15844  
[thomas.mueller-marques.berger@de.ey.com](mailto:thomas.mueller-marques.berger@de.ey.com)



WP/StB Dr. Patrick Paulitschek  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 711 9881 18250  
[patrick.paulitschek@de.ey.com](mailto:patrick.paulitschek@de.ey.com)

---

<sup>3</sup> Für eine nähere Erläuterung der Bewertungsmaßstäbe für die Passivseite siehe *Müller-Marqués Berger, T. / Paulitschek, P.*, Rahmenkonzept für die öffentliche Rechnungslegung - Phase 2 und Phase 3 des Conceptual-Framework-Projekts des International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), in: *Die Wirtschaftsprüfung* (2013), Heft 8, S. 357 bis 364.

## Satzungsänderung der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL)

*Mit der 18. Satzungsänderung vom 21. November 2012 reagierte der Verwaltungsrat der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) auf zwei Urteile des Bundesgerichtshofes (BGH) vom 10. Oktober 2012 (IV ZR 10/11 und IV ZR 12/11). Nach diesen Urteilen ist die Satzungsbestimmung zum Gegenwert (§ 23 Abs. 2 der VBL-Satzung) wegen unangemessener Benachteiligung des ausscheidenden Beteiligten sowie wegen Intransparenz unwirksam. § 23 Abs. 2 der VBL-Satzung bestimmt, dass ein ausscheidender Beteiligter an die VBL einen sogenannten Gegenwert als Einmalzahlung zu leisten hat.*

*Sachverhalte der BGH-Urteile* Im ersten der beiden am 10. Oktober 2012 vom BGH verhandelten Fälle (BGH IV ZR 10/11) kündigte der Kläger die Beteiligung zur VBL, woraufhin die VBL gem. § 23 Abs. 2 der VBL-Satzung den sogenannten Gegenwert forderte. Der Kläger zahlte zunächst den geforderten Betrag, verlangte aber in der Folgezeit von der VBL die Rückzahlung eines Teilbetrages.

Im zweiten Fall (BGH IV ZR 12/11) kündigte der Beklagte seine Beteiligung, woraufhin die VBL wiederum den Gegenwert gem. § 23 Abs. 2 der VBL-Satzung verlangte. Dies verweigerte der Beklagte mit Hinweis auf die Unwirksamkeit der Satzungsbestimmung.

In beiden dem BGH zur Entscheidung vorliegenden Fällen hatten die Vorinstanzen den ausscheidenden Beteiligten Recht gegeben. Der BGH wies die von der VBL eingelegten Revisionen zurück. Die Urteile der Vorinstanzen sind somit rechtskräftig.

*Entscheidungen* Der BGH stellte zunächst fest, dass § 23 Abs. 2 VBL-Satzung der AGB-rechtlichen Inhaltskontrolle gem. § 307 uneingeschränkt unterstellt sei. Die sodann vorgenommene AGB-Kontrolle bestätigte die Unwirksamkeit der genannten Satzungsbestimmung gleich unter mehreren Gesichtspunkten:

Zum einen benachteilige die in § 23 Abs. 2 VBL-Satzung bestimmte Einbeziehung von Versicherten vor Erfüllung der Wartezeit den ausscheidenden Beteiligten unangemessen. Dies ergebe sich daraus, dass nicht absehbar sei, ob die entsprechenden Versicherten die Wartezeit nach dem Ausscheiden des Beteiligten jemals erfüllen und damit überhaupt zu Leistungsempfängern werden können.

Eine unangemessene Benachteiligung des ausgeschiedenen Beteiligten liege zum anderen in der Ausgestaltung des Gegenwerts als Einmalzahlung eines Barwerts. Denn aufgrund dieser Regelung müsse der Beteiligte die künftigen Leistungen der VBL an seine Beschäftigten, die sich ohne das Ausscheiden in aller Regel über mehrere Jahrzehnte erstrecken, durch einen Einmalbeitrag vollständig ausgleichen.

Weiterhin sei § 23 Abs. 2 VBL intransparent, weil nicht alle Berechnungsgrundlagen des Gegenwerts offen gelegt würden.

**18. Satzungsänderung** Nachdem der BGH in den vorgenannten Urteilen feststellte, dass eine neue Satzungsregelung, die den Vorgaben der Rechtsprechung genüge, ebenfalls auf bereits ausgeschiedene Beteiligte anwendbar sein könne, reagierte der Verwaltungsrat der VBL mit der 18. Satzungsänderung vom 21. November 2012 sowie mit einem satzungsergänzenden Beschluss für bereits ausgeschiedene Arbeitgeber.

Verfallbare Anwartschaften sollen künftig bei der Gegenwertberechnung nicht mehr berücksichtigt werden. Zudem wird die bisher alternativlos vorgegebene Einmalzahlung durch ein Erstattungsmodell in Form einer „Kombilösung“ ergänzt, die vorsieht, dass der ausscheidende Arbeitgeber Aufwendungen für den Gegenwert über 20 Jahre hinweg erstattet und daneben einen Deckungsstock zur endgültigen Ausfinanzierung aufbaut. Zur Sicherstellung eines transparenten Verfahrens sollen interessierte Arbeitgeber auf Anforderung versicherungstechnische Ausführungsbestimmungen zur Verfügung gestellt bekommen.

**Ausblick** Nach Ansicht der VBL wurden hiermit die gerichtlichen Vorgaben vollumfänglich umgesetzt. Diese Ansicht ist jedoch gerade hinsichtlich der „Kombilösung“ nicht unumstritten, da der BGH die bisherige Einmalzahlung auch deshalb gerügt hatte, weil damit alle Prognoseunsicherheiten wie Versichertenbestand und Zinsentwicklung dem ausscheidenden Arbeitgeber aufgebürdet würden. Diese Prognoseunsicherheiten bleiben jedoch auch mit der Kombilösung weiter bestehen.

Aufgrund der Aktualität der Satzungsänderung liegt bisher keine Rechtsprechung zu Gegenwertforderungen auf Grundlage der geänderten VBL-Satzung vor. Insofern bleibt abzuwarten, wie die aktuelle Satzung künftig durch die Rechtsprechung beurteilt wird und ob eventuell andere Zusatzversorgungskassen ebenfalls eine Satzungsänderung vornehmen werden. Über aktuelle Entwicklungen in diesem Zusammenhang werden wir Sie selbstverständlich informieren. ■

---

#### Ansprechpartner



RAin Iris Tauth  
Ernst & Young Law GmbH  
Tel. +49 711 9881 12862  
iris.tauth@de.ey.com



RAin Laura Biebeler  
Ernst & Young Law GmbH  
Tel. + 49 711 9881 17763  
laura.biebeler@de.ey.com

---



## Urlaub an gesetzlichen Feiertagen: Freistellung erfüllt Anspruch von Schichtarbeitnehmern im öffentlichen Dienst

*Nach einer Entscheidung des Bundesarbeitsgerichts (BAG, Urteil vom 15. Januar 2013 - 9 AZR 430/11) ist der Urlaubsanspruch eines Arbeitnehmers im öffentlichen Dienst erfüllt, wenn dieser zu gesetzlichen Feiertagen im Zeitraum seines Erholungsurlaubs, an denen er sonst zu Arbeit verpflichtet wäre, von seinem Arbeitgeber freigestellt wird.*

**Sachverhalt** In dem zugrundeliegenden Fall klagte ein Flughafenarbeiter gegen die Minderung seines Urlaubsanspruchs. Das betreffende Arbeitsverhältnis unterlag dem Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst (TVöD). Der Dienstplan sah Schichtarbeit im Bodenverkehrsdienst mit Einteilungen an Sonntagen und gesetzlichen Feiertagen vor. Der Arbeitgeber rechnete diese Feiertage als gewährten Urlaub ab, wenn sie dienstplanmäßig Arbeitstage des Arbeitnehmers waren und in den Zeitraum des Erholungsurlaubs fielen. Der Arbeitnehmer-Kläger machte geltend, dass diese Tage nicht auf seinen Jahresurlaub angerechnet werden dürfen. Er bezog sich dafür auf das Bundesurlaubsgesetz (BUrlG) und den vormals geltenden Bundesangestelltentarifvertrag (BAT), der eine Ausnahmeregelung für Feiertagsarbeit vorsah.

**Entscheidung** Das BAG stellte in Übereinstimmung mit den Vorinstanzen fest, dass die Anrechnung auf den Urlaubsanspruch rechtmäßig ist. Der Urlaubsanspruch kann insoweit durch Freistellung für die dienstplanmäßige Arbeitszeit an Feiertagen ausgleichslos gemindert werden. § 26 TVöD bemisst den Urlaubsanspruch nach „Arbeitstagen“. Kernpunkt sei daher die Auslegung des Begriffs „Arbeitstage“. Der TVöD selbst trifft zwar keine Aussage zu einer Arbeitstag-Definition. Das BAG definiert Arbeitstage aber als alle Tage, an denen Arbeit zu leisten ist. Als Arbeitstag wird somit jeder Tag angesehen, an dem der Angestellte dienstplanmäßig oder betriebsüblich zur Arbeit verpflichtet ist - womit auch Feiertage umfasst sind, an denen der betreffende Arbeitnehmer zur Arbeit eingeteilt ist. Auch für die dem TVöD unterliegenden Arbeitsverhältnisse gilt daher der Grundsatz, dass an gesetzlichen Feiertagen, an denen der Arbeitnehmer ansonsten nach Dienst- oder Schichtplan zur Arbeit verpflichtet wäre, Urlaub unter Anrechnung auf den Urlaubsanspruch gewährt werden kann.

Auch das BUrlG steht nach Ansicht des Gerichtes dieser Auslegung nicht entgegen. Danach gelten als Werktage alle Kalendertage, die nicht Sonn- oder gesetzliche Feiertage sind. Diese Regelung solle aber lediglich eine Verkürzung des Urlaubsanspruches durch Einbeziehung von Tagen verhindern, an denen keine Arbeitspflicht bestehe. Soweit ein Arbeitnehmer während des geplanten Urlaubszeitraums dienstplanmäßig an einem Feiertag arbeiten müsse, bedürfe es auch für diesen Tag einer Freistellung von der Arbeitspflicht durch Urlaubsgewährung.

Zudem sah § 48 BAT zwar ausdrücklich vor, dass ein auf einen Wochentag fallender gesetzlicher Feiertag urlaubsrechtlich nicht als Arbeitstag zu berücksichtigen sei, wenn für diesen Tag kein Freizeitausgleich gewährt wurde. Gerade der Umstand, dass die Tarifvertragsparteien dies bei der Neuregelung des Urlaubsrechts im TVöD nicht übernahmen, spricht aber laut BAG für eine bewusste Änderung des TVöD.

## Tipps und Trends Deutschland

Letztlich hatte auch der geltend gemachte Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung vor den Richtern des BAG keinen Erfolg. Der Kläger habe die Ungleichbehandlung nicht schlüssig und ohne relevante Vergleichsgruppen dargelegt.

*Fazit* Die Träume der Schichtarbeiter von höheren Urlaubsansprüchen dürften nach dieser Entscheidung geplatzt sein. Die nach Schätzungen von ver.di mehreren Hunderttausend Schichtarbeiter des öffentlichen Dienstes werden demnach auch in Zukunft nicht darum herum kommen, für dienstplanmäßig vorgesehene Arbeitstage, die auf Feiertage fallen, Urlaub zu nehmen. Vor allem unter denjenigen Arbeitnehmern, deren Urlaub sich vormals nach dem BAT bestimmte, dürfte der Unmut groß sein. Denn dessen urlaubsrechtliche Arbeitstagdefinition sah tatsächlich einen ungeminderten Urlaubsanspruch für auf Arbeitstage fallende Feiertage vor. Doch gerade diese Regelung wurde von den Tarifparteien des nun geltenden TVöD nicht übernommen. Darin besteht auch kein Versehen der Gewerkschaft und der öffentlichen Arbeitgeber in der Redaktion des Vertrages. Der Verzicht erfolgte bewusst, wie das BAG in dieser Entscheidung feststellte. ■

---

### Ansprechpartner



RAIN Julia Meyer  
Ernst & Young Law GmbH  
Tel. +49 89 14331 12362  
julia.meyer@de.ey.com

---

## Steuerliche Problematiken im Zusammenhang mit dem Beihilfenrecht

*Nach aktueller Rechtslage ergeben sich zahlreiche rechtliche Risiken, wenn die öffentliche Hand Zuschüsse bzw. sonstige Vorteile an Dritte (Unternehmen, Vereine, Verbände etc.) innerhalb oder außerhalb des Stadtkonzerns leistet. Vor diesem Hintergrund ist beihilfenrechtlich oft ein Betrauungsakt erforderlich. Hierbei ergeben sich jedoch verschiedene steuerliche Fallstricke, die es zu beachten gilt, um eine Umsatz- sowie Ertragbesteuerung dieser Ausgleichszahlungen zu vermeiden.*

*Rechtliche Behandlung von Beihilfen* Nach den Vorgaben des europäischen Rechts können Zuschüsse- oder Ausgleichszahlungen sowie sonstige Vorteilsgewährungen staatlicher Stellen zugunsten von Dritten verbotene Beihilfen sein und unterliegen daher grundsätzlich der Beihilfenkontrolle der EU-Kommission. Hiervon betroffen sind Städte, Kreise und Kommunen sowie deren Unternehmen. Sie können sowohl Beihilfengeber als auch Beihilfenempfänger sein.

