



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

Die Umsetzung der Transparenzrichtlinie in Österreich

verfasst von / submitted by

Jasmin Böhm-Welbich BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2017 / Vienna 2017

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto Altenburger

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	V
Abkürzungsverzeichnis	VI
1 Einleitung	2
1.1 Einführung	2
1.2 Literaturstand	3
1.3 Problemstellung	4
1.4 Aufbau der Arbeit	5
2 Europarechtliche Transparenzanforderungen	7
2.1 Die Bedeutung öffentlicher Unternehmen im Wettbewerbsrecht der EU	7
2.1.1 Wettbewerbsrecht im Allgemeinen	7
2.1.2 Liberalisierungsmaßnahmen auf supranationaler Ebene	8
2.1.3 Beihilferecht im Speziellen	10
2.1.3.1 Unternehmensbegriff	10
2.1.3.2 Vorteilsgewährung	12
2.1.3.3 Grundsatz der Bestimmtheit	13
2.1.3.4 Staatliches Handeln oder Handeln unter Verwen-	
dung staatlicher Mittel	15
2.1.3.5 Wettbewerbsverzerrung und Beeinträchtigung des	
innergemeinschaftlichen Handels	16
2.1.4 Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse .	18
2.2 Formen staatlicher Beihilfen	23
2.2.1 Kapitalzufuhr	24
2.2.2 Zinszuschüsse	25
2.2.3 Garantien	25
2.2.4 Steuerliche Beihilfen	27
2.3 Transparenz und das Sekundärrecht der EU	29
2.3.1 Die Transparenzrichtlinie in ihrer Ursprungsform	29
2.3.2 Entwicklungsschritte bis zur heute gültigen Fassung	35

2.3.3	Die Transparenzrichtlinie in ihrer aktuellen Form	37
2.3.4	Ableitung der Transparenzanforderungen	39
3	Der Jahresabschluss als Instrument für mehr Transparenz	41
3.1	Transparenz in österreichischen Rechnungslegungsnormen	41
3.1.1	Unternehmensrechtliche Rechnungslegungsnormen	41
3.1.2	Sonderrechnungslegungsgesetz	43
3.1.3	AFRAC-Stellungnahme für den öffentlichen Sektor	47
3.2	Transparenz in internationalen Rechnungslegungsnormen	50
3.2.1	IAS 7 - Kapitalflussrechnung	50
3.2.2	IFRS 8 - Segmentberichterstattung	52
4	Analyse der Umsetzung der Transparenzrichtlinie durch österreichische und internationale Rechnungslegungsnormen	57
4.1	Die systematische Einordnung der staatlichen Beihilfen in Österreich	57
4.2	Die gebräuchlichsten Formen staatlicher Beihilfen in Österreich	58
4.3	Entflechtungsvorgaben	61
4.3.1	Vergleich mit den unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsnormen	61
4.3.2	Vergleich mit dem Sonderrechnungslegungsgesetz	63
4.3.3	Vergleich mit der AFRAC-Stellungnahme	63
4.3.4	Vergleich mit internationalen Rechnungslegungsnormen	64
4.4	Vermeidung von Quersubventionierung	64
4.4.1	Vergleich mit den unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsnormen	64
4.4.2	Vergleich mit dem Sonderrechnungslegungsgesetz	65
4.4.3	Vergleich mit der AFRAC-Stellungnahme	65
4.4.4	Vergleich mit internationalen Rechnungslegungsnormen	65
4.5	Zusammenfassende Darstellung	66
5	Die empirische Untersuchung	69
5.1	Ziel der Untersuchung	69
5.2	Abgrenzung der Stichprobe	69

5.3	Deskriptive Statistik	74
5.4	Darstellung der gebräuchlichsten Formen staatlicher Beihilfen im Jahresabschluss	76
5.4.1	Anwendung der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsnormen	76
5.4.2	Anwendung des Sonderrechnungslegungsgesetzes	81
5.4.3	Anwendung der AFRAC-Stellungnahme	85
5.4.4	Anwendung der internationalen Rechnungslegungsnormen . . .	86
5.5	Zusammenfassung der Ergebnisse	87
6	Schlussbemerkungen	89
	Literatur	92
	Anhang	96

Abbildungsverzeichnis

1	Abgrenzung öffentlicher Betriebe	10
2	Darstellung der Transparenzrichtlinie 1980	32
3	Darstellung der Transparenzrichtlinie 2000	38
4	Industriezweige des verarbeitenden Gewerbes	45
5	Darstellung des SRLG	47
6	Grundsätzlicher Aufbau der Kapitalflussrechnung nach IAS 7	50
7	EU-28: Staatliche Beihilfen von 2007 bis 2014	58
8	Österreich: Staatliche Beihilfen von 2007 bis 2014	60
9	Österreichische Rechnungslegungsnormen im Kontext	66
10	Zusammenfassende Darstellung der Transparenzanforderungen	67
11	Übersicht der Einheiten des öffentlichen Sektors gemäß ESVG 2010	70
12	Analyse der Stichprobe	73
13	Zuordnung der Stichproben zu den einzelnen Rechnungslegungsvor- schriften	75
14	Zuordnung der Stichproben zu den COFOG-Kriterien	75
15	Organisationsstruktur ÖBB Konzern	76
16	ÖBB Jahresabschlüsse nach Bereichen	77
17	Organisationsstruktur ASFINAG Konzern	82
18	Organisationsstruktur BIG Konzern	84
19	Segmentierung nach Sektoren im BIG Konzern	86
20	Segmentierung nach Konzernunternehmen im BIG Konzern	87

Abkürzungsverzeichnis

AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
Aufl.	Auflage
bzw.	beziehungsweise
DAWI	Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse
d.h.	das heißt
EK	Europäische Kommission
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
f.	folgende
ff.	fortfolgend
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
Hrsg.	Herausgeber
i.d.g.F.	in der geltenden Fassung
i.V.m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standard(s)
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
resp.	respektive
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer

S.	Seite
Slg.	Sammlung
SRLG	Sonderrechnungslegungsgesetz
UGB	Unternehmensgesetzbuch
Vgl.	Vergleiche
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

1.1 Einführung

Die Errichtung eines Binnenmarkts ist eines der zentralen Ziele der Europäischen Union (EU). Der Binnenmarkt ist ein unionsrechtlich gestalteter Wirtschaftsraum, der nicht durch Binnengrenzen behindert wird und somit Teilnehmer wettbewerblich auf zahlreichen (sachlich, räumlich, und zeitlich) relevanten Märkten tätig werden können. Das Konzept des Binnenmarkts soll den Wirtschaftsteilnehmern ein hohes Maß an ökonomischer Entscheidungsfreiheit innerhalb der EU bieten.¹ Maßgebliche Vorschrift des Binnenmarktkonzepts, und damit einhergehend einen Wettbewerbsrahmen in der EU vorzugeben, ist in Art. 3 Abs. 3 EUV² festgeschrieben.³

„Die Union errichtet einen Binnenmarkt. Sie wirkt auf die nachhaltige Entwicklung Europas auf der Grundlage eines ausgewogenen Wirtschaftswachstums und von Preisstabilität, eine in hohem Maße wettbewerbsfähige soziale Marktwirtschaft ... hin.“

Der rechtliche Rahmen des Wettbewerbsrechts zur Erreichung der Zielvorgabe aus Art. 3 Abs. 3 EUV konkretisiert sich in den Art. 101 bis 109 AEUV.⁴ Die Art. 101 bis 105 AEUV kommen zur Anwendung bei Unternehmen, die gegen wettbewerbsrechtliche Auflagen bei Kartellbildungen, Fusionierungen, missbräuchliche Nutzung von Marktmachtpositionen oder Vergabe von staatlichen Zuwendungen verstoßen. Die Art. 107 bis 109 AEUV schützen den freien und effektiven Wettbewerb auf dem Binnenmarkt vor staatlicher Beeinflussung in Form staatlicher Zuwendungen. Art. 106 AEUV nimmt eine besondere Stellung im Wettbewerbsrecht ein und verweist auf Anwendung des Wettbewerbsrechts auf öffentliche Unternehmen.⁵ Öffentliche Unternehmen, die im Eigentum der öffentlichen Hand stehen, sind der Kritik ausgesetzt, Wettbewerbsvorteile gegenüber privaten Unternehmen zu generieren und da-

¹ Vgl. *Koenig / Schreiber* (2010), S. 1.

² Vertrag über die Europäischen Union vom 13.12.2007, ABl. Nr. C 115 v. 09.05.2008, S. 13 – 45.

³ Protokoll Nr. 27 vom 13.12.2007, ABl. Nr. C 115 v. 09.05.2008, S. 309.

⁴ Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union vom 13.12.2007, ABl. Nr. C 115 v. 09.05.2008, S. 47 – 199.

⁵ Vgl. *Tiegelkamp* (2005), S. 30.

durch den Wettbewerb zu verzerren, da sie leichten Zugang zu staatlichen Beihilfen jeglicher Art haben. Es wird argumentiert, dass öffentliche Unternehmen keiner ausreichenden Kontrolle unterliegen und es mangels offenzulegender Jahresabschlüsse es an Transparenz fehle.⁶ Aus der Kritik wird deutlich, warum sich die Europäische Kommission (EK) dazu veranlasst gesehen hat, die Transparenzrichtlinie zu erlassen. Einerseits sollen private und öffentliche Unternehmen gleich behandelt⁷ und andererseits Finanzströme zwischen öffentlicher Hand und öffentlichen Unternehmen sichtbar gemacht werden, damit die EK ihrer Rolle als Kontroll- und Aufsichtsorgan gerecht werden kann und Verstöße gegen das Wettbewerbsrecht untersucht werden können.⁸

1.2 Literaturstand

Öffentliche Unternehmen und staatliche Beihilfen stehen in vielerlei Hinsicht im Mittelpunkt wissenschaftlicher Auseinandersetzungen. Schröder geht in seiner Abhandlung auf die genauere Bestimmung des Begriffes Beihilfe⁹ ein und Schnabel erörtert die Einordnung öffentlicher Unternehmen im Wettbewerbsrecht.¹⁰ Aus steuerlicher¹¹ und prüfungsrelevanter¹² Sicht wurden öffentliche Unternehmen und staatliche Beihilfen im Zusammenhang betrachtet und die Auswirkungen auf betroffene Unternehmen untersucht. Insgesamt wurde die Transparenzrichtlinie von Oliver Tiegelkamp im Rahmen seiner Dissertation im Hinblick auf Umsetzung, Berechtigung und Erforderlichkeit evaluiert. Im Laufe seiner Untersuchungen kommt er zu dem Schluss, dass die Transparenzrichtlinie berechtigt und erforderlich ist. Die EK hat mit dem Erlass der Transparenzrichtlinie ein wichtiges Mittel zur Überwachung gewährter staatlicher Beihilfen an öffentliche Unternehmen zur Verfügung und damit Voraussetzungen für mehr Transparenz öffentlicher Finanzströme in Jahresabschlüssen ge-

⁶ Vgl. *Kirchhoff* (1987), S. 22 und *Tiegelkamp* (2005), S. 1.

⁷ Vgl. Ebenda, S. 30 bzw. *Kling / Dally* (2014), S. 4 f.: Gleichbehandlungsgrundsatz von privaten und öffentlichen Unternehmen.

⁸ Vgl. *Europäische Kommission (Hrsg.)* (2014), S. 3 f.

⁹ Vgl. *Schröder* (2015), S. 208.

¹⁰ Vgl. *Schnabel* (2014), S. 40 ff.

¹¹ Vgl. *Grube* (2007), S. 372.

¹² Vgl. *Schmitz / Vogel* (2011), S. 1994 f.

schaffen. Kritik besteht an der Kontrolle der Umsetzung der Transparenzrichtlinie in innerstaatliches Recht der einzelnen Mitgliedstaaten. Die Mitgliedstaaten haben keine Notwendigkeit in der Umsetzung gesehen mit dem Argument, dass sämtliche benötigten Informationen auf Verlangen zur Verfügung gestellt werden können. Die EK hat sich den Aussagen der Mitgliedstaaten mit der Begründung angeschlossen, dass die Verpflichtungen aus der Transparenzrichtlinie gegenüber der öffentlichen Hand bestehen und nicht gegenüber den öffentlichen Unternehmen direkt. Dennoch hat die Transparenzrichtlinie eine Auswirkung auf die Mitgliedstaaten gezeigt, nämlich die vermehrt ehrliche Notifizierung von staatlichen Beihilfen. Somit kommt der Transparenzrichtlinie die Bedeutung einer Disziplinierungsmaßnahme zu.¹³ Tiegelkamp zieht folgendermaßen Bilanz: „Aus der Nichtanwendungsspraxis der Transparenzrichtlinie nach alledem zu schließen die Richtlinie sei nicht erforderlich erscheint mithin unvertretbar. Denn nichts kann einfacher sein als durch die bloße Existenz der Transparenzrichtlinie Beihilfenehrlichkeit zu schaffen.“¹⁴

1.3 Problemstellung

Auf der Grundlage der Ausführungen von Tiegelkamp überprüft die vorliegende Arbeit die Umsetzung der Transparenzrichtlinie in innerstaatliches Recht am Beispiel Österreich und analysiert die Darstellung staatlicher Beihilfen in Jahresabschlüssen von öffentlichen Unternehmen anhand geltender österreichischer als auch internationaler Rechnungslegungsvorschriften.

Mit dem Beschluss des Sonderrechnungslegungsgesetzes (SRLG) im April 2007 ist, 27 Jahre nach Erlass der Transparenzrichtlinie, eine europarechtskonforme Grundlage zur Kontrolle der wettbewerbsrechtlichen Vorschriften in Österreich geschaffen worden. Damit können die finanziellen Beziehungen der öffentlichen Hand und Unternehmen, die in den Anwendungsbereich des SRLG fallen, transparent gemacht werden. Aus Sicht der EK ist, nach Gesichtspunkten der Angemessenheit und Wirksamkeit, eine effektive Anwendung der EU-Wettbewerbsvorschriften für öffentliche Unternehmen und Unternehmen, denen ausschließliche oder besondere Rechte nach

¹³ Vgl. *Tiegelkamp* (2005), S. 181 – 186.

¹⁴ Vgl. Ebenda, S. 184 [sic!].

Art. 106 Abs. 1 AEUV gewährt wurden oder die mit Dienstleistungen nach Art. 106 Abs. 2 AEUV betraut wurden, für die öffentliche Leistungen erhalten werden und womöglich in mehreren Geschäftsbereichen tätig sind, gegeben. Das Kernstück, zu mehr Transparenz und somit zur Vermeidung von Quersubventionen, ist die getrennte Buchführung für jenen Geschäftsbereich, der dem Wettbewerb unterliegt, und jenem, der dem geschützten Bereich angehört.¹⁵ Tiegelkamp kommt in seiner Dissertation zu dem Schluss, dass betroffene Unternehmen aufgrund ihrer Größenordnung den Erfordernissen aus der Transparenzrichtlinie mit relativ geringem Aufwand nachkommen können, da ein internes Rechnungswesen in der Form existiert, dass es mit dem externen Rechnungswesen verknüpft werden kann. Er verweist sowohl auf nationale als auch internationale Rechnungslegungsvorschriften. Die betroffenen Unternehmen können daher anhand vorhandener Rechnungslegungsvorschriften Transparenz in den Jahresabschlüssen herbeiführen.¹⁶

Darauf aufbauend wird eine Jahresabschlussanalyse für das Geschäftsjahr 2014 bei öffentlichen Unternehmen durchgeführt, da seit Inkrafttreten des Gesetzes einige Jahre vergangen sind und die Bilanzierenden Routine im Umgang mit der Materie erlangt haben. Dazu wird zum einen untersucht, in welcher Form die staatliche Beihilfe den öffentlichen Unternehmen zugeführt wurde. Diese Analyse liefert ebenfalls Erkenntnisse über den Stand der Entflechtungsmaßnahmen in Österreich. In einem weiteren Schritt wird untersucht, wie in der Bilanzierungspraxis mit öffentlichen Zuwendungen umgegangen wird. Nutzen die Gesellschaften die Möglichkeiten, die die nationalen bzw. internationalen Rechnungslegungsvorschriften bieten? Wenn diese Frage mit Ja zu beantworten ist, kann dann auch die bestehende Kritik gegenüber öffentlichen Unternehmen entkräftet werden?

1.4 Aufbau der Arbeit

Die vorliegende Arbeit wird in vier Teile gegliedert. Der erste Teil, Kapitel 2, beschäftigt sich mit den europarechtlichen Transparenzanforderungen. In diesem Zusammenhang werden die Stellung öffentlicher Unternehmen zum Wettbewerbsrecht

¹⁵ Vgl. *Hörmanseder* (2007), S. 315.

¹⁶ Vgl. *Tiegelkamp* (2005), S. 184 und 193 ff.

der EU und staatliche Beihilfen erläutert. Einführend wird auf den Beihilfebegriff eingegangen sowie dazugehörend auf die Verbotsmerkmale des Art. 107 AEUV und die Formen staatlicher Beihilfen. Im Anschluss wird die Transparenzrichtlinie von der Entstehung bis zur heute gültigen Fassung erörtert und daraus werden die Transparenzanforderungen abgeleitet.

Der zweite Teil, das Kapitel 3, setzt sich mit den anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften auseinander, die zu mehr Transparenz im Jahresabschluss führen. Auf nationaler Ebene bedeutet das eine Auseinandersetzung mit dem Unternehmensgesetzbuch (UGB), dem SRLG, der Umsetzung der Transparenzrichtlinie, sowie der Stellungnahme des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC). Im internationalen Bereich sind Vorschriften, die ein Verständnis über die Finanzlage eines Unternehmens vermitteln, von Bedeutung.

Im dritten Teil, welches aus den Kapiteln 4 und 5 besteht, werden die Umsetzung der Transparenzrichtlinie und die Methodik der empirischen Untersuchung erläutert, anhand derer Aussagen zur Problemstellung getroffen werden können. In Kapitel vier werden die abgeleiteten Transparenzanforderungen aus der Transparenzrichtlinie mit den vorherrschenden österreichischen und internationalen Rechnungslegungsnormen in Beziehung gesetzt und verglichen. Der Vergleich soll verdeutlichen, inwiefern die Rechnungslegungsnormen Rahmenbedingungen schaffen, die Transparenzanforderungen im Jahresabschluss umzusetzen. In Kapitel 5 werden das Ziel der empirischen Untersuchung und die Stichprobe erörtert. Im Anschluss daran werden die Erkenntnisse aus der vorhergehenden Untersuchung aufbereitet, zusammengefasst und Schlüsse daraus gezogen.

Zum Abschluss werden die Ergebnisse im vierten Teil, Kapitel 6, zusammengefasst und darauf eingegangen, wie Unternehmen mit öffentlichen Zuwendungen im Jahresabschluss umgehen.

2 Europarechtliche Transparenzanforderungen

2.1 Die Bedeutung öffentlicher Unternehmen im Wettbewerbsrecht der EU

2.1.1 Wettbewerbsrecht im Allgemeinen

Ziel der EU ist es, innerhalb der Binnengrenzen eine „offene Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb“ zu etablieren. Die Wirtschaftsteilnehmer sollen durch den freien Handel ihren wirtschaftlichen Erfolg durch Angebot und Nachfrage selbst bestimmen und der Markt sich selbst regulieren können. Die Herstellung und der Erhalt des Binnenmarktes können durch die Wettbewerbsregeln gemäß Art. 101 ff AEUV gewährleistet werden.¹⁷ Jedoch sind staatliche Beihilfen als strukturpolitische Maßnahmen in der EU nicht wegzudenken und stellen ein Hilfsmittel in wettbewerbschwachen Regionen dar. Das dynamische Umfeld in wettbewerbsstarken Bereichen mit verschiedenen Wirtschaftsakteuren, seien es die Mitgliedstaaten oder Unternehmen, stellt eine Herausforderung dar.¹⁸ Durch die „staatsgerichteten Wettbewerbsvorschriften“, welche die Art. 107 – 109 AEUV enthalten, wird ein Kontrollsystem für die Vergabe staatlicher Zuwendungen eingerichtet.¹⁹ Generell erklärt Art. 107 Abs. 1 AEUV staatliche Zuwendungen als mit dem Binnenmarkt unvereinbar. Ausnahmetatbestände beinhalten Art. 107 Abs. 2 – Legalausnahmen, Abs. 3 – Ermessenstatbestände, sowie Art. 106 Abs. 2 AEUV – Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse.²⁰ Art. 107 Abs. 1 AEUV i.d.g.F. besagt:

„Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“

¹⁷ Vgl. *Koenig/Schreiber* (2010), S. 1.

¹⁸ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 4 f.

¹⁹ Vgl. *Koenig / Schreiber* (2010), S. 2.

²⁰ Vgl. Ebenda, S. 218.

Somit enthält der Wettbewerbsrahmen kein unumgängliches Verbot von staatlichen Beihilfen. Jedoch sollen Beihilfen vorbehaltlich der Genehmigung bzw. Freistellung durch die EK präventiv verboten sein. Damit eine staatlich gewährte Beihilfe als verboten bewertet wird, muss sie sämtliche Verbotsmerkmale aus Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen, welche im Kapitel 2.1.3 Beihilferecht im Speziellen näher beschrieben werden.²¹

An dieser Stelle sei auch auf den Beihilfegriff an sich näher eingegangen. Der Beihilfegriff ist kein eindeutig definierter Rechtsbegriff, wie aus Art. 107 Abs. 1 AEUV hervorgeht. Aufgrund der Vielschichtigkeit seines Einsatzgebietes wäre eine abschließende Beschreibung in den Verträgen nicht zielführend. Um den Bedürfnissen des oben beschriebenen Spannungsfeldes, Gewährung und Reglementierung staatlicher Beihilfen, gerecht zu werden, wurde in den Verträgen der EU auf eine eindeutige Definition des Beihilfegriffs verzichtet und dieser lediglich theoretisch niedergeschrieben. Die EK gewährleistet in ihrer Kontrollfunktion, auf einen breiten Anwendungsbereich des Beihilfegriffs zu achten und getätigte Ausnahmen seitens der Mitgliedstaaten streng zu bewerten.²²

2.1.2 Liberalisierungsmaßnahmen auf supranationaler Ebene

Die gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Bestrebungen der EK haben mit der Integration in einen europaweiten Binnenmarkt und der Währungsunion begonnen. Mit Öffnung der Märkte und Flexibilisierung des Wirtschaftslebens hat sich die Liberalisierung ebenfalls in Bereichen fortgesetzt, die als marktunförmig zu organisieren wahrgenommen wurden. Als marktunförmige Organisationen werden vor allem solche angesehen, die dem öffentlichen Sektor zuzuordnen sind.²³

Im Wesentlichen sind folgende Bereiche des öffentlichen Sektors damit angesprochen:²⁴

1. **Staatskapital:** Darunter versteht man teilweise oder zur Gänze im staatlichen

²¹ Vgl. *Soltész* (2011), S. 541.

²² Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 4 f.

²³ Vgl. *Raza/Wedl/Angelo* (2004), S. 16.

²⁴ Vgl. *Zeuner* (1998), S. 284 – 300.

Eigentum befindliche Unternehmen, die einer Erwerbstätigkeit nachgehen, wie z.B. Warenmärkte mit konkurrierenden Privatanbietern.

2. **Leistungen der öffentlichen Infrastruktur:** In der EU-Fachsprache heißen diese Leistungen „Leistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse“. Darunter werden staatsnahe regulierte Unternehmen mit Monopolcharakter verstanden – auch als „geschützter Sektor“ bekannt. Hiermit sind netzgebundene Branchen, wie Post, Telekommunikation, Verkehr, Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung sowie Schulen und Universitäten gemeint.

3. **Kernfunktionen der staatlichen Verwaltung:** Darunter versteht man hoheitliche Aufgaben, wie Sicherheit, Meldewesen, Kontrolltätigkeiten.

Die drei Bereiche des öffentlichen Sektors lassen sich in der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre in zwei Kategorien einteilen, in die Leistungs- und die Hoheitsverwaltung. Zur Leistungsverwaltung zählen das Staatskapital und Leistungen der öffentlichen Infrastruktur, die sich mit der Individualgüterproduktion in einem Staat beschäftigen. Die Kernfunktionen der staatlichen Verwaltung werden der Hoheitsverwaltung zugeordnet und bedienen Kollektivgüter in einem Staat, wie Sicherheit und Ordnung, Bildung, Gesundheit und soziale Wohlfahrt. Die Öffentlichen Betriebe zur Ausführung öffentlicher Aufgaben sind Verwaltungs- oder auch Gewährleistungsbetriebe in der Hoheitsverwaltung oder in der Leistungsverwaltung Regiebetriebe ohne rechtliche Selbständigkeit und Körperschaften öffentlichen Rechts oder privaten Rechts bzw. öffentliche Unternehmen, die auch als Öffentliche Wirtschaft bezeichnet werden.²⁵ Die folgende Abbildung soll die Zusammenhänge verdeutlichen.

²⁵ Vgl. *Schauer* (2015), S. 11 – 14.

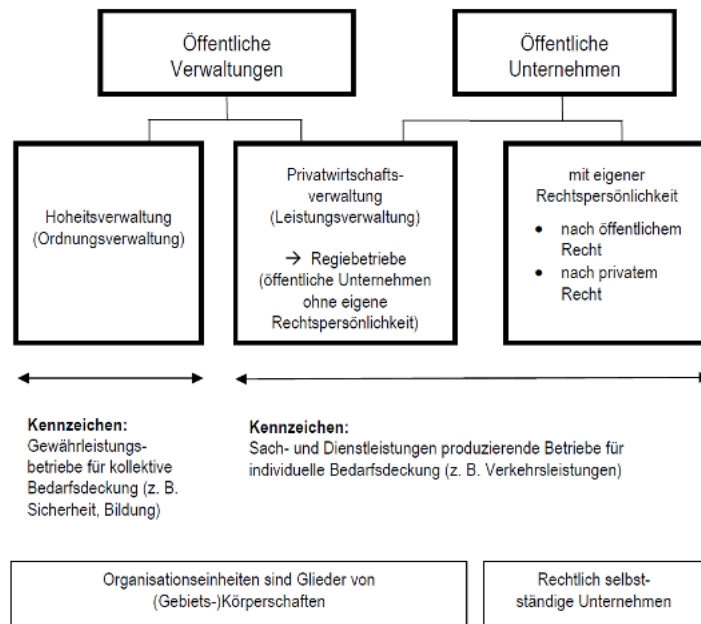


Abbildung 1: Abgrenzung öffentlicher Betriebe²⁶

Der Privatisierungsprozess von im staatlichen Eigentum befindlichen Unternehmen ist weitgehend abgeschlossen. Der „geschützte Sektor“ wird sektorweise Schritt für Schritt liberalisiert, da hier die Rahmenbedingungen komplexer sind. Bei den hoheitlichen Aufgaben ist eine Entwicklung hin zur Ausgliederung zu beobachten, wie z.B. bei der öffentlichen Sicherheit. Die Liberalisierungs- und Privatisierungspolitik erstreckt sich auf horizontaler und vertikaler Ebene. Auf horizontaler Ebene sind Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse (DAWI) betroffen, die in Kapitel 2.1.4 noch näher erläutert werden. Auf vertikaler Ebene regulieren sektorspezifische Richtlinien die Marktöffnung (siehe hierzu Kapitel 2.3.4 Ableitung der Transparenzanforderungen).²⁷

2.1.3 Beihilferecht im Speziellen

2.1.3.1 Unternehmensbegriff

Im gesamten Wettbewerbsrecht der EU, im Beihilferecht sowie im Bereich des Kartell-

²⁶ Entnommen aus: *Schauer* (2015), S. 13.