*Beihilferechtlich relevante Maßnahmen* Beihilfenrechtlich relevant sind nicht nur die Geldzahlungen der öffentlichen Hand und ihrer Unternehmen. Grundsätzlich können alle staatlichen Unterstützungsmaßnahmen den Beihilfentatbestand erfüllen, z. B.

- Kapitaleinlagen
- Grundstücksveräußerungen
- Darlehen
- Bürgschaften
- Personalgestellungen
- Verträge zu marktunüblichen Konditionen
- Schenkungen etc.

Eine Beihilfe liegt grundsätzlich nur dann nicht vor, wenn die Leistung zu Marktbedingungen erbracht wird. So kann z. B. durch einen sogenannten Private-Investor-Test nachgewiesen werden, ob ein nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen handelnder privater Investor die Maßnahme aufgrund der Renditeerwartung zu gleichen Konditionen erbracht hätte. Ist dies der Fall, liegt schon tatbestandlich keine Beihilfe vor.

*Risiken eines Verstoßes gegen das Beihilfenverbot* Werden unzulässige Beihilfen gewährt, drohen weitreichende Konsequenzen. Unter Umständen liegen bilanzierungspflichtige Sachverhalte und Haftungsrisiken für Geschäftsführung und Aufsichtsrat vor. Nach dem EU-Recht sind die unzulässigen Beihilfen zudem an die staatliche Stelle, die die Beihilfen gewährt hatte, zurück zu gewähren. Dies führt nicht selten zur Überschuldung und/oder Zahlungsunfähigkeit des Beihilfenempfängers. Besondere Brisanz erhält das Thema derzeit vor dem Hintergrund des im September 2011 verabschiedeten, neuen Prüfungsstandards IDW PS 700, in dessen Rahmen das Beihilfenrecht ein eigenes Prüffeld im Rahmen der Jahresabschlussprüfung geworden ist.

*Ausnahmen vom Beihilfenverbot* Beihilfen dürfen jedoch dann gewährt werden, wenn sie der EU-Kommission angezeigt und von dieser genehmigt werden (sogenannte Notifizierung). Von einer in der Regel aufwändigen Notifizierung bei der EU-Kommission kann nur abgesehen werden, wenn ein Rechtfertigungs- oder Freistellungstatbestand vorliegt.

# Tipps und Trends

## Deutschland

Eine besondere Rolle spielen Ausgleichszahlungen an Unternehmen, die mit der Erbringung von sogenannten Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) betraut sind. Dabei handelt es sich um Leistungen, die grundsätzlich der Allgemeinheit zugutekommen, bei denen ein Marktversagen beobachtet wird (d. h., dass private Marktteilnehmer die Leistung entweder nicht in genügendem Umfang oder nicht in der Art, wie es erforderlich wäre, anbieten) und die typischerweise nicht kostendeckend erbracht werden können (z. B. Abwasserbeseitigung, ÖPNV, Bäder).

Für Unternehmen, die in DAWI-Bereichen tätig sind, gibt es beihilfenrechtliche Erleichterungen. Die Verluste, die bei diesen Unternehmen aus der Erbringung von DAWI-Tätigkeiten resultieren, darf die öffentliche Hand auch ohne eine aufwändige Notifizierung bei der EU-Kommission ausgleichen. Voraussetzung ist aber der vorherige Erlass eines sogenannten Betrauungsaktes nach den Maßstäben des sogenannten „Freistellungsbeschlusses“ der EU-Kommission oder nach den allgemeinen Vorgaben des EuGH aus dem Altmark-Urteil. Der Betrauungsakt hat aus beihilfenrechtlicher Sicht bestimmte Regelungen zwingend zu enthalten, insbesondere die Art und Dauer der Gemeinwohlverpflichtung, die Parameter für die Berechnung der Ausgleichszahlung sowie die zur Vermeidung einer Überkompensation getroffenen Maßnahmen.

*Steuerliche Behandlung von Beihilfen* Aus steuerlicher Sicht stellt sich im Zusammenhang mit staatlichen Beihilfen zunächst die Frage, ob diese als Entgeltleistungen der Besteuerung unterliegen oder nicht. Zu differenzieren ist dabei zwischen umsatz- und ertragsteuerlichen Konsequenzen.

*Umsatzsteuer* Das Umsatzsteuerrecht unterscheidet im Zusammenhang mit gewährten Beihilfen zwischen sogenannten echten Zuschüssen und unechten Zuschüssen/Leistungsentgelten. Relevant für die Abgrenzung ist die Frage, ob eine innere Verknüpfung zwischen einer Leistung und einer Gegenleistung besteht. Ohne eine solche Verknüpfung spricht man von einem echten Zuschuss, der keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen nach sich zieht. Anderenfalls liegt ein unechter Zuschuss vor, der zur Umsatzsteuerbarkeit führt.

Wesentliche Bedeutung kommt bei der Abgrenzung dem Kriterium des gegenseitigen Vertrages zu. Schon in seiner früheren Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof betont, dass bei Vorliegen eines solchen Vertrages zwischen Beihilfengeber und -empfänger in jedem Fall ein steuerbarer Leistungsaustausch zu bejahen ist. In zahlreichen jüngeren Urteilen macht der BFH nun deutlich, dass es für die Beurteilung nicht nur auf formalisierte Vertragsdokumente ankommt. Stattdessen betrachtet er stets sämtliche Umstände des Einzelfalls im Sinne einer Gesamtschau. Sofern sich also aus anderen Unterlagen und Dokumenten - wie beispielsweise einem Zuwendungsbescheid oder der Satzungsregelung - Hinweise auf eine bestehende ggf. auch nur konkludente vertragliche Abrede ergeben, kann dies bereits einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch begründen. Entscheidend ist im Ergebnis, ob eine wirtschaftlich konkrete Gegenleistung für die Zuschussleistung vorliegt, die sich z. B. auch aus einer hinreichend eng gefassten Zweckbindung in einem Bewilligungsbescheid ergeben kann. Hier ergibt sich folglich die Gefahr, dass ein beihilfenrechtlich notwendiger Betrauungsakt - je nach Ausgestaltung und Formulierung im Einzelfall - als ein solcher Vertrag klassifiziert wird und damit zu einer Umsatzsteuerbarkeit der Beihilfen führt, welche sich dadurch um die Umsatzsteuer von in der Regel 19 % „verteuern“.

# Tipps und Trends

## Deutschland

In jüngerer Zeit ist festzustellen, dass die Rechtsprechung betreffend Ausgleichszahlungen zunehmend restriktiver wird, d. h. das Vorliegen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches wird „schneller“ bejaht als früher. Auch die Finanzverwaltung legt im Rahmen von Betriebsprüfungen zunehmend strengere Maßstäbe bei der Beurteilung von Zuschüssen und vergleichbaren Sachverhalten an. Nichtsdestotrotz zeigen sowohl die Praxiserfahrung als auch inoffizielle Aussagen des Bundesfinanzministeriums, dass bei sorgfältiger Gestaltung die Umsatzsteuerbarkeit auch heute noch in vielen Fällen vermieden werden kann.

*Ertragsteuern* Neben den dargestellten umsatzsteuerlichen Konsequenzen können sich im Fall von Beihilfen auch ertragsteuerliche Folgen ergeben. Sofern ein schuldrechtliches Vertragsverhältnis angenommen wird, führt dies ertragsteuerlich regelmäßig dazu, dass die geleisteten Zuschüsse bzw. Verlustausgleichszahlungen als Entgelt, und damit als Betriebseinnahme, angesehen werden. Handelt es sich um Verluste, die im steuerlichen Querverbund verrechnet werden – z. B. aus ÖPNV oder Bädern – so kommt es infolge der Betriebseinnahmen zu einer unmittelbaren steuerlichen Mehrbelastung. Aber auch für nicht querverbundstaugliche Tätigkeitsbereiche – wie beispielsweise Wirtschaftsförderung oder Stadthallen – ergeben sich steuerliche Nachteile. Insbesondere können keine steuerlichen Verlustvorträge mehr aufgebaut werden. Hieraus können sich zukünftige Steuerbelastungen ergeben, beispielsweise, wenn im Zuge der Veräußerung von Grundstücken durch die Aufdeckung stiller Reserven Gewinne entstehen, die dann nicht mit steuerlichen Verlustvorträgen verrechnet werden können.

Sofern keine direkte Verlustausgleichszahlung erfolgt, sondern der Verlustausgleich über einen Ergebnisabführungsvertrag oder eine Gesellschaftereinlage vollzogen wird, wird ggf. ein Verzicht auf einen Zahlungsanspruch, und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen. Auch hier kommt es somit zu einem Wegfall der steuerlichen Verluste mit den oben beschriebenen Nachteilen. Zusätzlich fällt aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung ggf. Kapitalertragsteuer an, welche im Hoheitsbereich zu einer definitiven Steuerbelastung führt.

*Fazit* Sofern aus beihilfenrechtlicher Sicht ein Betrauungsakt notwendig ist, folgt daraus nicht zwangsläufig, dass ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch bzw. ertragsteuerlich eine Betriebseinnahme vorliegt. Der Betrauungsakt alleine begründet also noch keinen Leistungsaustausch bzw. kein Entgelt. Allerdings besteht bei dessen Abschluss das Risiko, ungewollt ein Vertragsverhältnis zu dokumentieren, welches umsatz- und ertragsteuerliche Konsequenzen nach sich zieht. Nach unserer Erfahrung lassen sich diese steuerlichen Risiken jedoch grundsätzlich durch eine entsprechende Gestaltung minimieren.

## Tipps und Trends Deutschland

Beim Aufsetzen eines Betrauungsaktes muss daher besonderer Wert auf mögliche steuerrechtliche Konsequenzen gelegt werden. Zielsetzung muss es im Ergebnis sein, durch gestaltende Maßnahmen die von der Rechtsprechung definierten und der Finanzverwaltung angewendeten Kriterien zur Vermeidung der Annahme eines Vertragsverhältnisses möglichst umfassend zu erfüllen. Aus diesem Grund sind insbesondere die Formulierungen von Betrauungsakten sorgfältig steuerlich zu prüfen und auszugestalten. Um abschließende Rechtssicherheit zu erlangen, empfiehlt es sich zudem, die steuerliche Qualifikation des Betrauungsakts im Rahmen eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft durch die Finanzverwaltung bestätigen zu lassen.

Bei Fragen zu diesem Thema sind wir Ihnen gerne behilflich. ■

---

### Ansprechpartner



StB Gabriele Kirchof  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 221 2779 25680  
gabriele.kirchof@de.ey.com



StB Laura Wiestler-Weinrauch  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 221 2779 20950  
laura.wiestler-weinrauch@de.ey.com

## Umsatzsteuer auf Erschließungsmaßnahmen - Der versteckte Kostentreiber

*Trotz zurzeit recht einträglich sprudelnder Steuerquellen ist die Finanzlage vieler Gemeinden weiterhin desolat. Und so kommt es, dass die Gemeinden sich bei der baulichen Entwicklung vielfach gezwungen sehen, die Verpflichtung, Bauland zu erschließen, auf die Unternehmer zu verlagern, die die Bauvorhaben durchführen. Gefahr droht dabei von der Umsatzsteuer. Denn - und das kann schnell übersehen werden - die Umsatzsteuer auf die Erschließungsmaßnahmen wird für die Unternehmer zur Definitivbelastung. Das geht auch die Gemeinden an. Und zwar auch dann, wenn der die Erschließungsmaßnahmen übernehmende Unternehmer keine gemeinde- oder landeseigene Entwicklungsgesellschaft, sondern ein fremder Dritter ist.*

Bauland, das bisher keines war, muss erschlossen werden. Neben Versorgungsleitungen müssen auch Kanalisation, Straßen und Fußgängerwege nebst Beleuchtung und Verkehrseinrichtungen errichtet werden. Das BauGB weist diese Aufgabe den Gemeinden zu. Und auch die Kosten dafür. Allerdings ist das nicht zwingend. Dies nutzen die Gemeinden, um ihren Haushalt von den Kosten für die Erschließungsmaßnahmen zu entlasten. Die bau- und zivilrechtlichen Möglichkeiten und Nuancen dafür sind vielfältig. Aber gleich welche gewählt werden, so sind deren grundsätzliche Konstruktionen doch dieselben: Der Bauherr, der sein Objekt auf dem bislang nicht erschlossenen Bauland errichten möchte, erklärt sich gegenüber der Gemeinde bereit, die Erschließungsmaßnahmen auf seine Kosten durchzuführen und diese dann den Gemeinden unentgeltlich zu überlassen.