²⁷ Vgl. *Raza / Wedl / Angelo* (2004), S. 17.

und Missbrauchverbotes, herrscht ein „funktionaler Unternehmensbegriff“ vor. Ausschlaggebend ist nicht die Rechtsform oder die Finanzierungsvariante, sondern die ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens. Dabei ist nicht unbedingt auf die gesamte Unternehmung abzustellen. Es können auch kleinere Unternehmenseinheiten davon betroffen sein, wie behördliche Abteilungen eines Mitgliedstaates oder divisional oder funktional organisierte Einheiten innerhalb eines Unternehmens etc. Im Einzelfall ist zu prüfen, wo die wirtschaftliche Tätigkeit beginnt und aufhört und somit die Grenzen von Art. 107 Abs. 1 AEUV aufgezeigt werden. Hoheitliche Aufgaben, Tätigkeiten für den privaten Konsum oder Kollektivverträge sind nicht im Bereich der Beihilfenkontrolle verankert.²⁸ Jedoch kann die Abgrenzung schwierig sein. Eng verbundene wirtschaftliche Funktionen, wie beispielsweise das Errichten und das Betreiben eines Flughafens, fallen unter die Beihilfekontrolle; auch sind soziale, kulturelle oder gesundheitliche Aufgaben nicht pauschal aus dem Beihilferecht ausgeklammert. Wendet der Mitgliedstaat staatliche Mittel auf, um Konsumenten oder soziale Unternehmen zu fördern, kann es sich um mittelbare Zuwendungen bestimmter Unternehmen handeln. Somit sind ebenfalls indirekte Beihilfen laut Art. 107 Abs. 1 AEUV erfasst.²⁹

Die unternehmerische Tätigkeit besteht im Handel mit Waren oder Dienstleistungen in einem vorhandenen Markt. Voraussetzung eines solchen Marktes ist die prinzipiell mögliche Betätigung durch private Wirtschaftsteilnehmer. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) betont in seinen Urteilen immer wieder den weit ausgelegten Anwendungsbereich des Beihilferechts auf öffentlich-rechtliche Körperschaften. Art. 106 AEUV stellt sicher, dass öffentliche und private Unternehmen gleichbehandelt werden.³⁰ Argumentationen der Gegenseiten, wie „hoheitliche Befugnisse“ oder „verkehrs-, wirtschafts- und regionalpolitische Maßnahmen“, überzeugen den EuGH nicht, öffentliche Unternehmen pauschal vom Wettbewerbsrecht auszuschließen.³¹

²⁸ Vgl. *Koenig / Schreiber* (2010), S. 15.

²⁹ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 32 – 35.

³⁰ Vgl. Ebenda, Rn. 34.

³¹ Vgl. *Soltész* (2011), S. 541 sowie *Soltész* (2013), S. 134.

Erläuterung der öffentlichen Unternehmen : Öffentliche Unternehmen sind Organisationseinheiten, die den Bedarf, der ihr zugeordneten öffentlichen Aufgabe im Sinne des Gemeinwirtschaft, abdecken und sich im Eigentum des öffentlichen Trägers befinden.³² Öffentlich-rechtliche Körperschaften bzw. öffentlicher Träger sind Mitgliedstaat, Bund, Länder, Gemeinden sowie jede weitere Körperschaft öffentlichen Rechts und fungieren als Anteilseigner für öffentliche Unternehmen. Öffentlich-rechtliche Körperschaften können über öffentliche Unternehmen bestimmen, wenn sie 50 % oder mehr der Anteile halten, finanziell beteiligt sind oder über die Satzung oder sonstigen vertraglichen Regelwerken die Geschäfte des Unternehmens beeinflussen kann.³³

2.1.3.2 Vorteilsgewährung

Der Begriff „Beihilfe gleich welcher Art“ ist weit auszulegen, auch Subventionen sind darunter subsumiert.³⁴ Es findet sich keine nähere Definition im Gemeinschaftsrecht, da eine unzulässige Verengung des Begriffs vermieden werden soll. D.h. jede Maßnahme, gleich welcher Art („Vorschreiben, Erleichtern oder Verstärken“)³⁵, die die Belastungen von Unternehmen verringert, fällt darunter.³⁶ Die Bestimmung ist dahingehend zu interpretieren, dass die Wirkung der Beihilfe („effet utile“)³⁷ ausschlaggebend ist und keine marktgerechte Leistung der Beihilfe gegenübersteht.³⁸

Der „Private Investor Test“ ist ausschlaggebendes Instrument in der Beurteilungspraxis der EK sowie des EuGH. Das Prinzip wurde mit Mitteilung der EK vom 13. November 1993 als Eckpunkt zur Beurteilung staatlicher Beihilfen eingeführt. Der „Private Investor Test“ oder das „Prinzip von marktwirtschaftlich handelnden Kapitalgebern“ dient als Gradmesser marktgerechten staatlichen Verhaltens. Hierbei

³² Vgl. *Schauer* (2015), S. 12 und 21.

³³ Richtlinie über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen sowie über die finanzielle Transparenz innerhalb bestimmter Unternehmen (Transparenzrichtlinie) in der Fassung der Bekanntmachung vom 17.11.2006 (ABl. Nr. L 318, S. 17), Art. 2 lit. a und b.

³⁴ Vgl. *Koenig / Schreiber* (2014), S. 222 oder ebenfalls *Soltész / Winzer* (2013), S. 106.

³⁵ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn 7.

³⁶ Vgl. Ebenda, Rn. 4.

³⁷ Vgl. Ebenda, Rn. 1.

³⁸ Vgl. Ebenda, Rn 10 – 13.

wird das staatliche Verhalten dem eines umsichtigen Privatanlegers gegenübergestellt. Bei dieser Betrachtung werden die Gewinnchancen zugrundegelegt, die für einen Privatinvestor ausschlaggebend sind zu investieren. Motive wie Politik, Gesellschaft oder Sozialverhalten sprechen für ein Auftreten als Staat in seiner hoheitlichen Funktion und nicht als privater Wirtschaftsakteur.³⁹ Ein Vorteil wird dann gewährt, wenn der Privatanleger die Zuwendung nicht oder zu ungünstigeren Konditionen gewährt hätte. Dabei ist entweder von einem „long-term-investor“, der einem strukturpolitisch global und sektoral agierenden Konzern entspricht, oder von einem privaten Kapitalgeber mit kurzfristiger Gewinnausrichtung auszugehen.⁴⁰ Es liegt keine Beihilfe seitens des Mitgliedstaates vor, wenn der Test ein marktkonformes Verhalten ergibt. Die Beurteilung, ob ein marktkonformes Verhalten des Staates gegeben ist, ist einfach, wenn das „Gleichzeitigkeitskriterium“ erfüllt ist. Das bedeutet, dass Privatanleger und der Staat zum gleichen Zeitpunkt und analogen Bedingungen investiert haben. Sollte eine Vergleichsmöglichkeit zur Beurteilung der Vorteilsgewährung nicht vorhanden sein, hat der EuGH eine fiktive Betrachtung der Situation zu ermöglichen. Die EK soll anhand von objektiven und nachprüfbaren Merkmalen feststellen, ob eine Vorteilsgewährung vorliegt.⁴¹ Einer der Schwerpunkte europäischer Gerichte in deren Rechtssprechung ist der „Private Investor Test“ und dessen Konkretisierung, um auf diesem Gebiet mehr Rechtssicherheit zu schaffen.⁴²

2.1.3.3 Grundsatz der Bestimmtheit

Die Selektivität einer staatlichen Beihilfe wird an der Vergleichbarkeit zu anderen Wirtschaftsteilnehmern in dieser Situation gemessen. Dieses Kriterium einer staatlichen Beihilfe ist sohin dann erfüllt, wenn es zu einer Besserstellung „bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ in diesem „Bezugsrahmen“ kommt. In diesem Zusammenhang wird wieder die Wirkungsweise einer staatlichen Beihilfe angesprochen. Wird eine Ausnahme geschaffen, ist das Kriterium der Selektivität erfüllt.

³⁹ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 106.

⁴⁰ Vgl. *Koenig / Schreiber* (2014), S. 224.

⁴¹ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn 102 – 105.

⁴² Vgl. *Soltész* (2011), S. 541 f. sowie *Soltész* (2013), S. 134.

Generell sind andere Regelungstechniken vom Beihilferecht nicht ausgeschlossen. Jedoch tatsächlich ausgenommene Zuwendungen gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV sind jene Zuwendungen, die allen Unternehmen in einem Mitgliedstaatsgebiet zugutekommen. Durch das Beihilferecht soll der ökonomische Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten der EU nicht beeinträchtigt werden. Ein gutes Beispiel für eine generelle wirtschaftspolitische Maßnahme ist die Senkung der Körperschaftssteuer in einem Mitgliedstaat.⁴³

Die Bestimmtheit einer Beihilfe kann sich auf die Materie, wie Typen oder Arten von Unternehmen oder wirtschaftliche Stärke, auf Regionen oder Sektoren, wie die Textilbranche, beziehen. Eine Beihilfe kann generellen Charakter aufweisen, aber dennoch das Kriterium der Bestimmtheit erfüllen. Generelle Maßnahmen können Ermessensspielräume im Hinblick auf die Höhe der gewährten Zuwendungen an Unternehmen beinhalten. Eine andere Möglichkeit besteht in der versteckten Diskriminierung von Unternehmen, wenn eine generelle Maßnahme in ihrer tatsächlichen Wirkung einen Vorteil für einen Kreis von Unternehmen oder einen Produktionszweig bringt. Als Beispiel kann hier eine zwar generelle Maßnahme für die Herabsetzung der Arbeitgeberbeiträge zur Krankenversicherung genannt werden, die jedoch gestaffelt nach Geschlecht gesenkt wird. Die EK hat diese Maßnahme als Beihilfe gewertet, da die Maßnahme Frauen bevorzugt und dadurch Produktionszweige mit einem hohen Frauenanteil einen Vorteil lukrieren können.⁴⁴

Einen besonderen Stellenwert nimmt die Finanzierung von Infrastrukturmaßnahmen ein. Diese werden oft als allgemeine Maßnahme qualifiziert, die als solche nicht unter das Beihilferecht fallen. Die Frage, die sich in diesem Kontext stellt, ist, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Die Argumentation der Mitgliedstaaten beruht auf der Verneinung dieser Frage, damit im nächsten Schritt die Bestimmtheit ebenfalls verneint werden kann. Der EuG hat in Rechtssprechungen bereits darauf hingewiesen, dass Infrastrukturfinanzierungen nicht pauschal als hoheitliche Aufgaben gewertet werden und somit sehr wohl dem Beihilferecht unterworfen sein können. Als Beispiel kann hier – wie im Kapitel Unternehmensbegriff – das Errichten und Betreiben eines

⁴³ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 44 f.

⁴⁴ Vgl. Ebenda, Rn. 45 – 49.

Flughafens genannt werden.⁴⁵

2.1.3.4 Staatliches Handeln oder Handeln unter Verwendung staatlicher Mittel

Staatliche Beihilfen sollen allumfassend dem Mitgliedstaat zugerechnet werden können. Umgehungsmöglichkeiten der Beihilfegewährung über staatliche Einrichtungen werden somit unterbunden. Monetäre Mittel aus dem öffentlichen Budget von Bund, Ländern und Gemeinden sowie staatlicher Einrichtungen werden im Beihilferecht erfasst. Aufgrund der genauen Abgrenzung werden nichtstaatliche Mittel aus privater oder kirchlicher Quelle im Beihilferecht nicht berücksichtigt. Hierzu zählen Spenden, Unterstützungen von privat organisierten Kassen oder nichtstaatlichen Unternehmen.⁴⁶

Urteil Pearle (2004) : In diesem Zusammenhang ist ein wichtiges Urteil des EuGH zu erwähnen. In der Rechtssache Pearle B.V. wurde festgestellt, dass Pflichtbeiträge von Berufsmitgliedern, die zur Unterstützung einer Werbung für den Berufsstand herangezogen wurden, nicht dem Beihilferecht unterliegen.⁴⁷

Grundlegende Voraussetzung ist, dass keine staatliche Einflussnahme, gleich welcher Art, stattgefunden haben darf. Ebenfalls irrelevant ist die Dauer der Zugehörigkeit der Geldmittel zum Mitgliedstaat. Wenn der Mitgliedstaat die monetären Mittel kontrollieren kann und diese somit zur Verfügung stehen, ist das ein ausreichendes Indiz für die staatliche Zurechenbarkeit. Die Einflussnahme des Mitgliedstaates ist vielschichtig. Angewandte Indizien für die Zurechenbarkeit können sein:⁴⁸

- Beachtung von Richtlinien der Regierungseinrichtungen,
- Einbindung in das strukturelle Netzwerk der staatlichen Verwaltung,
- Tätigkeitsart und Ausübung unter marktkonformen Bedingungen der Konkurrenz,

⁴⁵ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 53 – 56.

⁴⁶ Vgl. Ebenda, Rn. 17 – 20.

⁴⁷ Vgl. Ebenda, Rn. 65.

⁴⁸ Vgl. Ebenda, Rn. 20.

- rechtlicher Status zu anderen Unternehmen,
- Aufsichtsintensität der Behörde.

Die EK muss anhand oben angeführter Indizien feststellen, ob der Mitgliedstaat Einfluss genommen hat oder nicht. Die Mittelherkunft einer staatlichen Beihilfe muss zu Lasten des öffentlichen Budgets gehen. Selbst wenn alle übrigen Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt sind, handelt es sich nicht um eine staatliche Beihilfe, wenn sie nicht direkt oder indirekt aus dem staatlichen Budget stammt.⁴⁹

Urteil PreussenElektra (2001) : In diesem Urteil hat der EuGH entschieden, dass nur Beihilfen, die aus staatlichen Mitteln direkt oder indirekt erfolgen, als Beihilfen gemäß Art. 107 (1) AEUV gewertet werden. Die verpflichtete Stromabnahme zu einem Mindesttarif durch Unternehmen der Elektrizitätsversorgung und die Aufteilung der Finanzlast zwischen vorgenannten Unternehmen und privaten Betreibern stellen kein Indiz für eine staatliche Einflussnahme dar. Das Urteil Pearle kann als Fortentwicklung des PreussenElektra-Urteils gesehen werden.⁵⁰

Abschließend kann festgestellt werden, dass die staatliche Zurechenbarkeit und die Belastung des öffentlichen Budgets wesentlichste Elemente für die Einordnung als staatliches Handeln darstellen. Weiters besteht ein enger Zusammenhang zwischen Begünstigung und staatlichen Mitteln.⁵¹

2.1.3.5 Wettbewerbsverzerrung und Beeinträchtigung des innergemeinschaftlichen Handels

Das Beihilferecht trägt dazu bei, am Gemeinsamen Markt einen redlichen Wettbewerb zu erzielen. Der Begriff der Wettbewerbsverzerrung ist jedoch eigenständig zu Art. 101 und 102 AEUV zu interpretieren. In Art. 107 Abs. 1 AEUV ist keine Differenzierung in verhindernden, einschränkenden oder verfälschenden Wettbewerb enthalten. Ausreichend ist die Bedrohung des Wettbewerbs am Gemeinsamen Markt, um das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung zu erfüllen. Es muss ein kausaler Zu-

⁴⁹ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 20 f.

⁵⁰ Vgl. Ebenda, Rn. 22 – 25.

⁵¹ Vgl. Ebenda, Rn. 28.

sammenhang zwischen Begünstigung und möglicher Wettbewerbsverzerrung bestehen. Die Maßnahme muss eine ernsthafte Bedrohung des Wettbewerbs ermöglichen. Dabei kann von zwei Szenarien ausgegangen werden. Das erste Szenario unterstützt das Unternehmen beim Ausbau oder bei der Neuentwicklung seiner Tätigkeiten. Das zweite Szenario hilft dem Unternehmen, am Markt bestehen zu bleiben. Im letzten Fall werden die Unternehmen wie bei Maßnahmen im Bereich von Restrukturierungen und Rettungen kostenseitig entlastet.⁵²

Aus Sicht der EK ist das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung leicht erfüllt. Sie ist der Ansicht, dass jeder staatlich gewährten Zuwendung ein verzerrender Charakter innewohnt. Der EuGH ist dieser Auffassung nicht gefolgt und hat in der Vergangenheit diesbezügliche Entscheidungen der EK mit der Begründung fehlender Argumente und der zu geringen Ausführung, warum eine Wettbewerbsverzerrung vorliege, aufgehoben. Aus den Urteilen des EuGH kann nicht abgeleitet werden, wie die Analyse des Marktes und die Lage des Wettbewerbs vor Eintritt der Maßnahme vorzunehmen ist. Grundsätzlich findet das Beihilferecht nur Anwendung auf Zuwendungen, die innerhalb des Gemeinsamen Marktes der EU wirken. Somit ist der Wettbewerb mit Unternehmen in Ländern außerhalb der EU davon nicht betroffen. Ausnahme ist, wenn die Zuwendung in das EU-Gemeinschaftsgebiet zurückwirkt, indem zum Beispiel die Wettbewerbssituation des Unternehmens im Gemeinschaftsgebiet verbessert wird.⁵³

Die Prüfung der EK erstreckt sich auf die Feststellung der Bedrohung des Wettbewerbs am Gemeinsamen Markt und muss dies entsprechend begründen. Vom EuGH wurde indes in seiner Rechtsprechung die Relevanz der Stärke einer Maßnahme nicht näher definiert. Für Mitgliedstaaten und deren Einrichtungen sollen keine Umgehungsmöglichkeiten für staatliche Beihilfen geschaffen werden, daher sollte die Intensität keine Rolle spielen. Mit der „de-minimis-Verordnung“ hat der EuGH rechtsgestaltend eingegriffen, wobei auch hier keine pauschale Abgrenzung erfolgt. Die Einzelfallprüfung von Zuwendungen durch die EK hat auch hier Bedeutung.⁵⁴

⁵² Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 56 – 58.

⁵³ Vgl. Ebenda, Rn. 60 – 64.

⁵⁴ Vgl. Ebenda, Rn. 63.

Die Verordnung findet Anwendung auf sämtliche Wirtschaftssektoren mit Ausnahme des Agrarsektors, der Fischerei und des Verkehrs. Zuwendungen fallen nicht unter das Beihilferecht, wenn sie innerhalb von drei Steuerjahren einen Betrag von 200.000 Euro nicht überschreiten. Im öffentlichen Nahverkehr dürfen die Zuwendungen nicht mehr als 100.000 Euro betragen.⁵⁵

Eine weitere Merkmalsausprägung ist die Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels, welches zumeist in Verbindung mit der Wettbewerbsverzerrung geprüft wird. Der EuGH hat die Untrennbarkeit der beiden Merkmale in seinen Rechtsprechungen mehrfach festgestellt. Die gewährten Zuwendungen können nur dann den zwischenstaatlichen Handel beeinflussen, wenn davor bereits ein Markt für die jeweiligen Güter oder Dienstleistungen vorhanden war. Auf einem vorhandenen Markt lässt jede gewährte Beihilfe eine grenzüberschreitende Beeinflussung innerhalb der EU vermuten. Beispielsweise kann die Position des Unternehmens am inländischen Markt verstärkt und die Marktbarrieren für Unternehmen aus anderen Mitgliedsländern erhöht werden. Die EK muss keine tatsächliche Handelsbeeinträchtigung nachweisen, jedoch eine Stellungnahme dazu abgeben, ob die Beihilfe dazu geeignet ist, den innergemeinschaftlichen Wirtschaftsverkehr zu beeinflussen. Zum Ausschluss der Handelsbeeinträchtigung hat die EK folgende Indikatoren erarbeitet:⁵⁶

- Lokalität und Regionalität einer Dienstleistung,
- Ausmaß und Umsatz einer Dienstleistung,
- Bedarfsermittlung,
- keine Behinderung zur Niederlassung für Konkurrenten durch nationale Einrichtungen.

2.1.4 Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse

Art. 106 Abs. 2 AEUV stellt einen Auffangtatbestand dar, demzufolge staatliche Beihilfen für Tätigkeiten, die dem Allgemeinwohl dienen, gewährt werden können.

⁵⁵ Vgl. *Schröter et al.* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 81 – 84.

⁵⁶ Vgl. *Ebenda*, Rn. 64 – 66.

Diese über alle Sachgebiete greifende Ausnahme in den Vertragsregeln gilt dann, wenn die spezifischen Regelungen im Titel des freien Warenverkehrs (Art. 36) oder im Titel des freien Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs (Art. 51 und 52) nicht zur Anwendung kommen. Unter bestimmten Voraussetzungen wird in den Verträgen der EU ermöglicht, von den Vertragsregeln abzuweichen.⁵⁷

DAWI liegen hoheitlich im Ermessen der Mitgliedstaaten. Jeder Mitgliedstaat definiert DAWI für seine speziellen wirtschafts- und sozialpolitischen Bedürfnisse, weshalb die Definitionen der einzelnen Mitgliedstaaten variieren. Die EK kontrolliert lediglich, ob der Gestaltungsspielraum missbräuchlich verwendet wird. Je harmonisierter eine Branche ist, desto geringer ist der Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten. Daran ist zu erkennen, dass ein Spannungsfeld zwischen den Mitgliedstaaten und der EU-Ebene gibt, die den Wettbewerb und den Gemeinsamen Markt gewahrt sehen will. Art. 106 Abs. 2 AEUV eröffnet den Mitgliedstaaten flexible Einzelfallentscheidungen im Bereich von Daseinsvorsorgeleistungen und stellt infrage wie weitreichend das EU-Beihilfeverbot tatsächlich ist. Voraussetzung ist, dass die Vertragsregeln eine Ausübung der Tätigkeit verhindern und eine Handelsbeeinträchtigung dadurch unterbleibt. Unter diese Bestimmung fallen nicht nur mit DAWI betraute Unternehmen, sondern auch Unternehmen, die den Charakter eines Finanzmonopols aufweisen. Diese übertragenen Sonderaufgaben befreien nicht vom Gebrauch des Unternehmensbegriffs der Art. 101 und 102 AEUV. Art. 106 Abs. 2 AEUV lässt wirtschaftliches Tätigwerden von der Politik verfolgter Gemeinwohlziele im Rahmen der Wettbewerbsregeln zu. Denn nur wenige Bereiche in der Daseinsvorsorge, wie Wohltätigkeit, Fürsorge, Gemeinnützigkeit oder Kultur, weisen keine ökonomischen Eigenschaften auf. Die Wettbewerbsregeln finden dann keine Anwendung, wenn es nicht um eine wirtschaftliche Tätigkeit handelt.⁵⁸

Definition Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse :

Der Begriff wird in Art. 14 und 106 Abs. 2 AEUV sowie in der Grundrechte-Charta verwendet, wobei Dienste und Dienstleistungen synonym gebraucht werden. In den

⁵⁷ Vgl. *Koenig / Schreiber* (2010), S. 153.

⁵⁸ Vgl. Ebenda, S. 154 – 157.

Verträgen der EU sowie der Grundrechte-Charta wird der Begriff nicht näher erläutert, jedoch laut herrschender Meinung darunter Folgendes verstanden: „wirtschaftliche Tätigkeiten, die von den Mitgliedstaaten oder der Gemeinschaft mit besonderen Gemeinwohlverpflichtungen verbunden werden und für die das Kriterium gilt, dass sie im Interesse der Allgemeinheit erbracht werden.“⁵⁹

Mit Art. 14 AEUV wurde den Bestrebungen Frankreichs entsprochen, DAWI-Leistungen in den Europäischen Verträgen einen besonderen Stellenwert einzuräumen. Der Artikel trägt dem Konflikt Rechnung, dass europäische und einzelstaatliche Gemeinwohlaufgaben, welche eine Korrektur und Kompensation für Marktversagen darstellen sollen, dem Marktregulierungsgedanken im Grunde genommen entgegenstehen. In der Mitteilung über „Leistungen der Daseinsvorsorge in Europa“ vom 20. September 2000 stellt die EK auch klar, dass für sie grundsätzlich der Markt zentraler Mechanismus zur Verfügungstellung von DAWI-Leistungen ist. Die Öffnung der Märkte im DAWI-Bereich erfolgt nach folgendem Modell:

- Vollkommene Liberalisierung des Marktes,
- Auferlegung gewisser Gemeinwohlverpflichtungen an alle Unternehmen am Markt („Universaldienste“⁶⁰) oder
- Gewährung eines Versorgungsmonopols an einen Marktteilnehmer oder einen bestimmten Kreis von Marktteilnehmern mittels Ausschreibung („kontrollierter Wettbewerb“).

Das oben erwähnte Erfordernis der Verhinderung ist wirtschaftlich gegeben, wenn die betroffenen Unternehmen derart durch die Vertragsbestimmungen beeinflusst werden, dass die Ausübung unmöglich wird. Der EuGH versteht unter wirtschaftlicher Verhinderung, dass die Ausübung der öffentlichen Aufgaben zu unannehmbaren oder untragbaren Bedingungen im freien Wettbewerb erfolgt. Das Erschweren oder

⁵⁹ Vgl. Weißbuch zu Dienstleistungen von allgemeinem Interesse in der Fassung der Bekanntmachung vom 12.05.2004 (KOM(2004) 374 endg.), S. 27.

⁶⁰ Definition von Universaldienst: „Universaldienst in offenen [Telekommunikations-]Märkten mit Wettbewerbsbedingungen wird definiert als ein Mindestangebot an Diensten von bestimmter Qualität, das allen Nutzern und Verbrauchern gemessen an den landesspezifischen Bedingungen zu einem erschwinglichen Preis zur Verfügung steht.“, Vgl. Mitteilung der Kommission v. 20.09.2000, KOM(2000) 580, S. 42.

Behindern einer wirtschaftlichen Tätigkeit durch die Vertragsbestimmungen ist nicht ausreichend. Art. 106 Abs. 2 AEUV spricht von „verhindern“. Die Prüfung zur Feststellung, dass keine staatliche Beihilfe vorliegt, erfolgt in zwei Schritten. Im ersten Schritt wird das Vorliegen einer DAWI geprüft. Die Auslegung einer DAWI liegt im Ermessen der Mitgliedstaaten und wird daher leicht feststellbar sein. Im Folgeschritt wird der Akt der Betrauung, der als Kontrollmechanismus für die EK bedeutend ist, untersucht. Der persönliche Geltungsbereich oder die sachliche Zuständigkeit eines Unternehmens sind keine Merkmale eines Betrauungsaktes. Das Unternehmen übt die übertragenen Aufgaben einzig aufgrund eines eindeutig definierten Hoheitsaktes aus. Der Hoheitsakt kann in Form eines Vertrages, Gesetzes, einer Konzession oder eines sonstigen Aktes öffentlicher Gewalt ausgestaltet sein.⁶¹

Ein wegweisendes Urteil fällt der EuGH in der Rechtssache „Altmark Trans“.⁶² In diesem Prozess wurde über die Vergabe einer Linienverkehrskonzession zugunsten der Altmark Trans GmbH entschieden. Die Gegenpartei brachte vor, keinen Zuschuss zu benötigen und die Dienstleistung günstiger gewährleisten zu können. Das Argument gegen eine staatliche Beihilfe war, dass es sich um eine Ausgleichszahlung für eine Gemeinwohl Aufgabe handele und daher keine Vorteilsgewährung stattgefunden habe. In diesem Urteil entwickelt der EuGH Prüfungskriterien für Ausgleichszahlungen der Daseinsvorsorge, nach denen keine staatliche Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt.