*Umsatzsteuer auf Erschließungsmaßnahmen wird zur Definitivbelastung*

Der Bauherr muss also zusätzlich zu den Kosten für den Erwerb seines Grundstücks und den Bau seines Objekts die Kosten für diese Erschließungsmaßnahmen tragen und mit einkalkulieren. Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass die Umsatzsteuer auf die Erschließungsmaßnahmen für die Unternehmer zur Definitivbelastung wird. Unternehmer müssen dies bei ihrer Kalkulation berücksichtigen. Aber auch die Gemeinden. Denn wenn sie Fördermittel für die Erschließungsmaßnahmen beantragen und erhalten können, sollten sie die Umsatzsteuer in die Fördersumme mit einkalkulieren.

Die Umsatzsteuer wird zum Kostenfaktor, weil Rechtsprechung und Finanzverwaltung davon ausgehen, dass von den Gemeinden an die Unternehmer „durchgeleitete“ Fördermittel Entgelt für die Errichtung der Erschließungsmaßnahmen darstellt. Mit anderen Worten: Umsatzsteuerlich betrachtet „veräußert“ der Unternehmer die Erschließungsmaßnahmen an die Gemeinde, anstatt sie unentgeltlich zu übertragen. Dadurch kann der Unternehmer zwar die Umsatzsteuer auf die von ihm eingekauften Bauleistungen als Vorsteuer abziehen. Andererseits aber muss er Umsatzsteuer aus den erhaltenen Fördermitteln heraus rechnen und an den Fiskus abführen, weil er nach dessen Ansicht die Erschließungsmaßnahmen an die Gemeinde entgeltlich überträgt.

# Tipps und Trends

## Deutschland

Besonders misslich wird es dann, wenn bei der Berechnung der Fördermittel lediglich die Nettokosten für die Erschließungsmaßnahmen angesetzt werden bzw. nur angesetzt werden können, weil der Unternehmer bei Bezug der Baumaßnahmen ja zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Dann wird der „durchgeleitete“ Förderbetrag, aus dem der Unternehmer die Umsatzsteuer heraus rechnen muss, noch geringer und die Deckungslücke für ihn noch höher.

Im Ergebnis nicht besser ist die Situation übrigens, wenn die Gemeinde keinerlei Fördermaßnahmen erhalten hat, die sie an den Unternehmer „durchleiten“ kann. Denn wenn der Unternehmer die Erschließungsmaßnahmen unentgeltlich der Gemeinde überlässt, kann der Unternehmer die Vorsteuer auf die Baumaßnahmen nicht abziehen.

Die Rechtsprechung begründet dies damit, dass der Unternehmer gemäß § 15 Abs. 2 UStG Vorsteuerbeträge grundsätzlich nur aus denjenigen Eingangsleistungen abziehen dürfe, die er dazu verwende, umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen zu erbringen. Dies sei bei der Errichtung der Erschließungsmaßnahmen aber nicht der Fall. Denn der Unternehmer veräußere die Erschließungsmaßnahmen nicht umsatzsteuerpflichtig, sondern übertrage sie unentgeltlich an die Gemeinde. Kein Gewicht misst die Rechtsprechung dabei dem Umstand zu, dass der Unternehmer die Erschließungsmaßnahmen zwingend mit übernehmen muss, um sein geplantes Objekt überhaupt errichten und dann damit umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze erzielen zu können.

Besonders kostspielig ist die Übernahme der Erschließungsmaßnahmen für den Unternehmer dann, wenn er auch noch umsatzsteuerpflichtig Grundstücke erwerben muss, um darauf die Erschließungsmaßnahmen - beispielsweise die Straßen - zu errichten. Auch diese Vorsteuern sind für ihn verloren. Dabei wird es dem Unternehmer auch nichts nützen, wenn er diese Grundstücke mit den darauf errichteten Erschließungsmaßnahmen der Gemeinde nur zur unentgeltlichen Nutzung überlässt, anstatt sie unentgeltlich zu übereignen. Denn durch die öffentlich-rechtliche Widmung, die das Straßenland für jedermann zugänglich macht, verliert der Unternehmer de facto die Verfügungsmacht über seine Grundstücke. Das wird umsatzsteuerlich - wie ein regulärer Verkauf - als umsatzsteuerbare Leistung angesehen.

*Fazit* Abschließend ist festzuhalten, dass sich Gemeinde und Unternehmer darüber im Klaren sein müssen, dass die Umsatzsteuer bei den Erschließungsmaßnahmen zu einer Definitivbelastung wird. Dies entweder, weil die Vorsteuer nicht abzugsfähig ist, oder weil Umsatzsteuer auf „durchgeleitete“ Fördermittel zu berechnen ist. Gemeinden sollten dies bei der Berechnung und Beantragung der Fördermittel beachten, Unternehmer bei der Planung und Budgetierung ihres Bauvorhabens.



## Tipps und Trends Deutschland

Ein Hoffnungsschimmer bleibt: Auch wenn die Unternehmer die Vorsteuer als Definitivbelastung mit einkalkulieren sollten, müssen sie sich gegenüber dem Finanzamt dennoch nicht zwingend in ihr Schicksal fügen. Es sprechen nämlich gewichtige Argumente dafür, dass die derzeitige Sichtweise der Rechtsprechung unrichtig ist. Insofern sollten sie ein Rechtsbehelfsverfahren nicht von vornherein ausschließen und die Vorsteuern bzw. Umsatzsteuer als verloren abschreiben. Auch die Gemeinden haben sicherlich ein Interesse daran, dass diese Argumente durchgreifen. Denn je kostengünstiger die Erschließungsmaßnahmen verwirklicht werden können, desto besser sind wohl die Möglichkeiten, die städtebauliche und infrastrukturelle Entwicklung der Gemeinde voranzutreiben. ■

---

### Ansprechpartner



StB Peter Schilling  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 6196 996 21262  
peter.schilling@de.ey.com



RA/StB Hans-Hinrich von Cölln  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 30 25471 21745  
hans.von.coelln@de.ey.com

## Steuerpflicht von Streubesitzdividenden ab dem 1. März 2013

*Bisher waren Beteiligungserträge aus Anteilen an Körperschaften auf Ebene eines inländischen körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigners unabhängig von der Beteiligungshöhe gemäß § 8b KStG zu 100 % steuerfrei, lediglich 5 % der Beteiligungserträge galten als nicht abziehbare Betriebsausgaben und unterlagen damit der Besteuerung. Soweit ein körperschaftsteuerpflichtiger Empfänger von inländischen Beteiligungserträgen jedoch im EU/EWR-Raum ansässig ist, kann erst ab einer Mindestbeteiligungshöhe von 10 % eine vollständige Kapitalertragsteuerentlastung erreicht werden. Um diese Ungleichbehandlung zu beenden und damit eine europarechtskonforme Norm herzustellen, wurde mit dem Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 eine Neuregelung der Besteuerung von Beteiligungserträgen in § 8b Abs. 4 KStG n.F. vorgenommen.*

*Neueingeführte Steuerpflicht* Der Gesetzgeber hat nun eine Körperschaftsteuerpflicht auch für Streubesitzdividenden bei inländischen Kapitalgesellschaften bzw. diesen gleichgestellten Personen (z. B. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts) eingeführt. Für diese unterbleibt zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eine Hinzurechnung von weiteren 5 % der Beteiligungserträge als nicht abziehbare Betriebsausgaben. Die Neuregelung ist erstmals auf Bezüge, die nach dem 28. Februar 2013 zufließen, anzuwenden.

*Sachliche Anwendung der Neuregelung* Die Körperschaftsteuerpflicht gilt für Bezüge aus Beteiligungen, an denen die Körperschaft zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar zu weniger als 10 % am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist (sogenannter Streubesitz). Eine unterjährig erworbene Beteiligung von mehr als 10 % gilt als zu Beginn des Kalenderjahres erworben, so dass diese Beteiligung für das ganze Jahr keinen Streubesitz darstellt. Ein unterjähriger Zuerwerb von weniger als 10 % wirkt jedoch nicht auf den Beginn eines Jahres zurück: In diesem Jahr liegt entsprechend der Beteiligungsquote zu Jahresanfang ein Streubesitz vor, auch wenn die Beteiligung im Laufe des Jahres insgesamt 10 % überschreitet.

Mittelbare Beteiligungen werden für Zwecke des geänderten § 8b Abs. 4 KStG n.F. nicht zusammen gerechnet. Hält die Körperschaft die Beteiligungen über eine Personengesellschaft, so sind die Beteiligungen der Körperschaft anteilig zuzurechnen und gelten aufgrund der Transparenz von Personengesellschaften als unmittelbare Beteiligungen. Dies gilt auch für Beteiligungen bei mehrstufig zwischengeschalteten Personengesellschaften.

Die Steuerpflicht gilt nicht für Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen. Entsprechend bleiben auch Teilwertabschreibungen auf solche Beteiligungen weiterhin steuerlich unberücksichtigt.

## Tipps und Trends Deutschland

Bei Organschaften werden die Beteiligungen der Organgesellschaft und die des Organträgers getrennt betrachtet, eine Zusammenrechnung erfolgt nicht.

Falls Sie Fragen zu diesem Thema haben, sprechen Sie uns bitte an! ■

---

### **Ansprechpartner**



StB Gabriele Kirchof  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 221 2779 25680  
gabriele.kirchof@de.ey.com



StB Laura Wiestler-Weinrauch  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 221 2779 20950  
laura.wiestler-weinrauch@de.ey.com

---

## Der kostenlose Kindergarten - Eine Steuerfalle für Städte und Gemeinden!?!

### *Risiko durch Versteuerung aufgedeckter stiller Reserven*

Der BFH hat mit Urteil vom 12.07.2012 (I R 106/10, BStBl. II 2012, S. 837) entschieden, dass Kommunen mit dem Unterhalten von gebührenpflichtigen Kindergärten einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) unterhalten.

In der laufenden Praxis wird dieser jedoch regelmäßig steuerlich nicht erfasst, da die Einrichtungen keinen Überschuss erwirtschaften, der zu einer Körperschaftsteuer- oder Gewerbesteuerpflicht führen würde. Auch ist die Beherbergung u. a. von Kindern nach § 4 Nr. 23 UStG von der Umsatzsteuer befreit.

In der Praxis wird daher meist auf die Abgabe von Steuererklärungen für den BgA „Kindergarten“ verzichtet. Diese Vorgehensweise ist u. a. durch § 156 Abs. 2 AO gedeckt. Demnach kann die Festsetzung von Steuern (und somit auch die Erklärung) unterbleiben, wenn feststeht, dass die Kosten der Einziehung einschließlich Festsetzung außer Verhältnis zu dem festzusetzenden Steuerbetrag stehen.

Die OFD Niedersachsen hat mit Verfügung vom 15.01.2013 (S 2706 - 182 - St 241) klargestellt, dass diese Praxis der Nichtabgabe von Steuererklärungen nicht zu beanstanden ist.

Gleichzeitig weist die OFD jedoch auch explizit auf ein Risiko dieser Verfahrensweise hin. Für die Annahme eines BgA bedarf es keiner Gewinnerzielungsabsicht, sondern lediglich einer Einnahmeerzielungsabsicht (vgl. § 4 Abs. 1 S. 2 KStG). Wie oben beschrieben, unterhält laut BFH-Urteil eine Kommune mit einem Kindergarten einen BgA.

Kommt es nun zur Umsetzung der kostenlosen Kinderbetreuung in Kindergärten, Kindertagesstätten oder ähnlichen Einrichtungen, entfällt diese Einnahmeerzielungsabsicht. Aufgrund dieser Tatsache endet auch der BgA.