Kriterien nach Altmark Trans :⁶³

1. Betrauung mit eindeutig definierten Allgemeinwohlaufgaben

- (a) Zeitraum und Wesen der Allgemeinwohlaufgaben
- (b) begünstigte Einheiten
- (c) geltendes Gebiet

⁶¹ Vgl. *Koenig / Schreiber* (2010), S. 161 – 165.

⁶² Vgl. EuGH, Urteil v. 24.07.2003 – Rs. C-280/00, Slg. 2003, I-7810 oder auch „Magdeburger Urteil“

⁶³ Vgl. *Koenig / Schreiber* (2010), S. 240 f.

- (d) Zeitraum und Weise gewährter ausschließlicher oder besonderer Rechte an Unternehmen
 - (e) Einflussfaktoren der Ausgleichsberechnung, -überwachung und -änderung,
2. Objektivität und Transparenz bei der Art der Berechnung des Ausgleiches,
 3. keine Kompensation über die Nettomehrkosten hinaus – ausgeglichen werden die erforderlichen Kosten für die Allgemeinwohlaufgabe zuzüglich einer angemessenen Rendite. Die Rendite richtet sich nach dem risikolosen Zinssatz mit einem Aufschlag für das Risiko. Risikolos wird eine Bundesanleihe betrachtet, die über den Zeitraum der Allgemeinwohlaufgabe verfügt. Darüber hinaus werden Kosten ersetzt, die die Ausübung der Allgemeinwohlaufgabe erst ermöglichen und sonst nicht in angemessener Menge und Qualität von einem unbetrauten Unternehmen bereitgestellt worden wären.
 4. Erfolgt die Betrauung anders als über ein Verfahren zur Beauftragung öffentlicher Aufträge, müssen die Kosten anhand eines Vergleiches mit einem durchschnittlichen, gut geführten Unternehmen, das jene Aufgaben am freien Markt erfüllt, erfolgen.

Die oben angeführten Kriterien müssen ausnahmslos erfüllt sein, um einer staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV zu entsprechen. Stellt die Ausgleichszahlung jedoch eine staatliche Beihilfe dar, kann sie gemäß Art. 106 Abs. 2 AEUV trotzdem mit dem Binnenmarkt vereinbar sein. Die Prüfungen nach den beiden Artikeln hat separat zu erfolgen und bedingen sich nicht gegenseitig.

Zur Verwirklichung der Gemeinwohlaufgaben erhalten die betrauten Unternehmen Ausgleichszahlungen von staatlicher Seite. Seit der Änderungsrichtlinie von 2005⁶⁴ müssen Unternehmen, die gemäß Art. 106 Abs. 2 AEUV betraut sind, ebenfalls getrennte Bücher führen. Laut der EK ist es nur so möglich, die Kosten nachzuvollziehen und die Ausgleichszahlung richtig zu berechnen.

⁶⁴ Vgl. Änderungsrichtlinie vom 28.11.2005, ABl. Nr. L 312, S. 47.

2.2 Formen staatlicher Beihilfen

Der Beihilfegriff ist ein „objektiver Begriff“ nach dem EuGH. Die Wirkungsweise der staatlichen Beihilfe steht im Vordergrund. Es handelt sich dann um eine staatliche Beihilfe, wenn die Begünstigung einem oder bestimmten Unternehmen zuteil wird. Die Zuwendungen sind keine Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV, wenn diese allen Unternehmen zugutekommen und es sich somit um eine generelle Maßnahme handelt. Absichten, Ziele und Gründe für staatliche Beihilfen sind keine Kriterien zur Beurteilung des Beihilfecharakters.⁶⁵ Die Arten staatlicher Beihilfen können sich in „Leistungsgewährungen“, welche in monetärer oder sachlicher Form vorkommen, oder „Belastungsminderungen“ ausdrücken. Erstere werden in Form von⁶⁶

- Zuschüssen aller Art, wie für Zinsen,
- Bürgschaften, die nicht marktüblich übernommen wurden,
- Grundstücken oder Bauwerken bzw. Lieferungen oder Dienstleistungen, die zu unüblichen Marktkonditionen überlassen wurden,
- Emissionszertifikaten, die überverteilt wurden, oder
- Unterstützungen, die Währungsrisiken absichern sollen,

gewährt. Es handelt sich bei der obigen Aufzählung um Beispiele der gängigen Kommissionspraxis.

Bei Zweiteren handelt es sich beispielhaft um folgende Maßnahmen, die zu Kosteneinsparungen bei betroffenen Unternehmen führen⁶⁷:

- Steuerliche und abgabentechnische Befreiungen,
- parafiskalische Abgabenbefreiungen,
- Verlustübernahmen,
- Zahlungen von Löhnen oder Kostenübernahmen für Kündigungen.

⁶⁵ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 10 f.

⁶⁶ Vgl. Ebenda, Rn. 7.

⁶⁷ Vgl. Ebenda, Rn. 7.

In den nachfolgenden Unterkapiteln wird auf die einzelnen Beihilfeelemente, die den „Leistungsgewährungen“ und „Belastungsminderungen“ zugrunde liegen und für die Beurteilung durch die EK im Rahmen ihrer Kontrollfunktion im Beihilferecht relevant sind, eingegangen.

2.2.1 Kapitalzufuhr

Kapitalzuschüsse an öffentliche Unternehmen werden zur Beurteilung, ob es sich um eine staatliche Beihilfe handelt oder nicht, dem sogenannten „Private Investor Test“ unterzogen. Die Informationsbeschaffung zur Einschätzung der Gewinnaussichten muss unter gleichen Voraussetzungen für einen privaten Kapitalgeber möglich sein wie für die öffentliche Hand. Die Ertragschancen müssen weiterhin in angemessener Zeit eintreten. Ein privater Kapitalgeber investiert unter der Gewinnmaximierungsprämisse und verwendet die durchschnittliche Rendite einer Branche als Basis. Der EuGH hat diese Herangehensweise der EK zur Bewertung einer Kapitalzuführung bestätigt. Typischerweise wird für eine Investitionsentscheidung eine Cash Flow Methode angewendet. Bei der Ermittlung des Kapitalwertes („Net Present Value“) werden die zukünftigen Ertragsaussichten zum heutigen Zeitpunkt bewertet. Die erwarteten Cashflows werden mithilfe eines risikoorientierten Abzinsungsfaktors auf den Zeitpunkt Null der Investition abgezinst. Daneben werden aus der Vergangenheit erzielte Gewinne des Unternehmens herangezogen. Hintergrund dieser Analyse ist die Ableitung etwaiger Trendkurven, um somit auf zukünftige Ertragsaussichten schließen zu können. Die Höhe der Verschuldung eines Unternehmens gibt Auskunft über dessen finanzielle Ertragskraft des Unternehmen („debt/equity ratio“). Prognoseberichte weisen auf die Entwicklung des Unternehmens in finanzieller Hinsicht hin. Es ist darauf abzustellen, ob Überkapazitäten am Markt vorhanden sind und sich das Unternehmen im Vergleich zum Wettbewerb präsentiert.⁶⁸

Die EK bemisst bei der Anwendung des „Private Investor Tests“ nicht nur die Gewinne einer Investition, sondern lässt auch andere Beweggründe gelten. Bei einer bereits aufrechten Beteiligung werden kurzfristig niedrige Renditen akzeptiert. Beispielsweise kann die Muttergesellschaft Verluste der Tochtergesellschaft übernehmen, wenn

⁶⁸ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 106 – 109.

strategische Imagepflege das Ziel ist.⁶⁹

2.2.2 Zinszuschüsse

Referenz- und Abzinsungssätze finden Anwendung zur Berechnung des entsprechenden Gegenwertes einer Zuwendung und der Beihilfebestandteile von Zinszuschüssen. Mit der Mitteilung der EK vom 19. Jänner 2008 über Referenz- und Abzinsungssätze⁷⁰ wurde die Methodik zu deren Berechnung erneuert. Die Erneuerung trägt dem „more economic approach“, den die EK verfolgt, Rechnung und geht besser auf die Marktsituation der Unternehmen ein. Dabei wird auf die Interbank Offered Rate (IBOR) für ein Jahr zurückgegriffen. Die Zinsrate wird je nach Bonität des Unternehmens um 60 bis 1000 Basispunkte angepasst. Die Herangehensweise entspricht der geforderten Eigenkapitalausstattung für Banken (Basel II). Referenz- und Abzinsungssätze werden jährlich mit 1. Jänner angepasst und basieren auf den Monaten September, Oktober und November des Vorjahres.⁷¹

2.2.3 Garantien

„Leistungsgewährungen“ können nicht nur in geldwerten Mitteln erfolgen wie bei Kapitalzufuhren, sondern auch in der Übernahme von Garantien durch den öffentlichen Sektor. Die EK hat ihre Sichtweise vom Umgang mit Garantien am 20. Juni 2008 mitgeteilt.⁷² Garantien stellen dann staatliche Beihilfen dar, wenn sie nicht marktkonform abgeschlossen werden. Marktüblich ist eine Vergütung in Form einer Prämie durch den Garantiennehmer. Eine Begünstigung und Inanspruchnahme staatlicher Mittel stellt das Entfallen einer Prämie oder das Berechnen einer unangemessenen Prämie dar. Ausschlaggebend ist weiters, dass der Tatbestand einer Beihilfe nicht erst bei Eintreten des Garantiefalles erfüllt ist, sondern bereits im Zeitpunkt der Erteilung einer Garantie. Unter dem Begriff Garantie werden Haf-

⁶⁹ Vgl. Ebenda, Rn. 110 f.

⁷⁰ Mitteilung der Kommission über die Änderung der Methode zur Festsetzung der Referenz- und Abzinsungssätze (ABl. Nr. C 14 v. 19.1.2008, S. 6).

⁷¹ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 148 – 151.

⁷² Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Artikel 87 und 88 des EG-Vertrags auf staatliche Beihilfen in Form von Haftungsverpflichtungen und Bürgschaften (ABl. Nr. C 155 v. 20.06.2008, S. 10).

tungserklärungen und Bürgschaften verstanden, die im Hauptanwendungsfall von Kreditvergaben zum Tragen kommen. Jedoch wird in der Mitteilung jede Garantie erfasst, mit der ein Risiko übertragen wird, wie zum Beispiel generelle Garantien für bestimmte Geldgeschäfte, rechtsformbedingte oder implizite Garantien, unmittelbare Garantien, unbegrenzte Garantien oder vertraglich bedingte Garantien. Es gibt auch weniger offensichtliche Garantiezusagen, wie mündliche Zusagen, die Implikationen für weiterführende Beihilfen geben können.⁷³

Ebenfalls sind Patronatserklärungen und besonders risikoreiche Garantien nicht von der Mitteilung ausgeschlossen. Patronatserklärungen sind Verpflichtungserklärungen der öffentlichen Hand gegenüber Gläubigern über die Finanzkraft von Tochterunternehmen. Eine bloße Beteiligung des Staates ist jedoch nicht ausreichend, um die Zusage als Garantien zu werten bzw. eine Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV zu unterstellen. Neu gegründete oder stark expandierende Unternehmen oder Unternehmen, die andernfalls keine finanzielle Mittel über den Markt aufnehmen könnten, sind Beispiele für risikoreichere Garantievergaben. Prinzipiell verhelfen Garantien durch den Staat zu besseren Finanzkonditionen als auf dem Kapitalmarkt ohne solche. Ausschlusskriterien der EK gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV, die kumulativ zur Anwendung kommen, sind folgende:⁷⁴

- Es dürfen keine finanziellen Schwierigkeiten vorliegen.
- Der Zeitpunkt der Garantieübernahme ist ermittelbar. Damit verknüpft ist ein bestimmtes Geldgeschäft, welches höchstbetraglich festgelegt ist, und die Garantie läuft nur über einen bestimmten Zeitraum.
- Die Darlehenssumme von maximal 80 % ist mit der Garantie gedeckt.
- Die Prämie ist marktüblich.

Die Garantie wird am Kapitalmarkt mit einem Kredit inklusive Garantiegewährung verglichen und festgestellt, ob das Entgelt angemessen ist. Falls kein Vergleichsobjekt

⁷³ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 153 f.

⁷⁴ Vgl. Ebenda, Rn. 154 – 160.

vorhanden ist, wird die Garantie inklusive Finanzierungsausgaben sowie Kreditzinsen und Entgelt mit einem Kredit ohne Garantiegewährung verglichen.⁷⁵

2.2.4 Steuerliche Beihilfen

Die Gesetzgebung zur Einhebung unternehmensbezogener Steuern unterliegt der Verantwortlichkeit der Mitgliedstaaten und dient der Sicherung des staatlichen Haushaltes. Dennoch bestehen mitgliedstaatsübergreifende Wettbewerbsverfälschungen durch die Besteuerungssysteme, nicht zuletzt durch den freien Finanzverkehr und die Einführung des Euro. Auf EU-Ebene wurde bereits 1997 ein Verhaltenskodex durch den Ministerrat für Wirtschaft und Finanzen veröffentlicht und im Folgejahr erließ die EK eine Mitteilung für die direkte Besteuerung von Unternehmen.⁷⁶ Da es sich beim Beihilfegriff um einen objektiven Rechtsbegriff handelt, sind staatliche Zuwendungen nicht nur in Steuergesetzen enthalten, sondern auch in Verordnungen oder Verwaltungsvorschriften bzw. -praxis.⁷⁷

Mit dieser Mitteilung hat die EK die Anwendung von Art. 107 Abs. 1 AEUV auf steuerliche Beihilfen geklärt. Der Mitgliedstaat verwendet generell staatliche Mittel, wenn er auf steuerliche Einnahmen, seien es direkte oder indirekte, verzichtet. Die Vorteilsgewährung entsteht durch jede Steuerminderung, wie eine ermäßigte Steuerbasis, einen verringerten Steuerbetrag oder Moratorien. Die Handelsbeeinträchtigung und die Wettbewerbsverzerrung werden durch das unternehmerische Tätigwerden des Begünstigten und den zwischenstaatlichen Handel mit dessen Gütern vermutet.⁷⁸

Der Großteil der Verbotsmerkmale lässt sich relativ einfach begründen. Anders erweist sich dieser Umstand beim Grundsatz der Bestimmtheit, der sich in vielerlei Hinsicht präsentieren kann. Generelle steuertechnische Maßnahmen, die jedem Wirtschaftsakteur zugänglich sind, unterliegen nicht dem Bestimmtheitsgrundsatz.

⁷⁵ Vgl. Ebenda, Rn. 160 letzter Absatz.

⁷⁶ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung (ABl. Nr. C 384 v. 10.12.1998, S. 3).

⁷⁷ Vgl. *Schröter et al. (Hrsg.)* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 167 f.

⁷⁸ Vgl. Ebenda, Rn. 169.

Darunter fallen unter anderem festgelegte Steuertarife, die Art der Abschreibung und die Rücklagenbildung oder Doppelbesteuerung. Wenn die Beihilfe ein Merkmal der Selektivität aufweist, ist der Bestimmtheitsgrundsatz erfüllt. Die Selektivität ist etwa dann erfüllt, wenn die Unterstützung Unternehmen mit einer Exporttätigkeit entlastet. Der EuGH geht davon aus, dass nicht jedes Unternehmen seine Güter oder Dienstleistungen in ein Drittland ausführt und es sich somit um eine Exportförderung handelt. Förderungen von Start-up Unternehmen erfüllen ebenfalls das Merkmal der Spezifität. Entlastungen für bestimmte Varianten und Formen von Unternehmen sind Beihilfen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV. Damit sind beispielsweise konzerninterne Dienstleistungen oder Dienstleistungen für Vermittlung und Koordination gemeint. Weiters sind sektorale Beihilfen, wie die Bevorzugung von Unternehmen einer bestimmten Dimension, und regionale Beihilfen, wie ein bestimmtes Gebiet in einem Mitgliedstaat, ebenfalls Merkmalsausprägungen für Selektivität.⁷⁹

Wie bereits erwähnt, dienen steuerliche Einnahmen zur Sicherung des Staatshaushaltes. Jedoch kann es mit der „Natur und dem inneren Aufbau des Systems“ in Einklang stehen, dass gewisse Ausnahmen von der Besteuerung oder Erleichterungen bei der Besteuerung gerechtfertigt sind. Das System fußt prinzipiell auf der Liquidität des Besteuernden. Keine steuerlichen Einnahmen von Non-Profit Unternehmen, wie Stiftungen oder Verbände, zu erheben, ist mit den Zielen des Systems vereinbar und somit gerechtfertigt. Ergänzung findet das System durch die Grundsätze der Zweckmäßigkeit und der Verteilungsgerechtigkeit. Die pauschalierte Besteuerung von Kleinunternehmen kann zweckmäßig sein, da diese eine weniger aufwendigere Buchführung ermöglicht. Die Progressionsbesteuerung von Einkommen oder Gewinnen entspricht der Verteilungsgerechtigkeit. Steuererleichterungen und Ausnahmen von der Besteuerung dürfen den Regeln und Bestimmungen eines Steuersystems nicht zuwiderlaufen. Demgegenüber stehen Ziele, wie Umweltschutz, Forschung, Bildung oder Beschäftigung, die nicht mit dem inneren Aufbau eines Steuersystems im Einklang stehen.⁸⁰

⁷⁹ Vgl. *Schröter et al.* (2014), Art. 107 AEUV, Rn. 170.

⁸⁰ Vgl. *Ebenda*, Rn. 176 – 180.

2.3 Transparenz und das Sekundärrecht der EU

2.3.1 Die Transparenzrichtlinie in ihrer Ursprungsform

Die zunehmenden komplexen Finanzverflechtungen zwischen der öffentlichen Hand und den öffentlichen Unternehmen in den 1970er-Jahren erhöhten bei der EK die Aufmerksamkeit auf dieses Themas. Meist politisch motivierte Zuwendungen konnten ohne oder nur mit geringen Kontrollmaßnahmen an öffentliche Unternehmen gewährt werden. Die damals finanzkräftigen Haushalte der Mitgliedstaaten waren jedenfalls in der Lage, öffentlichen Unternehmen in misslichen Wirtschaftslagen Unterstützung zu garantieren und zu ermöglichen. Vor allem unter der generellen Prämisse, dass Mitgliedstaaten nicht in Konkurs gehen können. Auf der anderen Seite ist jedoch ungefähr die Hälfte der öffentlichen Unternehmen privatrechtlich organisiert. In diesen Fällen ist die Konkursfähigkeit nicht ausgeschlossen und eine Begrenzung der Mittelflüsse geboten.⁸¹

Die Folge der zunehmenden komplexen Finanzverflechtungen war die Intransparenz von Finanztransaktionen aus den Haushalten der Mitgliedstaaten an diverse öffentlichen Einrichtungen. Ein Großteil der Mitgliedstaaten argumentierte, ihre getätigten Zuwendungen an sich selbst, sprich den Mitgliedstaat, geleistet zu haben, sodass hier die Beihilfeaufsicht der EK nicht greife. Hintergrund dieser Argumentation ist, dass die öffentliche Hand und ihre öffentlichen Unternehmen als allumfassende Einheit zu betrachten sind. Dies führte zu Ungleichbehandlungen zwischen öffentlichen und privaten Unternehmen, da es für Mitgliedstaaten keine Verpflichtung zur Veröffentlichung eines konsolidierten Jahresabschlusses gab. Im Gegensatz zu den unternehmensrechtlichen Vorschriften für private Unternehmen, die dazu verpflichtet einen Jahresabschluss aufzustellen und zu veröffentlichen. Diese Entwicklungen weckten das Misstrauen der EK.⁸²

Die EK befürchtete das Entstehen eines unkontrollierten öffentlichen Wirtschaftsbereiches, der sich ungehindert finanzielle Mittel über die staatlichen Haushalte beschaffen könnte. Nach Auffassung der EK hätte dies kein wettbewerbswahrendes

⁸¹ Vgl. *Tiegelkamp* (2005), S. 1.

⁸² Vgl. *Ebenda*, S. 2.

Marktverhalten nach sich gezogen wie es vom AEUV in Art. 345 (Neutralitätsgebot) gefordert wird. Dass die EK die Transparenzrichtlinie erlassen hat und nicht der Europäische Rat, liegt an Art. 106 Abs. 3 AEUV. Die Vorschrift überträgt eindeutig die Aufgabe der EK:

„Die Kommission achtet auf die Anwendung dieses Artikels und richtet erforderlichenfalls geeignete Richtlinien oder Beschlüsse an die Mitgliedstaaten.“

Mit der Transparenzrichtlinie hat sich die EK die Möglichkeit geschaffen, anhand des Beihilfekontrollverfahrens gemäß Art. 108 Abs. 2 AEUV Zuwendungen überprüfen zu können. Somit hat die EK die Transparenzrichtlinie 1980 erlassen.⁸³

Mit der Richtlinie hat die EK grundlegend an der Vermeidung von Wettbewerbsverstöße mitgewirkt und die Mitgliedstaaten zur Offenlegung der finanziellen Beziehungen zu öffentlichen Unternehmen verpflichtet. Dieser Umstand geht ebenfalls klar und deutlich aus den Erwägungsbegründungen der Ursprungsrichtlinie hervor und ist erklärtes Ziel der Richtlinie. Jedoch steht die grundlegende Vorschrift, Art. 106 Abs. 3 AEUV, im Widerstreit zu Art. 109 AEUV, der die Befugnisse des Europäischen Rates im Beihilferecht regelt. Der Europäische Rat ist ermächtigt, dem Zweck dienliche Durchführungsverordnungen bezüglich der Art. 107 und 108 AEUV zu erlassen und kann Bedingungen für Beihilfen festlegen, die von der Notifizierungspflicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV ausgeschlossen sind.⁸⁴

Dennoch wurde erstmalig ein Regelwerk für öffentliche Unternehmen aufgestellt, das eine verpflichtende Dokumentation der Finanztransaktionen im öffentlichen Sektor vorschreibt. Art. 1 der Transparenzrichtlinie greift die Formulierung aus Art. 107 Abs. 1 AEUV auf und beinhaltet mittel- und unmittelbare Beihilfen aus dem Staatshaushalt. Es sollen wie im Beihilferecht jegliche Finanztransaktionen, die den Staatshaushalt auch mittelbar belasten, untersucht werden können. Art. 3 der Transparenzrichtlinie zählt demonstrativ Beihilfeformen auf, die jedoch bereits Beihilfen betreffen, die schon bekannt und anerkannt sind. Der EK geht es in diesem Zusammenhang um die Aufdeckung ähnlicher bzw. mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbarer

⁸³ Vgl. *Tiegelkamp* (2005), S. 3 f.

⁸⁴ Vgl. *Ebenda*, S. 35.

Beihilfen. Daher ist es Ziel der Transparenzrichtlinie, sämtliche Finanztransaktionen speichern und auf diese fünf Jahre zurückgreifen zu können. So ist die EK in der Lage, bei Beschwerdefällen im Nachhinein Daten anzufordern und diese zu analysieren.⁸⁵ In Art. 2 der Ursprungsrichtlinie werden die Begriffe „öffentliche Hand“ und „öffentliche Unternehmen“ eingeführt. Die beiden Begriffe gelten im Sinne der Richtlinie. Die EK will die Zuständigkeiten des EuGH zur Auslegung und des Europäischen Rates zur Normgebung nicht begrenzen indem sie nicht auslegbare bzw. einschränkende Begriffsdefinitionen in der Richtlinie niederschreibt. Leicht zu verstehen ist die Formulierung „Staat sowie seine Gebietskörperschaften“. Auf Österreich umgelegt ist der Bund der Staat und die Bundesländer sowie Gemeinden, Behörden und Verfassungsorgane sind die dazugehörigen Gebietskörperschaften. Der Richtlinien text bestimmt, wann ein Unternehmen öffentlich ist. Jedoch gibt es Schwierigkeiten bei der Abgrenzung, wann ein öffentliches Unternehmen hoheitliche Aufgaben innehat und wann es einer generellen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Bei Ausübung hoheitlicher Aufgaben ist zu bemerken, dass die Wettbewerbsregeln des AEUV nicht zur Anwendung kommen.⁸⁶ Eine weitere Besonderheit ist die Formulierung in Art. 2 zum beherrschenden Einfluss. Es handelt sich um eine Kann-Vorschrift. Somit ist die Möglichkeit, einen beherrschenden Einfluss seitens der öffentlichen Hand auszuüben, ausreichend für die Anwendung der Transparenzrichtlinie. Ebenso ist die Vermutung, Personen in Gremien der Unternehmen entsenden zu können, eine Möglichkeitsform und muss nicht tatsächlich ausgeübt werden.⁸⁷ Die beschriebenen Darstellungen sind nachfolgend in Abbildung 2 schematisch dargestellt.

⁸⁵ Vgl. *Tiegelkamp* (2005), S. 41 f.

⁸⁶ Vgl. Ebenda, S. 45 f.

⁸⁷ Vgl. Ebenda, S. 47 f.

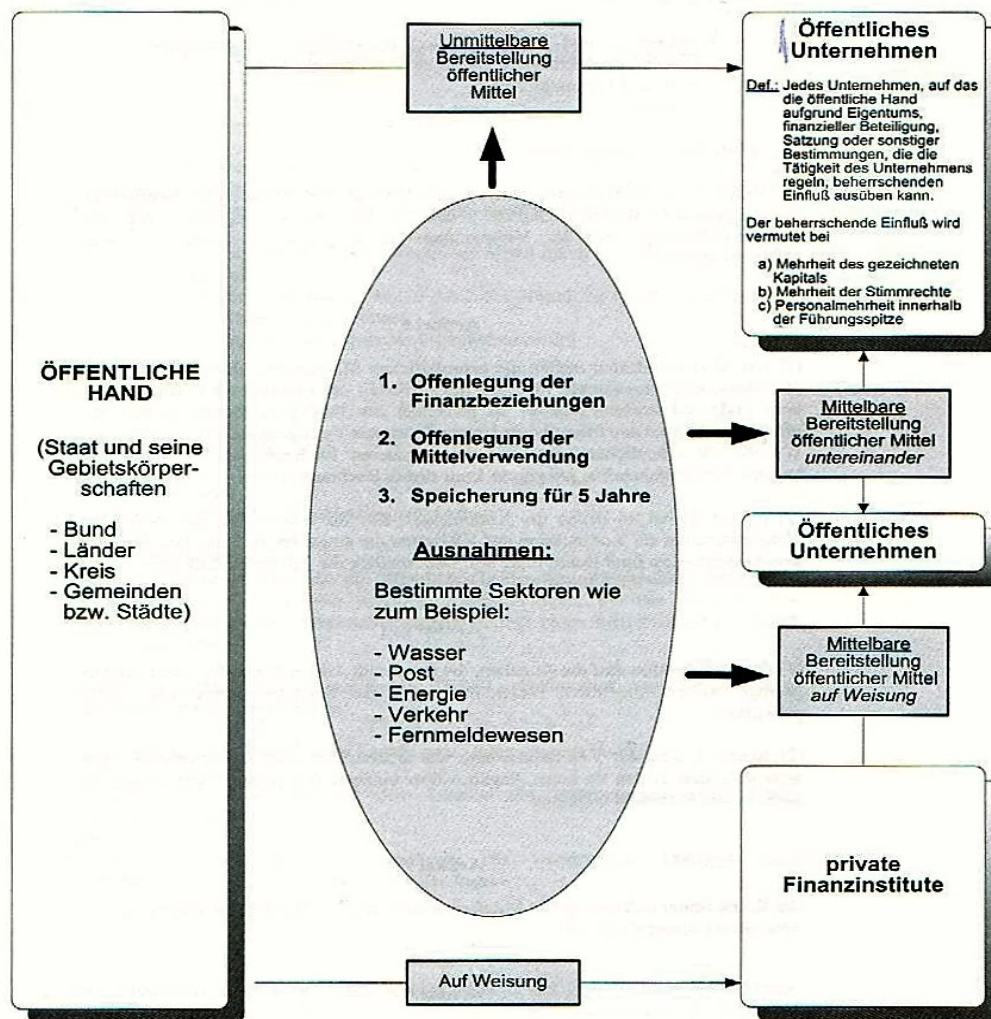


Abbildung 2: Darstellung der Ursprungsrichtlinie⁸⁸

Unweigerlich müssen öffentliche Körperschaften den Unternehmensbegriff erfüllen, um unter die Transparenzrichtlinie zu fallen. Ein bestehendes Wettbewerbsumfeld ist eindeutiger Hinweis auf eine Unternehmenseigenschaft. Jedoch wurde der Hinweis nicht in die Transparenzrichtlinie mit aufgenommen. Die EK brachte in ihren Stellungnahmen immer wieder ihren Willen zur Weitfassung des Unternehmensbegriffs zum Ausdruck. Es kann davon ausgegangen werden, dass jegliche staatliche Tätigkeit in einer Weise in einem Wettbewerbsumfeld integriert ist. Es stellt sich die Frage der genauen Bestimmbarkeit der öffentlichen Unternehmen, die unter die Transparenzrichtlinie fallen. Kriterien zur Bestimmung der Unternehmenseigenschaft sind in der Literatur vorhanden. Demzufolge war die EK nicht gezwungen,