Sämtliche Wirtschaftsgüter, insbesondere auch Grundstücke und Immobilien, gelten in diesem Fall als in den hoheitlichen Bereich der Kommune überführt. Dies führt u. U. zur Aufdeckung nicht unerheblicher stiller Reserven. Maßgebend dürfte hierbei regelmäßig der Wertzuwachs z. B. des Grundstücks zwischen Errichtung des (gebührenpflichtigen) Kindergartens und der Einführung der kostenlosen Kinderbetreuung sein.

Die Finanzverwaltung wird einen BgA auch dann annehmen, wenn dieser in der Vergangenheit nicht erklärt wurde.

### *Möglichkeit, das Risiko der Versteuerung der stillen Reserven zu vermeiden*

Es gibt jedoch verschiedene Möglichkeiten, das Risiko der Versteuerung der stillen Reserven zu vermeiden. Zum einen können freiwillig Ertragsteuererklärungen abgegeben und so die Verluste der Vergangenheit mit dem Gewinn aus der Aufdeckung stiller Reserven verrechnet werden. Hierbei ist jedoch die sog. Mindestbesteuerung zu beachten. Belaufen sich die stillen Reserven auf über 1 Mio. Euro - was insbesondere in Ballungsgebieten oder größeren Städten mit mehreren städtischen Kindergärten möglich sein dürfte - ist ein übersteigender festgestellter Verlustvortrag nur eingeschränkt zur Verrechnung nutzbar.

# Tipps und Trends

## Deutschland

Eine andere Möglichkeit besteht darin, den Kindergarten als gemeinnützigen BgA zu führen. In diesem Fall würden die stillen Reserven im Zweckbetrieb aufgedeckt, welcher weder der Körperschaftsteuer noch der Gewerbesteuer unterliegt. Hierzu ist insbesondere die formale Voraussetzung einer Satzung, welche den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts genügt (§§ 51 bis 68 AO), zu schaffen. Hierbei ist u. a. zu beachten, dass diese Satzung bereits ab Beginn des Jahres bestehen muss, um diesen Steuervorteil zu erreichen. Der Erlass einer Satzung erst kurz vor Einführung der kostenlosen Kinderbetreuung kann daher zu spät sein.

Wir empfehlen daher allen Städten und Gemeinden, sich rechtzeitig mit dieser Thematik auseinanderzusetzen, um das Risiko der Versteuerung stiller Reserven zu vermeiden oder wenigstens zu reduzieren. Selbstverständlich sind wir Ihnen gerne bei der Analyse Ihrer individuellen Verhältnisse und Handlungsempfehlungen behilflich.

Die vollständige OFD-Verfügung vom 15.01.2013 senden wir Ihnen auf Wunsch gerne zu. Eine kurze E-Mail genügt. ■

---

### Ansprechpartner



WP/StB Markus Ender  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 711 9881 15275  
markus.ender@de.ey.com



StB Stephan Hauptmann  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 711 9881 14992  
stephan.hauptmann@de.ey.com

---

## Neues BMF-Schreiben zu den Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft

*Mit Schreiben vom 7. März 2013 hat das BMF Änderungen betreffend die organisatorische Eingliederung als Voraussetzung der umsatzsteuerlichen Organschaften im Umsatzsteuer-Anwendungserlass eingeführt.*

*Merkmale der umsatzsteuerlichen Organschaft* Soweit eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, gilt die Organgesellschaft umsatzsteuerlich als unselbständiger Bestandteil des Unternehmens des Organträgers. Dementsprechend stellen Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft lediglich umsatzsteuerlich irrelevante Innenumsätze dar. Auf diesem Wege sollen in der Regel Definitivbelastungen mit Umsatzsteuer vermieden werden. So können sich insbesondere für Unternehmen mit vorsteuerabzugsschädlichen Umsätzen, die folglich nicht die volle Vorsteuer zum Abzug bringen können (z. B. Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime etc.), Steuervorteile ergeben. Da Innenumsätze zwischen Organgesellschaften nicht der Umsatzsteuer unterliegen, können sich diese Leistungen um bis zu 19 % „verbilligen“.

Voraussetzung für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers. Dabei müssen alle drei Eingliederungsmerkmale kumulativ erfüllt sein, wenn auch nicht gleich stark ausgeprägt.

*Finanzielle und wirtschaftliche Eingliederung* Die finanzielle Eingliederung setzt voraus, dass dem Organträger die Mehrheit (> 50 %) der stimmberechtigten Anteile an der Organgesellschaft mittelbar oder unmittelbar zuzurechnen sind. Um eine wirtschaftliche Eingliederung zu begründen, muss die Organgesellschaft nach dem Willen des Organträgers in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesem tätig sein.

*Organisatorische Eingliederung* Gegenstand des BMF-Schreibens vom 7. März 2013 ist ausschließlich das Merkmal der organisatorischen Eingliederung, welches in der Vergangenheit Anlass zahlreicher Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung war. Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass umfasste diesbezüglich bisher lediglich einen Absatz mit eher theoretisch gehaltenen Aussagen. Durch das BMF-Schreiben wird der Erlass nun um zahlreiche Punkte aus entsprechenden BFH-Urteilen erweitert und entsprechend konkretisiert.

# Tipps und Trends

## Deutschland

Die organisatorische Eingliederung setzt grundsätzlich voraus, dass der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Organgesellschaft in deren laufender Geschäftsführung tatsächlich wahrnimmt. Dazu muss er die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen oder aber zumindest durch die Gestaltung seiner Beziehungen mit der Organgesellschaft sicherstellen, dass eine abweichende Willensbildung ausgeschlossen ist.

*Personelle Verflechtung* In der Praxis wird die organisatorische Eingliederung in der Regel durch eine personelle Verflechtung der Geschäftsführungen von Organträger und Organgesellschaft begründet. Diese ist gegeben, wenn vollkommene Personenidentität zwischen den Geschäftsführungen von Organträger und Organgesellschaft besteht oder zumindest einzelne Geschäftsführer des Organträgers auch Geschäftsführer der Organgesellschaft sind. Ebenso ausreichend ist es für die personelle Verflechtung, wenn ein Geschäftsführer der Organgesellschaft aufgrund eines Arbeitsverhältnisses mit dem Organträger eine leitende Funktion beim diesem innehat, jedoch nicht Teil der Geschäftsführung des Organträgers ist. Allerdings existiert bislang keine eindeutige Definition des Begriffs des „leitenden Angestellten“. Der Fall eines Prokuristen des Organträgers sollte in der Regel unkritisch sein, bei Abteilungsleitern ist jedoch eine genauere Prüfung im Einzelfall notwendig. Hingegen kann die personelle Verflechtung durch Prokuristen auf Ebene der Organgesellschaft grundsätzlich nicht begründet werden, da auf dieser Ebene allein auf die Geschäftsführung abzustellen ist.

Sind bei der Organgesellschaft neben den personenidentischen Geschäftsführern auch Fremdgeschäftsführer bestellt, welche in keiner (ausreichenden) Verbindung zu dem Organträger stehen, und liegt für alle Geschäftsführer der Organgesellschaft lediglich eine Gesamtgeschäftsführungsbefugnis vor, so müssen zur Begründung der organisatorischen Eingliederung die personenidentischen Geschäftsführer über die Stimmmehrheit verfügen, um ein Letztentscheidungsrecht im Sinne des Organträgers zu sichern. Ist dies nicht der Fall, so sind zusätzliche institutionell abgesicherte Maßnahmen wie beispielsweise ein umfassendes Weisungsrecht des Organträgers mit zusätzlicher Berechtigung zur Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer erforderlich.

*Fehlende personelle Verflechtung* Durch das neue BMF-Schreiben wird klargestellt, dass in Ausnahmefällen eine organisatorische Eingliederung auch ohne eine entsprechende personelle Verflechtung vorliegen kann. Dazu muss der Organträger institutionell abgesicherte, unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftstätigkeit der Organgesellschaft haben. Dies kann zum Beispiel durch schriftliche Geschäftsführungsordnungen oder Verträge, welche die Möglichkeit beinhalten, den Geschäftsführer bei Verstößen haftbar zu machen, geschehen. Sehr erfreulich ist die Klarstellung, dass ein Beherrschungsvertrag nach § 291 AktG oder die Eingliederung der Organgesellschaft nach §§ 319, 320 AktG in die Gesellschaft des Organträgers zu einer organisatorischen Eingliederung führen. Dies war im Zuge der bisherigen Rechtsprechung kontrovers diskutiert worden und hatte für erhebliche Unsicherheit gesorgt. Dennoch gibt es bereits mündliche Aussagen des BFH, die zu Zweifeln Anlass geben, dass ein Beherrschungsvertrag ohne weitere personelle Verflechtung allein ausreichend ist. Dieses Thema sollte also in betroffenen Fällen weiterhin aufmerksam verfolgt werden.

Nicht ausreichend zur Begründung der organisatorischen Eingliederung sind Teilbeherrschungsverträge. Ebenso genügen für sich genommen weder die Berechtigung zur Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer ohne personelle Verflechtung, noch die Pflicht zur Berichterstattung ohne weitergehende Maßnahmen.

## Tipps und Trends Deutschland

*Ausblick* Das Schreiben des BMF ändert den Umsatzsteueranwendungserlass mit Wirkung vom 1. Januar 2013 und ist von der Finanzverwaltung grundsätzlich auf alle offenen Fälle anzuwenden. Es gilt jedoch eine Übergangsregelung bis zum 1. Januar 2014. Folglich ist bei bestehenden umsatzsteuerlichen Organschaften z.B. in Stadtkonzernen dringend angeraten, das Vorliegen der organisatorischen Eingliederung vor dem Hintergrund der Änderung des Umsatzsteueranwendungserlasses kritisch zu prüfen, um rechtzeitig entsprechende Maßnahmen ergreifen zu können. Hierbei ist zu beachten, dass das neue BMF-Schreiben die Voraussetzung der organisatorischen Eingliederung zwar deutlich konkretisiert, jedoch immer noch zahlreiche Zweifelsfragen bestehen und Besonderheiten zu beachten sind, welche in der Regel eine detaillierte Überprüfung jedes Einzelfalls erfordern.

Bei Fragen zu diesem Thema sind wir Ihnen gerne behilflich! ■

---

### Ansprechpartner



StB Gabriele Kirchof  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 221 2779 25680  
gabriele.kirchof@de.ey.com



StB Laura Wiestler-Weinrauch  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel. +49 221 2779 20950  
laura.wiestler-weinrauch@de.ey.com

---



# Ehrenamtsstärkungsgesetz (vormals Gesetz zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts)

## 1. Einleitung

Am 24.10.2012 hat die Bundesregierung den Entwurf zu einem Gesetz zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts (GemEntBG) beschlossen. Kernpunkte des Gesetzes sind u. a. Erleichterungen für gemeinnützige Organisationen, insbesondere bei der Mittelverwendung und der Rücklagenbildung. Erstmals wird die sog. Verbrauchsstiftung kodifiziert.

Am 1.2.2013 hat der Bundestag das Gesetz mit einigen Änderungen beschlossen. Ebenfalls geändert wurde der Name des Gesetzes, das nun Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz - EhrenamtStG) heißt.

Der Bundesrat hat am 1.3.2013 dem EhrenamtStG seine erforderliche Zustimmung erteilt.

Das Ehrenamtsstärkungsgesetz ist am 28.3.2013 im Bundesgesetzblatt verkündet worden.

Die wesentlichen Änderungen des EhrenamtStG sind in nachfolgender Übersicht zusammengefasst.

## 2. Änderungen bei den Anforderungen an die Gemeinnützigkeit

### 2.1 Verlängerung der Mittelverwendungsfrist

Als einen wesentlichen Punkt enthält das EhrenamtStG die Verlängerung der Mittelverwendungsfrist. Nach dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung müssen derzeit die zugeflossenen Mittel grundsätzlich bis spätestens zum Ende des auf den Zufluss folgenden Kalender- bzw. Wirtschaftsjahres für die satzungsgemäßen steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden, § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. Aufgrund des neu eingeführten § 62 AO (siehe Punkt 2.3) steht die zeitnahe Mittelverwendung unter dem Vorbehalt der neuen Möglichkeiten der Rücklagen und Vermögensbildung, § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO.

### Erstmalige Anwendbarkeit

Die Mittelverwendungsfrist wird mit Wirkung ab dem 1.1.2013 auf zwei Jahre verlängert, § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO.