⁸⁸ Entnommen aus: Tiegalkamp (2005), S. 40.

einen genaueren Kriterienkatalog zu liefern und – wie gewollt – einen weit gefassten Begriff zu implementieren.⁸⁹ Laut Literatur kann die Eigenschaft als Unternehmen im Sinne der Transparenzrichtlinie wie folgt festgelegt werden:

- Erzeugung ökonomisch erforderlicher Waren und Dienstleistungen

(Teilnahme am Marktgeschehen)⁹⁰

- betrieben durch eine unternehmerische Organisation

(selbstständiges rechtliches Auftreten)⁹¹

- anhand einer profitablen Arbeitsweise

(rationales Handeln, Bedürfnisse befriedigen)⁹²

Es gibt gute Begründungen, die für die Transparenzrichtlinie sprechen. Sie bietet für die EK ein nutzbares Werkzeug zur Überwachung des Gemeinsamen Marktes und eine Einschreitmöglichkeit bei möglichen Wettbewerbsverzerrungen. Jedoch ist die Transparenzrichtlinie nicht frei von Kritik geblieben und hat bei Mitgliedstaaten Gegenwehr ausgelöst.

Die Transparenzrichtlinie basiert darauf, eine Gleichbehandlung von öffentlichen und privaten Unternehmen herzustellen. Es stellt sich die Frage, ob davor überhaupt ein Ungleichgewicht zwischen den beiden Unternehmensarten bestand. Die EK begründet den Erlass der Transparenzrichtlinie mit der so möglichen Aufdeckung von mit dem Gemeinsamen Markt nicht vereinbaren Beihilfen an private und öffentliche Unternehmen. Die privaten Unternehmen wurden jedoch nicht in die Transparenzrichtlinie mitaufgenommen. Eine Richtlinie, die beide Unternehmensarten miteinbezogen hätte, hätte nicht nach Art. 106 AEUV erlassen werden dürfen, was auf der anderen Seite die Frage der Zuständigkeit aufgeworfen hätte. Es handelt sich jedoch um eine fiktive Fragestellung, da der EuGH bis dato nicht über diese Frage entscheiden musste.⁹³

⁸⁹ Vgl. *Tiegelkamp* (2005), S. 46.

⁹⁰ Vgl. *Püttner* (1985), S. 31.

⁹¹ Vgl. Ebenda, S. 32.

⁹² Vgl. Ebenda, S. 30.

⁹³ Vgl. *Tiegelkamp* (2005), S. 48 f.

Mitgliedstaaten, die im hohem Maße auf öffentliche unternehmerische Strukturen zurückgreifen, haben gegen die Transparenzrichtlinie aufbegehrt und Klage beim EuGH erhoben. Die Mitgliedstaaten Frankreich, Italien und Großbritannien haben ihr Klagebegehren, die Transparenzrichtlinie für nichtig zu erklären, im September 1980 gegen die EK eingebracht. Deutschland und die Niederlande unterstützten die Anträge der EK als Nebenparteien. Die geforderte Nichtigerklärung der vorgenannten Mitgliedstaaten gründete sich auf nachstehende Argumentationen:⁹⁴

1. Zweifelhafte Befugnis der EK,
2. Missachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes aufgrund der fehlenden Notwendigkeit,
3. Benachteiligung öffentlicher Unternehmen,
4. Verletzung der Art. 106, 107 und 108 AEUV durch Begriffsbestimmungen „öffentliches Unternehmen“ und „staatliche Beihilfe“,
5. Missachtung der festlegenden Regeln über den Anwendungsbereich des EWG-, EGKS- und EAG-Vertrages,
6. Keine begründeten Ausnahmeregelungen und Missachtung des Gleichheitsgrundsatzes.

Das EuGH-Urteil vom 6. Juli 1982 ist wegweisend für die Transparenzrichtlinie und hat an Aktualität nichts verloren. Der EuGH stützt seine Entscheidungen auch heute noch auf dieses Urteil. Zur tieferen Auseinandersetzung mit den Klagegründen bezüglich der Transparenzrichtlinie sei an dieser Stelle auf die Literatur verwiesen.⁹⁵

Ein weiterer Kritikpunkt ist die Aufbewahrungspflicht, da jegliche Finanztransaktionen für fünf Jahre gespeichert werden müssen. Die EK hat das Auskunftsbegehren nicht auf den konkreten Verdacht abgestellt, wie in der Stellungnahme der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft, kurz GÖWG, gefordert.⁹⁶

⁹⁴ Vgl. EuGH, Urteil vom 06.07.1982 – Rs. 188/80 bis 190/80, Slg. 1982, S. 2547, 2571 f.

⁹⁵ Vgl. *Tiegelkamp* (2005), S. 51 – 56.

⁹⁶ Vgl. Ebenda, S. 44.

2.3.2 Entwicklungsschritte bis zur heute gültigen Fassung

Bis zur Änderung im Jahr 2000 wurde die ursprüngliche Transparenzrichtlinie aus 1980 zweimal überarbeitet. Die erste Überarbeitung fand fünf Jahre später statt und wurde mit 24. Juli 1985⁹⁷ wirksam. Geändert wurden die Ausnahmeregelungen aus Art. 4 der Ursprungsrichtlinie. In der Ursprungsrichtlinie wurden wesentliche Sektoren für das volkswirtschaftliche Wirken der Mitgliedstaaten ausgenommen, nämlich Wasser, Post, Energie inklusive Kernenergie, Uraniumproduktion- und -anreicherung, Verkehr, Fernmeldewesen und öffentliche Kreditanstalten (siehe Abbildung 2). Die EK begründete die Änderungen mit der gestiegenen Konkurrenz und der erhöhten Marktteilnahme der öffentlichen Unternehmen aus diesen Sektoren.⁹⁸

Für bestimmte Sektoren bestanden bereits spezifische Regelungen hinsichtlich Offenlegungspflichten von Beihilfen durch öffentliche Unternehmen. Die Transparenzrichtlinie war nicht anwendbar auf öffentliche Unternehmen im Kohle- und Stahlbereich. Der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS)⁹⁹ enthielt Bestimmungen für öffentliche Unternehmen und Beihilfen. Daher war Art. 106 AEUV nicht auf Unternehmen anwendbar, deren Tätigkeit unter den EGKS-Vertrag fiel. Sehr wohl waren öffentliche Unternehmen betroffen, die unter den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG)¹⁰⁰ fielen. Der EWG-Vertrag enthielt im Gegensatz zum EGKS-Vertrag keine besonderen Vorschriften. Die Transparenzrichtlinie wurde auf den gesamten Sektor Verkehr ausgeweitet, da der Europäische Rat bereits Vorschriften zur Transparenz für Eisenbahn-, Straßen- und Binnenschiffsverkehr erwirkt hat und die EK dies somit für geboten erachtete. Art. 4 beinhaltet sohin folgende Ausnahmen von der Transparenzrichtlinie¹⁰¹:

1. Dienstleistungsunternehmen, die keine spürbare Handelsbeeinträchtigung zwi-

⁹⁷ Änderungsrichtlinie v. 24.07.1985, ABl. Nr. L 229, S. 20.

⁹⁸ Vgl. *Tiegelkamp* (2005), S. 88.

⁹⁹ Der EGKS lief 2002 aus und ging über in den Vertrag der Europäischen Gemeinschaft (EG). Seit 2007 sind die Bestimmungen des Vertrages im Vertrag der EU enthalten.

¹⁰⁰ Der EWG ging über in den Vertrag der Europäischen Gemeinschaften. Seit 2007 sind die Bestimmungen des Vertrages im Vertrag der EU enthalten.

¹⁰¹ Vgl. Änderungsrichtlinie, ABl. Nr. 229, S. 20 f.

schen den Mitgliedstaaten nach sich ziehen,

2. Zentralbanken,
3. öffentlichen Kreditanstalten, die zu marktüblichen Konditionen öffentliche Gelder anlegen,
4. öffentliche Unternehmen mit einem Nettoumsatz von unter 40 Millionen Euro in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren ab Nutzung der Beihilfe, bei öffentlichen Kreditanstalten wird die Bilanzsumme herangezogen und der Grenzwert liegt bei 800 Millionen Euro.

Der nächsten Änderung der Transparenzrichtlinie vom 30. September 1993¹⁰² ging eine Mitteilung der EK vom 18. Oktober 1991¹⁰³ voraus. Darin werden das „Prinzip des privatwirtschaftlichen Kapitalgebers“¹⁰⁴ aufgegriffen, um zu bestimmen, ob der Beihilfecharakter erfüllt wurde oder nicht, und die öffentlichen Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes. Jene Unternehmen haben das besondere Interesse der EK geweckt, da in untersuchten Fällen nicht notifizierter Beihilfen ein großer Anteil an das verarbeitende Gewerbe gerichtet war. Die EK wollte mit der Mitteilung ein Berichtswesen erschaffen, um möglichst zeitnah unvereinbare Beihilfen aufdecken zu können, die sonst über einen längeren Zeitraum Wettbewerbsverzerrungen nach sich ziehen¹⁰⁵. Daraufhin hat Frankreich Klage erhoben, da es von diesen Offenlegungspflichten stark betroffen war.

Da Mitteilungen keinen rechtsverbindlichen Charakter haben und diese Mitteilung auch nicht als Verlängerung der Transparenzrichtlinie anzusehen ist, hat der EuGH in seinem Urteil vom 16. Juni 1993 der Klage Frankreichs stattgegeben und die Mitteilung im Rahmen der Anwendungen auf öffentliche Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes für nichtig erklärt. In der Klagebegründung argumentierte Frankreich, dass eine Rechtshandlung nur mit einer gleichwertigen Rechtshandlung geändert werden könne. Daraufhin hat die EK die Transparenzrichtlinie überarbeitet und in

¹⁰² Änderungsrichtlinie v. 30.09.1993, ABl. Nr. L 254, S. 17.

¹⁰³ Vgl. Mitteilung der Kommission v. 18.10.1991, ABl. Nr. C 273, S. 2.

¹⁰⁴ Vgl. die Ausführungen zu dem Prinzip in obigem Kapitel 2.2.2 Vorteilsgewährung.

¹⁰⁵ Vgl. Mitteilung der Kommission vom 18.10.1991, ABl. Nr. C 273, S. 2, 14, Rz. 45 f.

Art. 5a die öffentlichen Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes in die Richtlinie mitaufgenommen.¹⁰⁶ Im gleichen Jahr wurde die überarbeitete Mitteilung aus 1991 erlassen, wobei die Mitteilung wortgleich wiedergegeben wurde bis auf den Teil der öffentlichen Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes, der gestrichen wurde.¹⁰⁷

2.3.3 Die Transparenzrichtlinie in ihrer aktuellen Form

Im Jahr 2000 wurde eine weitreichende Änderung der Transparenzrichtlinie beschlossen. In der Einleitung wurde auf Art. 3 Abs. 3 AEUV hingewiesen, der die Ziele der EU widerspiegelt. Darin ist ebenfalls enthalten, dass ein europaweiter Binnenmarkt errichtet wird. Mit der fortschreitenden Öffnung der Märkte und der damit einhergehenden Liberalisierung sind privilegiert private Unternehmen in den Fokus der EK gerückt. Vermehrt stellte die EK fest, dass es zu Wettbewerbsverzerrungen bei privilegierten privaten Unternehmen in Form von Quersubventionen kam.¹⁰⁸ Die Öffnung der Märkte hatte die missbräuchliche Nutzung einer marktbeherrschenden Stellung nach Art. 102 AEUV sowie ein erhöhtes Aufkommen unvereinbarer Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt zur Folge.¹⁰⁹ In der Änderungsrichtlinie vom 26. Juli 2000¹¹⁰ wurden die privilegierten privaten Unternehmen in Art. 1 Abs. 2; Art. 2 Abs. 1 d), e), f) und g); Art. 3a und Art. 4 Abs. 2 aufgenommen. Abbildung 3 verdeutlicht die Änderungen zur Ursprungsrichtlinie (siehe Abbildung 2). Einerseits sind die Verpflichtungen für öffentliche Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes hinzugekommen und andererseits die privilegierten privaten Unternehmen mit ihrer dazugehörigen Einbindung ihrer Offenlegungspflichten.