### 2.2 Weitergabe von Mitteln zur Vermögensausstattung einer anderen gemeinnützigen Körperschaft

Im Gesetz erstmals aufgenommen wurde eine Vorschrift, die es den gemeinnützigen Körperschaften erlaubt, bestimmte Erträge an andere gemeinnützige Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts weiterzugeben, ohne ihren Status der Gemeinnützigkeit zu verlieren. Danach darf eine Körperschaft ihre Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise und darüber hinaus höchstens 15 % ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mitteln einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zuwenden. Nach der Gesetzesbegründung sollen sowohl Gewinne aus den Zweckbetrieben als auch aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben umfasst sein.

# Tipps und Trends

## Deutschland

Das Weiterreichen dieser Mittel wird ausdrücklich als steuerlich unschädliche Betätigung normiert, § 58 Nr. 3 AO. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke auch den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen. Das bedeutet, dass die weitergebende Körperschaft und die empfangende Körperschaft die gleichen steuerbegünstigten Zwecke verfolgen. Auch dürfen die weitergegebenen Mittel ihrerseits nicht nochmals unter den neugefassten Voraussetzungen weitergereicht werden.

Die Regelung ermöglicht es steuerbegünstigten Körperschaften, eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zusätzlich oder erstmals mit Vermögen auszustatten. Welche Mittel für die Vermögensausstattung verwendet werden dürfen, wurde in der Vergangenheit oft unterschiedlich behandelt. Die steuerbegünstigte Körperschaft darf ihre Mittel nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwenden, mit Ausnahme der in § 58 AO aufgeführten unschädlichen Betätigungen. Bei der Ausstattung einer Kapitalgesellschaft durch ihren steuerbegünstigten Gesellschafter war fraglich, welche Mittel zur Kapitalausstattung verwendet werden dürfen. Die Ausstattung einer Kapitalgesellschaft stellt eine Anschaffung einer Beteiligung und damit eine Vermögensumschichtung bei der steuerbegünstigten Körperschaft dar. Die Verwendung von zeitnah zu verwendenden Mitteln sollte nach Auffassung der Finanzverwaltung einiger Länder dann möglich sein, wenn die auszustattende Empfängerkörperschaft steuerbegünstigt ist und die erhaltenen Mittel ebenfalls zeitnah für ihre steuerbegünstigten Zwecke einsetzt (OFD Rostock vom 12.7.2012, DStR 2002, S. 1484; FM Brandenburg vom 22.12.2004, DStR 2005, S. 290). In einer aktuellen Verfügung lehnt jedoch die OFD Rheinland eine solche Vorgehensweise ab und hält die Verwendung von zeitnah zu verwendenden Mitteln für die Kapitalausstattung einer steuerbegünstigten Körperschaft für gemeinnützigkeitsrechtlich nicht zulässig (Verfügung vom 20.9.2012, DStR 2013, S. 44).

Es bleibt abzuwarten, was der Gesetzgeber unter einer Zweckentsprechung versteht und wie der Gesetzgeber das Verhältnis von § 58 Nr. 3 AO zu § 58 Nr. 2 AO sieht.

### **Erstmalige Anwendbarkeit**

Die Neuregelung tritt am 1.1.2014 in Kraft.

### **2.3 Vorschriften zur Rücklagenbildung**

Die Regelungen zur Rücklagenbildung und zur Zuführung zum Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft wurden in einem neugefassten § 62 AO aufgenommen.

#### **2.3.1 Freie Rücklage**

Rücklagen nach AO dürfen nach der Neufassung daher innerhalb der Mittelverwendungsfrist von zwei Jahren (derzeit ein Jahr) gebildet werden. Die zweckgebundenen Rücklagen müssen unverzüglich nach Wegfall des Grundes für ihre Bildung zugunsten der zeitnah verwendungspflichtigen Mittel aufgelöst werden (§ 62 Abs. 2 AO).

Die Verlängerung der Mittelverwendungsfrist auf zwei Jahre hat ebenfalls zur Folge, dass künftig eine freie Rücklage auch durch Mittelzuführung innerhalb der zwei Jahre „nachgeholt“ werden kann, wenn in einem Jahr die Zuführung zur freien Rücklage nicht voll ausgeschöpft wurde. Nach der aktuellen Gesetzeslage muss die freie Rücklage in dem Jahr der Mittelzerlegung gebildet werden. Eine Nachholung ist damit derzeit nicht möglich.

#### **2.3.2 Rücklagen für Wiederbeschaffung**

Das EhrenamtStG sieht erstmals eine gesetzliche Regelung zur Bildung von Rücklagen für Wiederbeschaffung vor und definiert diese als „eine Rücklage für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind“. Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzung eines zu ersetzenden Wirtschaftsgutes.

# Tipps und Trends

## Deutschland

Die Voraussetzungen einer höheren Zuführung müssen nachgewiesen werden, (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Diese Regelung knüpft an die bisherige Verwaltungspraxis an (AEAO Nr. 10 Satz 7 zu § 58 AO). Weder der Gesetzeswortlaut noch die Gesetzesbegründung enthalten jedoch Regelungen, unter welchen Voraussetzungen sie auch für bebaute Grundstücke gilt.

### 2.3.3 Ansparrücklage

Eine Stiftung kann derzeit im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren (d. h. insgesamt innerhalb von drei Jahren) Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 14 AO ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen (sog. „Ansparrücklage“).

Diese „Ansparrücklage“ wird künftig von zwei auf drei Jahre verlängert, so dass künftig innerhalb von insgesamt vier Jahren derartige Vermögenszuführungen vorgenommen werden können, § 62 Abs. 4 AO.

Nach derzeitiger Gesetzeslage ist eine solche Vermögenszuführung insgesamt nur innerhalb von drei Jahren (Jahr der Errichtung und die folgenden zwei Kalenderjahre) möglich.

### 2.3.4 Erstmalige Anwendbarkeit

Die neuen Regelungen zur Rücklagenbildung treten am 1.1.2014 in Kraft. Der erstmalige Anwendungszeitpunkt ist damit im Vergleich zum Regierungsentwurf nach hinten verlegt worden. Der Regierungsentwurf stellte noch die Verkündung des EhrenamtStG im Bundesgesetzblatt ab.

## 2.4 Gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen ersetzt „Vorläufige Bescheinigung“

Mit dem EhrenamtStG wird ein neues Verfahren in das Gesetz aufgenommen, das für gemeinnützige Körperschaften die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen (formelle Satzungsmäßigkeit) vorsieht, die aufgrund der gesonderten Feststellung bindend ist (§ 60a AO).

Die bindende Feststellung tritt an Stelle der bisherigen „Vorläufigen Bescheinigung“. Die Feststellung kann auf Antrag der Körperschaft oder von Amts wegen erfolgen. Die Entscheidung über den Antrag ist im Gegensatz zur vorläufigen Bescheinigung ein Verwaltungsakt und kann mit dem Einspruch angefochten werden. Die Bindungswirkung entfällt automatisch, wenn Rechtsvorschriften, auf denen die Feststellung beruht, aufgehoben oder geändert werden. Tritt bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eine Änderung ein, ist die Feststellung mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben.

Materielle Fehler im Feststellungsbescheid über die Satzungsmäßigkeit können mit Wirkung ab dem Kalenderjahr beseitigt werden, das auf die Bekanntgabe der Aufhebung der Feststellung folgt.

# Tipps und Trends

## Deutschland

Die Einführung der Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen durch ein Feststellungsverfahren soll für die gemeinnützigen Körperschaften als auch für die Spender einen größeren Vertrauensschutz gewährleisten. Ebenso wird dadurch ein effektiverer Rechtsschutz für Körperschaften erreicht, deren Antrag auf Feststellung der Gemeinnützigkeit nicht entsprochen wird.

### **Erstmalige Anwendbarkeit**

Das neue Feststellungsverfahren ist erstmals ab dem Tag nach der Verkündung des EhrenamtStG im Bundesgesetzblatt anzuwenden (29.3.2013).

### **2.5 Fristsetzung zur Mittelverwendung**

Sammelt eine gemeinnützige Körperschaft unzulässig Mittel an und verstößt damit gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, kann die Finanzverwaltung eine Frist zur Verwendung der Mittel setzen. Das EhrenamtStG sieht vor, dass diese Frist „angemessen“ sein muss, § 63 Abs. 4 AO. Eine konkrete Frist enthält die vom Bundestag beschlossene Gesetzesfassung nicht. Der Regierungsentwurf hatte noch vorgesehen, dass die Frist zwei Kalenderjahre nicht überschreiten soll.

### **Erstmalige Anwendbarkeit**

Die Neuregelung ist erstmals ab dem Tag nach der Verkündung des EhrenamtStG im Bundesgesetzblatt anzuwenden (29.3.2013).

### **2.6. Zeitraum zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen**

Künftig besteht eine gesetzliche Definition des Zeitraumes, in dem steuerbegünstigte Körperschaften Zuwendungsbestätigungen ausstellen dürfen, § 63 Abs. 5 AO. Danach dürfen Zuwendungsbestätigungen nur ausgestellt werden, wenn das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids nicht länger als fünf Jahre zurückliegt (Nr. 1). Für die Fälle, in denen noch kein Freistellungsbescheid oder eine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid vorliegt, darf die Feststellung der Satzungsmäßigkeit nach dem neuen Feststellungsverfahren nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegen (Nr. 2). Im Vergleich zum Regierungsentwurf wurde nachgebessert. Der Regierungsentwurf enthielt noch kürzere Zeiträume.

Mit der gesetzlichen Regelung soll laut Gesetzesbegründung sichergestellt werden, dass auch nur die steuerbegünstigten Körperschaften Zuwendungsbestätigungen ausstellen können, die in regelmäßigem Zeitabstand die Voraussetzungen für ihre Steuerbegünstigung durch das Finanzamt überprüfen lassen.

### **Erstmalige Anwendbarkeit**

Die Neuregelung ist erstmals ab dem Tag nach der Verkündung des EhrenamtStG im Bundesgesetzblatt anzuwenden (29.3.2013).

## **3. Ertragsteuerliche Änderungen im Spendenrecht**

### **3.1 Abzug von Vermögensstockspenden von Ehegatten**

Spenden in den Vermögensstock einer begünstigten Stiftung können bis zu einem Höchstbetrag von 1 Mio. Euro gestreckt über zehn Veranlagungszeiträume steuerlich abgezogen werden (§ 10b Abs. 1a EStG). Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung steht zusammenveranlagten Ehegatten dieser Höchstbetrag einzeln zu, jedoch nur, wenn auch beide Ehegatten als Spender auftreten. Mit dem EhrenamtStG nimmt der Gesetzgeber eine gesetzliche Regelung auf, wonach zusammenveranlagten Ehegatten ein Höchstbetrag von 2 Mio. Euro zusteht, § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG.

# Tipps und Trends

## Deutschland

Aufgrund dieser Änderung können zusammenveranlagte Ehegatten daher künftig ohne weiteren Nachweis, aus wessen Vermögensbereich die Spende stammt, eine Spende in den Vermögensstock einer Stiftung in Höhe eines Gesamtbetrages von 2 Mio. Euro steuerlich geltend machen.

Spenden in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung unterfallen nicht dem Höchstbetrag von § 10b Abs. 1a EStG, § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG. Die Regelung ist eine Folgeänderung zu der ebenfalls durch das EhrenamtStG vorgesehenen erstmaligen Kodifizierung einer Verbrauchsstiftung (§ 80 Abs. 2 BGB). Eine Verbrauchsstiftung ist nach den Regelungen des Regierungsentwurfs eine Stiftung, deren Vermögen zum Verbrauch während eines Zeitraums von mindestens zehn Jahren bestimmt ist (vgl. Ausführungen unter 5.1).

### **Erstmalige Anwendbarkeit**

Der neue Höchstbetrag für zusammenveranlagte Ehegatten tritt mit Wirkung ab dem 1.1.2013 in Kraft und ist damit erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden.

### **3.2 Umfang der Sachspende aus Betriebsvermögen**

Eine Sachspende aus dem Betriebsvermögen stellt eine Entnahme dar. Die Entnahme kann auf Seiten des Übertragenden mit dem Buchwert angesetzt werden, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG. Dementsprechend bemisst sich der Spendenbetrag für eine solche Sachspende ebenfalls nach dem Buchwert (§ 10b Abs. 3 Satz 2 EStG). Gesetzlich bisher nicht geregelt ist die Behandlung der aus der Entnahme aufgrund der unternehmensfremden Verwendung resultierenden Umsatzsteuer. Nach der im EhrenamtStG erfolgten Änderung des § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG bemisst sich die Zuwendungshöhe künftig nach dem Wert, der bei der Entnahme angesetzt wurde und nach der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt.

Ausgestellte Zuwendungsbestätigungen können künftig daher neben dem Entnahmewert auch die angefallene Umsatzsteuer als Spendenbetrag berücksichtigen.

### **Erstmalige Anwendbarkeit**

Die Neuregelung tritt mit Wirkung ab dem 1.1.2013 in Kraft, und ist damit erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden.

### **4. Anhebung der einkommensteuerlichen Freibeträge für Ehrenämter**

Mit dem EhrenamtStG wurde die steuerfrei zu vereinnahmenden Übungsleiterpauschale von derzeit jährlich 2.100 Euro auf 2.400 Euro und die Ehrenamtspauschale von derzeit jährlich 500 Euro auf 720 Euro erhöht (§ 3 Nr. 26 und 26a EStG).

### **Erstmalige Anwendbarkeit**

Die Anhebung der steuerfreien Pauschalen tritt am 1.1.2013 in Kraft. Die erhöhten Pauschalen kommen daher erstmals im Veranlagungszeitraum 2013 zur Anwendung.

### **5. Zivilrechtliche und gesellschaftsrechtliche Änderungen**

#### **5.1 Kodifizierung einer Verbrauchsstiftung**

Mit dem EhrenamtStG wird erstmalig die Verbrauchsstiftung kodifiziert (§ 80 Abs. 2 BGB). Eine Verbrauchsstiftung ist nach der neuen gesetzlichen Definition eine Stiftung, die für eine bestimmte Zeit errichtet und deren Vermögen für die Zweckverfolgung verbraucht werden soll. Für eine Verbrauchsstiftung erscheint die dauernde Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert, wenn die Stiftung für einen im Stiftungsgeschäft festgelegten Zeitraum bestehen soll, der mindestens zehn Jahre umfasst.

# Tipps und Trends

## Deutschland

Im Vergleich zum Regierungsentwurf wurde die Definition der Verbrauchsstiftung konkretisiert. Nicht aufgenommen hat der Bundestag allerdings die vom Bundesrat vorgebrachten grundsätzlichen Bedenken gegen eine Kodifizierung der Verbrauchsstiftung (vgl. dazu Stellungnahme des Bundesrats vom 14.12.2012 und die Gegenäußerung der Bundesregierung vom 9.1.2013).

### **Erstmalige Anwendbarkeit**

Die Kodifizierung der Verbrauchsstiftung tritt am Tag nach der Verkündung des EhrenamtStG im Bundesgesetzblatt in Kraft (29.3.2013).

### **5.2 Rechtsformzusatz „gGmbH“ (KapG)**

Das EhrenamtStG sieht eine gesetzliche Festschreibung vor, wonach eine gemeinnützige GmbH den Rechtsformzusatz „gGmbH“ tragen kann (§ 4 Satz 2 GmbHG). Damit dürften die Zweifel an der Führung eines entsprechenden Zusatzes bei gemeinnützigen GmbHs ausgeräumt sein.

### **Erstmalige Anwendbarkeit**

Die gesetzliche Festschreibung des „gekürzten“ Rechtsformzusatzes gilt ab der Verkündung des EhrenamtStG im Bundesgesetzblatt (29.3.2013).

### **5.3 Klarstellung zur Ehrenamtspauschale (Unentgeltliche Tätigkeit)**

In § 27 Abs. 3 Satz 2 BGB wird gesetzlich klargestellt, dass Vereinsvorstandsmitglieder unentgeltlich tätig werden, soweit in der Satzung nichts Abweichendes geregelt wird. Die Satzungen können daher die Möglichkeit der Vergütung vorsehen. Enthält die Satzung keine entsprechende Regelung, darf laut Gesetzesbegründung mit dem Vorstandsmitglied keine Vereinbarung über eine Vergütung getroffen werden.

Nach der Verweisung in § 86 Satz 1 BGB gilt dies entsprechend auch für Stiftungen.

### **Erstmalige Anwendbarkeit**

Die Klarstellung tritt am 1.1.2015 in Kraft. Mit dieser abweichenden Anwendungsregelung soll laut Gesetzesbegründung Vereinen und Stiftungen, die ihren Vorstandsmitgliedern eine Vergütung gewähren wollen, aber deren Satzung die Vergütungsmöglichkeit nicht vorsieht, die Möglichkeit gegeben werden, um die entsprechenden satzungsmäßigen Voraussetzungen für eine Vergütung schaffen zu können.

### **5.4 Ausdehnung der Haftungsbeschränkung nach § 31a BGB auch auf andere Organ- und Vereinsmitglieder**

Die Haftungsbeschränkung zugunsten von Vereinsvorständen, die unentgeltlich oder gegen geringe Vergütung tätig sind (§ 31a BGB), wird auf alle satzungsmäßigen Organmitglieder oder die besonderen Vertreter des Vereins (mit einer Vergütung von maximal jährlich 720 Euro) erweitert. Damit haften auch diese Organmitglieder gegenüber dem Verein und seinen Mitgliedern nur für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit. Im Vergleich zum Regierungsentwurf ist eine Beweislastregelung aufgenommen worden. Danach trägt bei Streitigkeiten, ob ein Schaden vorsätzlich oder grob fahrlässig von einem Organmitglied oder einem besonderen Vertreter verursacht wurde, der Verein oder das Vereinsmitglied die Beweislast.

Bei der Schädigung Dritter können sie einen Freistellungsanspruch gegenüber dem Verein haben, wenn die Schädigung unverschuldet (ohne Vorsatz, ohne grobe Fahrlässigkeit) erfolgte.

# Tipps und Trends

## Deutschland

Die Haftungsbeschränkung wird nach dem neu gefassten § 31b BGB auch auf Vereinsmitglieder erweitert, wenn diese durch den Verein zur Übernahme von Vereinsaufgaben beauftragt wurden (Tätigkeit erfolgt dabei unentgeltlich oder bis zu 720 Euro jährlich). Die Haftungserleichterung für Vereinsorgane gilt entsprechend für die Stiftung (§ 86 Satz 1 BGB).

### Erstmalige Anwendbarkeit

Die Erweiterung der Haftungsbeschränkung ist ab dem Tag nach der Verkündung des EhrenamtStG im Bundesgesetzblatt anzuwenden (29.3.2013). ■

---

#### Ansprechpartner



WP/StB Markus Ender  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Telefon +49 711 9881 15275  
markus.ender@de.ey.com



RA Thilo Scharfenecker  
Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Telefon +49 711 9881 18877  
thilo.scharfenecker@de.ey.com

---

## Die Prüfung von Gemeinderechnungen nach dem Rechnungslegungsstandard HRM2 - was ändert sich für das Rechnungsprüfungsorgan?

*Die Einführung von HRM2 (Harmonisiertes Rechnungsmodell 2) bei den Gemeinden hat begonnen und erste Erfahrungen konnten gemacht werden. Die Umstellung auf die neue Rechnungslegung führt zu einer umfangreicheren Jahresrechnung mit neuen Elementen und mit der Anlagebuchhaltung, einem neuen (bis anhin nur in wenigen Gemeinden bekannten) Instrument des Rechnungswesens. Für die Verwaltung und die Behörden bringt die Umstellung einen nicht zu unterschätzenden Mehraufwand mit sich. Auch die Prüfung von Jahresrechnungen nach HRM2 erfährt verschiedene Änderungen.*

Dieser Artikel soll eine Auswahl der wesentlichen Auswirkungen von HRM2 auf die Prüfung von Jahresrechnungen und die Herausforderungen an die Rechnungsprüfungsorgane aufzeigen. Dies unabhängig von der konkreten Umsetzung in den jeweiligen Kantonen (HRM2 Minimum, HRM2 plus etc.). Das Rechnungsprüfungsorgan wird gegenüber der Prüfung von Gemeinderechnungen nach HRM1 Änderungen und Anpassungen in der Risikobeurteilung, der Prüfungsplanung und der Prüfungsdurchführung in folgenden Bereichen vornehmen müssen:

*Der neue Kontenplan* Der neue Kontenplan erfährt wesentliche Änderungen gegenüber HRM1. Der Detaillierungsgrad hat stark zugenommen, einige Sachgruppen weisen geänderte Kontennummern auf, die Abschreibungen werden neu funktional in der Erfolgsrechnung verbucht und die außerordentlichen Elemente werden separat kontiert. Die Umstellung stellt hohe Anforderungen bezüglich korrekter Umsetzung in der Verwaltung. Die verwaltungsinterne Kontrolle der richtigen Kontierung muss in der Zeit der Umstellung intensiviert werden. Schulungsbedarf besteht.

Das Rechnungsprüfungsorgan muss im Rahmen der Prüfung der ersten Jahresrechnungen nach HRM2 mögliche Falschkontierungen und die Qualität der entsprechenden internen Kontrollen in die Risikobeurteilung mit einbeziehen. Es besteht das Risiko, dass durch fehlerhafte Kontierungen eine Falschdarstellung der Jahresrechnung in einem wesentlichen Umfang eintreten kann. Nebst der Beurteilung der internen Kontrolle sind stichprobenweise Prüfungen der korrekten Kontierung unverzichtbar. Der Umfang richtet sich grundsätzlich nach den Ergebnissen der Risikobeurteilung.

*Die Anlagebuchhaltung* In der Anlagebuchhaltung werden die Vermögenswerte erfasst, welche über mehrere Jahre genutzt werden. Gemeinden, welche bis anhin über keine Anlagebuchhaltung verfügen, müssen ihre Anlagen gemäss den bestehenden Inventaren und Verzeichnissen in die Anlagebuchhaltung überführen. Der korrekten Klassifizierung und der Richtigkeit der erfassten Daten ist dabei eine große Aufmerksamkeit beizumessen.



# Tipps und Trends

Schweiz

Das Rechnungsprüfungsorgan muss bei der Erstprüfung der Jahresrechnung nach der Einführung der Anlagebuchhaltung den korrekten Aufbau der Anlagebuchhaltung überprüfen. Es besteht das Risiko, dass durch einen fehlerhaften Aufbau der Anlagebuchhaltung Anlagen nicht erfasst werden (frühere Inventare werden nicht vollständig übernommen), Abschreibungen fehlerhaft berechnet werden (Anlage wird einer falschen Anlagekategorie zugeteilt) oder Abschreibungen der falschen Funktion belastet werden (Anlagen werden der falschen Funktion zugeteilt). Die detaillierte Abstimmung der Anlagebuchhaltung mit den früheren Inventaren und Verzeichnissen und die stichprobenweise Überprüfung der korrekten Zuweisung von Funktion und Anlagekategorie sind vorzunehmen. Ein Fehler im Aufbau kann wesentliche Auswirkungen auf einzelne Funktionen oder die Jahresrechnung insgesamt haben und kann sich über mehrere Jahre auswirken.

## *Die Neubewertungen und die Wertberichtigungen*

Die Erstbewertung des Finanzvermögens erfolgt grundsätzlich zum Anschaffungswert. Bei der erstmaligen Anwendung von HRM2 erfolgt eine Neubewertung (sogenanntes Restatement) zum Verkehrswert und wird aufgrund von entsprechenden Nachweisen der einzelnen Positionen durchgeführt. Als Nachweise können unter anderem Verkehrswertgutachten (Immobilien), Depotauszüge (Wertschriften) oder Ertragswertberechnungen (Kulturland) herangezogen werden. Für die Folgebewertung, welche zum Verkehrswert zu erfolgen hat, sind aktuelle Nachweise beizubringen. Das Rechnungsprüfungsorgan muss Prüfungshandlungen durchführen, um sicherzustellen, dass die bilanzierten Werte der Anlagen durch entsprechende Nachweise belegt sind und dass die beigebrachten Nachweise aktuell, korrekt und verlässlich sind.

Die Erstbewertung des Verwaltungsvermögens erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Im Rahmen des Restatements werden die bestehenden Anlagen der Gemeinde gemäss Inventaren und Verzeichnissen entweder zum aktuellen Buchwert nach HRM1 übernommen oder es erfolgt eine Neubewertung. Das Vorgehen einer allfälligen Neubewertung ist kantonal unterschiedlich. Das Rechnungsprüfungsorgan muss im Rahmen der Prüfung des Restatements ein Verständnis über den Vorgang dieses Übergangs gewinnen und entsprechende Detailprüfungen durchführen (Gesamtabstimmung, Belegprüfungen, Prüfung von Berechnungen etc.).

Weiter werden die Positionen Rückstellungen und aktive und passive Rechnungsabgrenzungen einer Neubewertung im Rahmen der Erstanwendung von HRM2 unterzogen. Hier hat das Rechnungsprüfungsorgan zu prüfen, ob die nach HRM2 teilweise strengeren Definitionen für die Bildung und Auflösung eingehalten werden.

Wertberichtigungen auf dem bilanzierten Wert von Positionen des Finanz- oder des Verwaltungsvermögens sind vorzunehmen, falls eine dauerhafte Wertverminderung absehbar ist. Dieser im Grundsatz nicht neue Vorgang wird aufgrund der Bewertung des Finanzvermögens zum Verkehrswert an Wichtigkeit zunehmen. Auch bei Anlagen des Verwaltungsvermögens ist denkbar, dass eine dauerhafte Wertverminderung eintritt (z. B. Baumängel) und aus diesem Grund die vorgesehene Nutzungsdauer nicht erreicht werden kann. Das Rechnungsprüfungsorgan hat entsprechend Prüfungshandlungen durchzuführen, um Anzeichen einer allfälligen dauerhaften Wertverminderung bei Anlagen zu erkennen. Diese Prüfungshandlungen umfassen unter anderem die Beurteilung der internen Kontrollen bei der Gemeinde, die Befragung der verantwortlichen Personen, die Durchsicht der Protokolle der zuständigen Kommissionen oder auch die Konsultation von Experten.

# Tipps und Trends

Schweiz

*Die Geldflussrechnung* Mit der Geldflussrechnung erhält die Jahresrechnung nach HRM2 ein neues Element. Die Geldflussrechnung kann aufgrund des harmonisierten Kontenplans mittels vorgegebener Eingabemasken standardisiert werden. Die Prüfung der Geldflussrechnung durch das Rechnungsprüfungsorgan beinhaltet daher insbesondere die Abstimmung der Werte der Geldflussrechnung mit der Jahresrechnung und die Plausibilisierung der Geldflussrechnung als Ganzes. Voraussetzung für diesen Prüfansatz ist eine korrekte Kontierung der Geschäftsfälle (wie unter Kontenplan beschrieben). Weiter können Fehler auftreten, wenn eine nachträgliche Änderung von Buchungen in Bilanz und Erfolgsrechnung nicht in die Geldflussrechnung übernommen werden.

*Der erweiterte Anhang* Der Anhang zur Jahresrechnung wurde nach HRM2 wesentlich ausgebaut. Nebst verschiedenen neuen Elementen (Eigenkapitalnachweis, Rückstellungsspiegel, Anlagespiegel, etc.) sind auch zusätzliche Angaben im Sinne von Abweichungen vom Regelwerk mit Begründungen und die wesentlichen Grundsätze zur Bilanzierung und Bewertung (insbesondere Abschreibungsmethode und -sätze) offenzulegen. Das Rechnungsprüfungsorgan hat im Rahmen seiner Prüfung die Richtigkeit und die Angemessenheit der Angaben im Anhang zu überprüfen. Es handelt sich dabei unter anderem um Abstimmprüfungen zwischen Bilanz und Erfolgsrechnung und dem Anhang. Die verschiedenen Detailangaben sind durch die Gemeinde mittels Nachweisen zu belegen. Aufgrund des Umfangs des Anhangs nach HRM2 ist bereits bei der Prüfungsplanung ausreichend Zeit für diese Prüfungshandlungen zu berücksichtigen. Es besteht das Risiko, dass der Zeitbedarf unterschätzt wird.

*Die konsolidierte Betrachtungsweise* Inwiefern Gemeinden Anteile an Anstalten und weiteren Organisationen zu konsolidieren haben, wird durch die kantonale Gesetzgebung geregelt. In Kantonen, welche die Konsolidierungspflicht für ihre Gemeinden vorgesehen haben, werden die entsprechenden Anstalten und Organisationen entweder nach der Equity-Methode oder voll konsolidiert werden. Wenn keine Konsolidierung stattfindet, muss ein entsprechender Eintrag im Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel im Anhang erfolgen.

Für die Verwaltung und für das Rechnungsprüfungsorgan ergeben sich aus einer allfälligen Konsolidierungspflicht ebenfalls weitreichende Konsequenzen. Bei einer Vollkonsolidierung muss sichergestellt sein, dass die zu konsolidierende Organisation ebenfalls HRM2 anwendet und der Zeitpunkt des Vorliegens des Jahresabschlusses muss koordiniert werden. Die Prüfung beinhaltet alsdann auch die Summenbilanz beider Organisationen und die Eliminierung von gegenseitigen Bilanz- und Erfolgsrechnungspositionen.

*Die neue Software* Die neuen Anforderungen von HRM2 bedingen auch eine Anpassung der Finanzapplikation. Die Software-Anbieter sind am entwickeln der entsprechenden Lösungen, da jedoch die Umsetzung des Handbuchs HRM2 der Kantonalen Finanzdirektoren praktisch in jedem Kanton anders ausfallen wird, kann es keine gesamtschweizerische HRM2-Software geben. Für das Rechnungsprüfungsorgan stellt sich allenfalls die Problematik, dass die Gemeinde vollständig auf eine neue Software umsteigen muss und somit für die Verwaltung nebst der Einführung des neuen HRM2 auch die Umstellung auf neue Systeme und Prozesse stattgefunden hat. Die sich daraus ergebenden Risiken (interne Kontrollen im Bereich IT sind nicht mehr verlässlich, Fehlmanipulationen aufgrund neuer Systeme möglich etc.) sind im Rahmen der Prüfungsplanung zu berücksichtigen und gegebenenfalls durch entsprechenden Prüfungshandlungen zu minimieren (Einbezug von IT-Prüfern, vertiefte Prüfungen von systematischen Auswertungen, etc.).

## Übersicht der Risiken und möglicher Prüfungshandlungen

Bereich	Risiken	Prüfungen
Kontenplan	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ falsche Kontierungen</li> <li>▶ Falschdarstellung der Jahresrechnung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Beurteilung interne Kontrolle</li> <li>▶ Belegprüfungen</li> </ul>
Anlagebuchhaltung	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Anlagen sind nicht korrekt erfasst</li> <li>▶ Anlagen haben falsche Nutzungsdauern</li> <li>▶ Anlagen sind nicht richtig zugeordnet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Abstimmung mit früheren Inventaren</li> <li>▶ Überprüfung der korrekten Zuordnung der Funktionen und Anlagekategorien</li> </ul>
Neubewertungen Wertberichtigungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ nicht korrekte Bewertungen</li> <li>▶ nicht erkannte Wertminderungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Abstimmung der Bewertungen mit Nachweisen</li> <li>▶ Befragungen, Durchsicht von Protokollen, Konsultation von Experten</li> </ul>
Geldflussrechnung	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Inkonsistenz zu Jahresrechnung</li> <li>▶ falsche Berechnungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Abstimmung mit Jahresrechnung</li> <li>▶ Prüfung Berechnungen</li> <li>▶ Gesamtplausibilisierung</li> </ul>
Anhang	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Angaben sind nicht korrekt oder nicht angemessen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Detailangaben mittels Nachweisen prüfen</li> <li>▶ Abstimmen der Angaben mit der Jahresrechnung</li> </ul>
Konsolidierung	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ die zu konsolidierende Einheit wendet einen anderen Rechnungslegungsstandard an</li> <li>▶ Konsolidierungsbuchungen sind nicht korrekt</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ frühzeitige Abklärungen bezüglich Konsolidierungskreis und Abschlussstermine</li> <li>▶ Detailprüfung Konsolidierungsbuchungen</li> </ul>
Software	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Interne Kontrollen nicht mehr sichergestellt</li> <li>▶ Systemsicherheit gefährdet</li> <li>▶ Systemauswertungen nicht mehr verlässlich</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Überprüfung der Generellen IT-Kontrollen nach Systemanpassung</li> <li>▶ Beizug IT-Prüfer bei komplexen Verhältnissen</li> </ul>

**Fazit** Nicht nur für die Verwaltung, Behörde und Politik ergeben sich aus der Einführung von HRM2 weitreichende Konsequenzen. Auch das Rechnungsprüfungsorgan wird mit fachlichen Herausforderungen und neuen prüfungsrelevanten Problemstellungen konfrontiert, welche grossen Einfluss auf die Risikobeurteilung und die Prüfungsplanung haben. Nach meiner Beurteilung steigt die fachliche Anforderung an die Prüfung von Gemeinderechnung mit der Einführung von HRM2 an. Die verschiedenen neuen Elemente der Jahresrechnung und die Anwendung des True-and-Fair-View Prinzips (die Rechnungslegung soll möglichst weitgehend ein Bild des Finanzhaushalts geben, welches der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht) fordern die Prüfer heraus. Nach meiner Erfahrung muss folgedessen für die Prüfung einer Jahresrechnung nach HRM2 auch mit einem nicht unwesentlich höheren Zeitaufwand gerechnet werden. ■

### Ansprechpartner



Andreas Schwab-Gatschet  
Ernst & Young Bern  
Tel. +41 58 286 66 90  
andreas.schwab-gatschet@ch.ey.com

## Interne Revision im öffentlichen Sektor: Ein organisatorischer Zusammenschluss mit anderen Funktionen ist möglich!

*Bei kleineren Organisationen ist in der Praxis schon seit längerem eine steigende Tendenz zur personellen Verquickung der Internen Revision mit anderen Unternehmensfunktionen zu erkennen. Nun gibt es auch eine entsprechende Anmerkung für öffentliche Unternehmen im österreichischen Public Corporate Governance Kodex (B-PCGK).*

Laut Anmerkung zu Artikel 14.4 B-PCGK bedeutet die Verpflichtung zur Einrichtung einer Internen Revision nicht, dass die damit beauftragten Bediensteten des Unternehmens ausschließlich mit dieser Aufgabe betraut werden dürfen und hierfür eine eigene Organisationseinheit zu schaffen ist. Es hängt von der Größe des Unternehmens und dem damit gewöhnlich anfallenden Umfang der Revisionstätigkeit ab, wie die Interne Revision im Unternehmen implementiert wird.

Daraus ergibt sich für Unternehmen, welche in den Anwendungsbereich des B-PCGK fallen, die Möglichkeit, ihre Interne Revisionsfunktion personell mit anderen Unternehmensfunktionen zusammenzuschließen. Vor dem Hintergrund knapper personeller Ressourcen und den steigenden Anforderungen insbesondere im Bereich Compliance, stellt sich die Frage, mit welchen Funktionen ein solcher Zusammenschluss inhaltlich sinnvoll ist und auch Synergie mit sich bringt.

Die Objektivität der Internen Revision jedoch darf durch einen organisatorischen und personellen Zusammenschluss nicht übermäßig beeinträchtigt werden, denn die Objektivität der Internen Revision ist als Grundprinzip in den Standards der beruflichen Praxis der Internen Revision verankert:

*Erläuterung zu Standard 1100* Objektivität bezeichnet dabei eine unbeeinflusste Geisteshaltung, die es Internen Revisoren erlaubt, ihre Aufgaben dergestalt auszuführen, dass sie ihre Arbeitsergebnisse und deren Qualität vorbehaltlos vertreten können.

*Standard 1120* Interne Revisoren müssen unparteiisch und unvoreingenommen sein und jeden Interessenkonflikt vermeiden.

*Anmerkung zu Standard 1130* 1130.A1 - Interne Revisoren müssen von der Beurteilung von Geschäftsprozessen absehen, für die sie zuvor verantwortlich waren. Die Objektivität kann als beeinträchtigt angenommen werden, wenn ein Interner Revisor eine Aktivität prüft, für die er im Verlauf des vorangegangenen Jahres verantwortlich war.

Daraus ergibt sich, dass die Interne Revision jedenfalls diejenigen Unternehmensfunktionen nicht selbst prüfen darf, mit denen sie zusammengeschlossen ist. Für diese Funktionen käme eine Prüfung durch andere Prüfungseinrichtungen in Frage.

# Tipps und Trends

## Österreich

Aus unserer Prüfungspraxis kennen wir Zusammenschlüsse der Internen Revision mit verschiedenen Funktionen. In letzter Zeit wird zunehmend ein Zusammenschluss mit der Compliance-Funktion in Erwägung gezogen. Das ergibt sich aus der Notwendigkeit, den Bereich Compliance in den Organisationen einen höheren Stellenwert zukommen zu lassen, ohne übermäßig Ressourcen aufzubauen. Es besteht üblicherweise bereits eine funktionsübergreifende Beziehung zwischen Interner Revision und der Compliance-Funktionen. Die Interne Revision unterstützt z. B. die Einführung von Compliance-Management-Systemen beratend und/oder prüft die Einhaltung von Compliance-Vorschriften im Zuge von Prüfungen des Internen Kontrollsystems.

Eine weitere Funktion, welche für eine personelle Verschmelzung in Frage kommt, bildet das Qualitätsmanagement. Es ist in vielen Unternehmen bereits gängige Praxis, dass Aktivitäten wie die Überprüfung der Einhaltung von Qualitätskontrollen und -standards im Zusammenspiel mit der Internen Revision durchgeführt werden. Insbesondere in Organisationen, in denen eine Zertifizierung des Qualitätsmanagement angestrebt wird, ist eine entsprechende Erweiterung des Aufgabenbereiches der Internen Revisoren in diese Richtung sinnvoll.

Die Verquickung der Funktion der Internen Revision mit Teilfunktionen des Finanzwesens ist weniger häufig anzutreffen. Dies ist sicher auch der Tatsache geschuldet, dass das Finanzwesen ein klassisches Prüfungsgebiet der Internen Revision darstellt und daher die Objektivität der Internen Revision eher häufig bedroht sein könnte. Hier gilt es, auch den Prüfungsplan der Internen Revision vor Augen zu haben und eine Lösung für Prüfungen im Bereich des Finanzwesens zu finden.

Um die punktuell bedrohte Objektivität der Internen Revision zu bewahren, besteht neben der Prüfungsdurchführung durch andere Instanzen auch die Möglichkeit, eine strikte Trennung der Verantwortlichkeiten innerhalb der Internen Revision zu etablieren. So könnte z. B. jener Revisor, welcher gleichzeitig Compliance-Management-Funktionen innehat, von Prüfungen in Zusammenhang mit dem Compliance-Management strikt ausgeschlossen bleiben und ein zweiter Interner Revisor diese Prüfungen durchführen.

Es hängt auch immer von der Branche und dem Unternehmen selbst ab, inwieweit die personelle Verquickung der Internen Revision mit einer anderen Unternehmenseinheit sinnvoll ist. Grundsätzlich ist die Bereitstellung dieser Möglichkeit durch den B-PCGK zu begrüßen, da damit der Praxis gefolgt wird und sich durchaus Synergien realisieren lassen und Effizienzsteigerungen erreicht werden können. ■

---

### Ansprechpartner



Jörg Johannsen  
Ernst & Young  
Tel. +43 1 21170 1052  
[joerg.johannsen@at.ey.com](mailto:joerg.johannsen@at.ey.com)

# Eschborner Forum

**Ernst & Young Eschborn/Frankfurt am Main, 25. Juni 2013**

**Expertengespräch zum Thema:**

Bauprojekte ermöglichen und Schieflagen vermeiden - Entwicklungen verstehen, neue Wege beschreiten!

Große Bauprojekte in Schiefelage sind momentan in aller Munde. Die negative Wahrnehmung in der Öffentlichkeit, aber auch bei Entscheidungsträgern, erschwert neue Investitionsvorhaben zusätzlich. Der Rechtfertigungsdruck steigt ständig und der Kommunikationsanspruch nimmt zu. Gleichzeitig ist gerade der Investitionsbedarf kaum zu bestreiten. Unabhängig von politischen Denkrichtungen und der Ausrichtung wirtschaftlicher Tätigkeiten bedarf es jährlich erheblicher Bau- und Infrastrukturinvestitionen, um bestehende Strukturen zu erhalten, zu verbessern oder auch umzugestalten.

Wir sind mittlerweile an einem Punkt angekommen, an dem wir mit den üblichen Bauplanungs- und Realisierungsmodellen, aber auch mit den bekannten Kommunikations- und Vertragsmodellen kaum noch weiter kommen. Selbst für Fachleute ist es schwer, alle aktuellen Trends und Anforderungen für Projekte mit erhöhter gesellschaftlicher Wahrnehmung zu verfolgen und zu verstehen.

Die Problematik ist extrem vielschichtig. Ernst & Young hat einige Denkansätze entwickelt, die gängige Kommunikations- und Realisierungsmodelle aus dem Blickwinkel der Psychologie, Soziologie und Managementtheorie hinterfragen und Handlungsalternativen aufzeigen. Auch wenn dies noch nicht die allumfassende Lösung ist, so wollen wir zumindest neue Ideen anstoßen, um zu einer Verbesserung des derzeitigen Status beizutragen.

Wir möchten Sie einladen, mit unseren Experten zwei wichtige Aspekte dieser Veränderungen zu diskutieren:

- ▶ Projekte durch strategische Kommunikation ermöglichen und kritische Bauprojekte zu öffentlicher Akzeptanz führen
- ▶ Sicherheit und Gestaltungsmöglichkeiten für Entscheidungsträger durch umfassendes Risikomanagement bei Großprojekten

Wir würden uns freuen, Sie bei unserer Veranstaltung „Eschborner Forum“ am 25. Juni 2013 in unserer Niederlassung in Eschborn/Frankfurt am Main begrüßen zu dürfen!

**Weitere Informationen und Anfragen:**

[stefan.heidenblut@de.ey.com](mailto:stefan.heidenblut@de.ey.com)

Termine

## **Ernst & Young NPO-Tag Aktuelles zur Steuer und Rechnungs- legung für Non-Profit-Organisationen**

**Ernst & Young Stuttgart, 3. Juli 2013**

Im Rahmen unserer jährlich stattfindenden Veranstaltung möchten wir Non-Profit-Organisationen über aktuelle steuerliche Themen aus unserer Beratungspraxis informieren. Professor Matthias Alber von der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg wird die aktuellen Entwicklungen im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht vorstellen. Schwerpunkt des Vortrags von Professor Alber wird das neue „Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts“ sein. Des Weiteren werden Roland Bender und Michael Weinmann von der Robert Bosch Stiftung GmbH zum Thema „Integrierte Finanzbuchhaltung als Basis für erfolgreiches Projektkostencontrolling – das Beispiel Robert Bosch Stiftung“ referieren. Daneben werden wir aktuelle Entwicklungen zur Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen vorstellen.

Vor, während und nach der Veranstaltung besteht ausreichend Gelegenheit zu Gesprächen mit den Referenten – auch individuelle Fragestellungen können gerne diskutiert werden.

Wir würden uns freuen, Sie auf unserem Ernst & Young NPO-Tag begrüßen zu dürfen!

**Weitere Informationen und Anfragen:**

[Thilo.Scharfenecker@de.ey.com](mailto:Thilo.Scharfenecker@de.ey.com)

Termine

## **Hochschulforum NRW 2013**

### **Veranstalter: NRW.BANK**

### **Mitveranstalter: Ernst & Young**

#### **NRW.BANK Düsseldorf, 28. Juni 2013**

Ernst & Young ist Mitveranstalter des Hochschulforums NRW 2013, zu dem die NRW.BANK am Freitag, den 28. Juni 2013, in ihre Räume in Düsseldorf, Kavalleriestraße 22, einlädt.

Hauptrednerin wird die Ministerin für Innovation, Wissenschaft und Forschung, Svenja Schulze, sein. Sie wird u. a. über beabsichtigte Änderungen des Hochschulgesetzes Nordrhein-Westfalen sprechen. Ernst & Young wird eine Studie zu Campus-Management-Systemen vorstellen; weitere Referenten von Ernst & Young sprechen zu den Themen Hochschulimmobilien und zu aktuellen Steuerrechtsfragen, die für Hochschulen relevant sind.

Vor, während und nach der Veranstaltung besteht ausreichend Gelegenheit zu Gesprächen mit den Referenten – auch individuelle Fragestellungen können gerne diskutiert werden.

Wir würden uns freuen, Sie auf dem Hochschulforum NRW 2013 in Düsseldorf begrüßen zu dürfen!

**Weitere Informationen und Anfragen:**

Manfred.Morgenstern@de.ey.com

oder

NRW.BANK, Öffentliche Kunden, Nicola Trendelkamp, Tel. +49 251 91741 2765



## **Ernst & Young Workshop Steuern und Immobilien**

### **Ernst & Young Düsseldorf, 11. Juni 2013**

Im Zuge unserer periodisch stattfindenden Veranstaltung möchten wir nicht nur über aktuelle steuerliche Themen informieren, sondern auch die derzeitigen Entwicklungen im Bereich der Immobilienbesteuerung vorstellen.

Es werden bei der Veranstaltung vier Immobilien-Workshops zu den Themen:

- ▶ Ertragsteuern (Dr. Juergen Schimmele/Anja Hassel)
- ▶ Grunderwerbsteuer (Mark Gebauer)
- ▶ Umsatzsteuer (Sybille Schilling)
- ▶ Öffentliche Hand (Thomas Deckers/Klaus Rodekamp)

angeboten. Die Veranstaltung ist so konzipiert, dass die Teilnehmer jeweils an zwei Workshops teilnehmen können.

Vor, während und nach den Workshops besteht ausreichend Gelegenheit zu vertiefenden Gesprächen mit den Vortragenden, in denen gerne auch individuelle Fragestellungen diskutiert werden können.

Wir freuen uns, Sie auf dieser Veranstaltung begrüßen zu dürfen.

**Weitere Informationen und Anfragen:**  
mark.o.gebauer@de.ey.com

# Ansprechpartner

## Deutschland

### Wirtschaftsprüfung

Hans-Peter Busson  
Eschborn/Frankfurt am Main  
Telefon +49 6196 996 25271  
hans-peter.busson@de.ey.com

### Steuerberatung

Gabriele Kirchhof  
Köln  
Telefon +49 221 2779 25680  
gabriele.kirchhof@de.ey.com

### Real Estate

Dietmar Fischer  
Eschborn/Frankfurt am Main  
Telefon +49 6196 996 24547  
dietmar.fischer@de.ey.com

### Organisationsberatung für die öffentliche Verwaltung und NPOs

Cornelia Gottbehuet  
München  
Telefon +49 89 14331 17232  
cornelia.gottbehuet@de.ey.com

## Schweiz

### Wirtschaftsprüfung

Bernadette Koch  
Bern  
Telefon +41 58 286 77 52  
bernadette.koch@ch.ey.com

## Österreich

### Wirtschaftsprüfung

Elfriede Baumann  
Wien  
Telefon +43 1 211 70 1141  
elfriede.baumann@at.ey.com

## Herausgeber

Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Mergenthalerallee 3 - 5  
65760 Eschborn

## Verantwortlicher Partner

Hans-Peter Busson  
Eschborn/Frankfurt am Main  
Telefon +49 6196 996 25271  
hans-peter.busson@de.ey.com

## Redaktion

Birgit Neubert  
Berlin  
Telefon +49 30 25471 21340  
birgit.neubert@de.ey.com

Wenn Sie unseren Newsletter nicht mehr erhalten möchten, schreiben Sie uns an [public.services@de.ey.com](mailto:public.services@de.ey.com)

Anmeldungen zum Bezug des Public Services Newsletters können Sie unter folgenden Homepages vornehmen:

Deutschland: [www.ps-ey.de](http://www.ps-ey.de)  
Schweiz: <http://ch.ps-ey.de>  
Österreich: <http://at.ps-ey.de>

Alle bisherigen Ausgaben des Public Services Newsletters können ebenfalls unter den oben genannten Homepages abgerufen werden.

## Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### Die globale Ernst & Young-Organisation im Überblick

Die globale Ernst & Young-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Transaktionsberatung sowie in den Advisory Services. Ihr Ziel ist es, das Potenzial ihrer Mitarbeiter und Mandanten zu erkennen und zu entfalten. Die 167.000 Mitarbeiter sind durch gemeinsame Werte und einen hohen Qualitätsanspruch verbunden.

Die globale Ernst & Young-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter [www.de.ey.com](http://www.de.ey.com).

© 2013

Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
All Rights Reserved.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität; insbesondere kann diese Publikation nicht den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen. Eine Verwendung liegt damit in der eigenen Verantwortung des Lesers. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der internationalen Ernst & Young-Organisation wird ausgeschlossen. Bei jedem spezifischen Anliegen sollte ein geeigneter Berater zurate gezogen werden.

Wir legen großen Wert auf geschlechtliche Gleichberechtigung. Zur besseren Lesbarkeit der Texte wird in diesem Newsletter gelegentlich nur die maskuline oder feminine Form gewählt. Dies impliziert keine Benachteiligung des jeweils anderen Geschlechts. Wenn Sie also z. B. von Autoren, Ansprechpartnern oder Unternehmern lesen, dann meinen wir natürlich auch die Autorinnen, Ansprechpartnerinnen und Unternehmerinnen usw. Wir danken für Ihr Verständnis.