¹⁰⁶ Vgl. *Tiegelkamp* (2005), S. 97 f. bzw. EuGH, Urteil vom 16. Juni 1993 – Rs. C 325/91, Slg. 1993, I-3283, Rz. 26 f.

¹⁰⁷ Mitteilung der Kommission v. 13.11.1993, ABl. Nr. C 307, S. 3.

¹⁰⁸ Vgl. Mitteilung der Kommission zu den Leistungen der Daseinsvorsorge in Europa v. 20.9.2000, KOM (2000) 580.

¹⁰⁹ Vgl. Erwägungsbegründung Nr. 2 der Richtlinie 2000/52/EG.

¹¹⁰ Änderungsrichtlinie vom 20.7.2000, ABl. Nr. L 193, S 75.

branchen gelegt, sondern Quersubventionierungen¹¹² werden bekämpft¹¹³.

2.3.4 Ableitung der Transparenzanforderungen

Eines der regulatorischen Ziele der EU ist es, ein wettbewerbsfähiges Europa in einer globalisierten Welt zu schaffen. Darunter fällt ebenfalls ein funktionierender und wirksamer Wettbewerb innerhalb Europas.¹¹⁴ Zur Erreichung dieses Zieles fördert die EU den Leistungswettbewerb durch neutralisierende und aufhebende Entflechtungen konzentrierter Marktmacht.¹¹⁵ Die Transparenzrichtlinie sieht daher in Art. 4 Abs. 1 Transparenzanforderungen für betroffene Unternehmen vor. Einerseits wird die getrennte Buchführung bei Vorhandensein mehrerer Geschäftsbereiche¹¹⁶ und andererseits die Aufteilung der Kosten und Erlöse mit nachvollziehbaren Kriterien zu den einzelnen Geschäftsbereichen¹¹⁷ gefordert.

Die getrennte Buchführung stellt einen Eingriff in die organisatorische Struktur eines Unternehmens oder einer Unternehmensgruppe dar. Zur Regulierung der spezifischen Sektoren bedient sich die EK des Mittels der „Entflechtung“ bzw. des „unbundling“. Je nach geforderter Ausprägung der Entflechtungsmaßnahme werden vier Abstufungen zum Eingriff in die Organisationsstruktur eines Unternehmens oder einer Unternehmensgruppe unterschieden. Der tiefgreifendste Eingriff in die Struktur stellt die eigentumsrechtliche Entflechtung („ownership unbundling“) dar und betrifft die „Zerschlagung“ einer Unternehmenseinheit in einzelne Gesellschaften mit jeweils eigenen Eigentümern. Auf diese Art wird die marktbeherrschende Stellung einer Unternehmenseinheit aufgebrochen und die neuen Unternehmen stehen in einem Wettbewerbsverhältnis. Daneben ist es auch möglich, die Eigentumsverhältnisse unberührt zu lassen und den zu entflechtenden Bereich eines Unternehmens in eine rechtlich eigenständige Gesellschaft auszugliedern („legal unbundling“). Eine weite-

¹¹² Definition der EK: „Quersubventionierung bedeutet, dass ein Unternehmen die in einem räumlichen oder sachlichen Markt anfallenden Kosten ganz oder teilweise auf einen anderen räumlichen oder sachlichen Bereich abwälzt.“, Bekanntmachung der Kommission über die Anwendung der Wettbewerbsregeln auf den Postsektor v. 06.02.1998, ABl. Nr. C 39, S. 2, Pkt. 3.1.

¹¹³ Vgl. *Tiegelkamp* (2005), S. 127 – 130.

¹¹⁴ Vgl. *Mayr* (2008), S. 15.

¹¹⁵ Vgl. *Herrmann* (1981), S. 2.

¹¹⁶ Vgl. Art. 4 Abs. 1 (a) Transparenzrichtlinie i.d.g.F.

¹¹⁷ Vgl. Art. 4 Abs. 1 (b) Transparenzrichtlinie i.d.g.F.

re Abstufung besteht darin, den privilegierten Bereich innerhalb einer Organisation eigenständig zu verwalten. Dies entspricht einer organisatorischen und funktionellen Trennung von den restlichen Bereichen einer Organisation und kann durch einen eigenständigen Verwaltungsapparat mit eigenen Weisungszusammenhängen hergestellt werden. Den geringsten Eingriff in eine Organisationsstruktur stellt die getrennte Buchführung („unbundling of accounts“) dar. Die Unternehmen sind dazu verpflichtet, separate Rechnungskreise für privilegierte Wirtschaftsbereiche zu einer rechnungsmäßigen bzw. buchhalterischen Erfassung zu führen.¹¹⁸

Durch die getrennte Buchführung wird es dem Mitgliedstaat und somit auch der EK ermöglicht, Mittelflüsse nachzuvollziehen und Quersubventionierungen aufzudecken. Die öffentlichen Mittel dürfen ausschließlich dem privilegierten Geschäftsbereich zur Verfügung stehen und sollen nicht kostendeckende Geschäftsbereiche stützen. Daher gehen die geforderten Transparenzkriterien Entflechtung und Vermeidung von Quersubventionierung Hand in Hand.

¹¹⁸ Vgl. *Mayr* (2008), S. 17 – 19.

3 Der Jahresabschluss als Instrument für mehr Transparenz

3.1 Transparenz in österreichischen Rechnungslegungsnormen

3.1.1 Unternehmensrechtliche Rechnungslegungsnormen

Grundlegende Aufgabe der Rechnungslegung ist die Befriedigung des Informationsbedürfnisses der Gläubiger, Eigentümer, Dienstnehmer und der Öffentlichkeit indem die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage einer Organisation abgebildet werden.¹¹⁹ Neben der Bilanz, die die Vermögenslage abbildet, und der GuV, die die Ertragslage abbildet, kommt der Kapitalflussrechnung die dynamische Aufgabe zu, jegliche Zahlungsströme einer Periode abzubilden. Jegliche Zahlungsströme beinhalten die selbst erwirtschafteten sowie auch die von außen geflossenen Finanztransaktionen des Unternehmens, also die Mittelherkunft, als auch, wie diese finanziellen Mittel eingesetzt wurden (Mittelverwendung).¹²⁰

In der österreichischen Rechnungslegung wurde die Erweiterung der Generalklausel um die Finanzlage für Kapitalgesellschaften mit der Bilanzrichtlinie¹²¹ festgeschrieben. Die einschlägigen Gesetzesstellen finden sich im UGB unter § 222 Abs. 2 für Kapitalgesellschaften und § 250 Abs. 2 für den Konzernabschluss wieder. Da es keine genauen gesetzlichen Vorgaben zur Erstellung der Kapitalflussrechnung gibt, wurde zur Vereinheitlichung und Klarstellung von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) ein Fachgutachten zur Kapitalflussrechnung (KFS/BW2) verfasst. Das Fachgutachten orientiert sich an dem internationalen Standard IAS 7 Kapitalflussrechnungen sowie dem Rechnungslegungsstandard aus Deutschland DRS 21

¹¹⁹ Vgl. IAS 1.9 bzw. § 222 Abs. 2 UGB für Kapitalgesellschaften sowie § 250 Abs. 2 UGB für Konzernabschlüsse.

¹²⁰ Vgl. *Claussen* (1999), S. 511 f.

¹²¹ Vgl. Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. L 182 vom 26. Juni 2013

(vormals DRS 2).¹²²

Die Rechnungslegung für Unternehmen sieht eine Kapitalflussrechnung im Jahresabschluss nicht vor, jedoch ist die Finanzlage im Jahresabschluss darzulegen. Sie findet Eingang im Lagebericht, der ebenfalls laut § 243 Abs. 1 UGB Aussagen zur Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage durch verpflichtende Angaben zu finanziellen Leistungsindikatoren gemäß § 243 Abs. 2 UGB treffen soll. Hier ist nicht die gesamte Kapitalflussrechnung anzugeben, jedoch die Ergebnisse der einzelnen Bereiche – Cashflow aus operativer Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit. Der Konzernabschluss nach UGB sieht auf jeden Fall auch verpflichtend die Kapitalflussrechnung als Bestandteil des Konzernabschlusses vor.¹²³

Neben traditionellen Instrumenten der Rechnungslegung zur Gewinnung entscheidungsrelevanter Daten für Bilanzadressaten werden aggregierte Zahlen und Fakten aus dem Jahresabschluss durch die Segmentberichterstattung aufgeschlüsselt. Für große Kapitalgesellschaften sieht § 240 UGB das Erfordernis zur Gliederung der Umsatzerlöse „nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten“ vor.¹²⁴ Damit wird der österreichische Gesetzgeber den Anforderungen aus Art. 18 Abs. 1 a) Bilanzrichtlinie gerecht.¹²⁵ Die heranzuziehenden Umsatzerlöse entsprechen dem Begriff der GuV nach § 189a Z 5 UGB und verstehen sich netto.¹²⁶ Darüber hinaus werden die Laufzeiten bei Forderungen und Verbindlichkeiten nach § 225 Abs. 3 und Abs. 6 UGB i.V.m. § 237 Abs. 1 Z 5 UGB segmentiert. Der Konzernabschluss nach UGB kann um die Segmentberichterstattung gemäß IFRS 8 nach § 250 Abs. 1 letzter Satz UGB erweitert werden. Darüber hinaus verweist § 251 Abs. 1 UGB i.V.m. § 266 erster Satz UGB auf die Anwendung von § 240 UGB.

¹²² Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder (Hrsg.)* (2008), S. 3.

¹²³ Vgl. Ebenda, Rn. 8 – 10.

¹²⁴ Vgl. *Glieder* (1999), S. 162.

¹²⁵ Vgl. Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. L 182 vom 26. Juni 2013, S. 38

¹²⁶ Vgl. *Glieder* (1999), S. 163.

3.1.2 Sonderrechnungslegungsgesetz

Die Ursprungsrichtlinie aus 1980 wurde, wie in Kap. 2.3 im Detail ausgeführt, mehrfach geändert. Eine bedeutende Änderung war die Einführung der getrennten Buchführung für gewerbliche Tätigkeiten und öffentliche Dienstleistungen mit der Richtlinie 2000/52/EG, die bis 31. Juli 2001 durch die Regierungen der Mitgliedstaaten umgesetzt hätte werden müssen. Bis zur letzten Änderungsrichtlinie in 2005 wurde keine europarechtskonforme Grundlage in Österreich geschaffen.¹²⁷ Das Ministerium für Wirtschaft, Arbeit und Wissenschaft (BMFW)¹²⁸ argumentierte die Nicht-Umsetzung mit ausreichend vorhandenen Rechnungslegungsnormen und war daher der Meinung, eine zusätzliche gesetzliche Regelung sei nicht notwendig.¹²⁹ Die EK stimmte der Argumentation nicht zu und beschloss am 30. Juni 2006, gegen Österreich ein Vertragsverletzungsverfahren gemäß Art. 258 AEUV einzuleiten. Daraufhin reagierte die Regierung Österreichs, indem sie einen Gesetzesentwurf zur Begutachtung vorlegte. Der österreichische Rechtsanwaltskammertag¹³⁰ und das Institut für Wirtschaftsprüfer (IWP)¹³¹ gaben dazu jeweils eine Stellungnahme ab.

Aus Sicht der vorliegenden Arbeit ist die Stellungnahme des IWP von besonderem Interesse, da sie auf die getrennte Buchführung eingeht. Das IWP kritisiert einerseits die Einschränkung des Bestätigungsvermerks bei Nicht-Einhaltung des SRLG und andererseits den Bezug auf kalkulatorische Größen, wie Erlöse und Kosten. Das IWP begründet seine Kritik damit, dass erstens eine kontenmäßige Trennung generell keine Auswirkung auf die Darstellung im Jahresabschluss zur Folge habe und zweitens die Buchführung Basis für die Aufstellung des Jahresabschlusses sei und auf tatsächlichen Aufwendungen und Erträgen, pagatorischen Werten, beruhe. Zum

¹²⁷ Vgl. Kommentar von Waldemar Hummer, Universitätsprofessor für Europa- und Völkerrecht an der Universität Innsbruck, in der Wiener Zeitung vom 31. Jänner 2007 (Quelle: http://www.wienerzeitung.at/meinungen/kommentare/277095_Transparenz-in-Oesterreich-verletzt.html).

¹²⁸ Vormaliges Ministerium für Wirtschaft und Arbeit (BMWA).

¹²⁹ Vgl. *Österreichischer Rechtsanwaltskammertag*, Begutachtung über Sonderrechnungslegungsvorschriften für Unternehmen, die zu einer getrennten Buchführung verpflichtet sind (Sonderrechnungslegungsgesetz - SRLG), 27. November 2006, S. 2.

¹³⁰ Vgl. Ebenda.

¹³¹ Vgl. *IWP*, Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes über Sonderrechnungslegungsvorschriften für Unternehmen, die zu einer getrennten Buchführung verpflichtet sind (Sonderrechnungslegungsgesetz - SRLG), 27. November 2006.

ersten Punkt ist noch näher auszuführen, dass das IWP die getrennte Buchführung nach § 5 SRLG als sondergesetzliche Rechnungslegungsvorschrift nach § 273 Abs. 1 UGB anerkennt und diese bei schwerwiegenden Verstößen § 273 Abs. 2 UGB (Redepflicht) zur Anwendung kommt.¹³²

Der Kritik des IWP wurde im ersten Punkt Folge geleistet, indem die Einschränkung des Bestätigungsvermerks im eingebrachten Initiativantrag¹³³ vom 14. Dezember 2006 zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie 2006/111/EG durch die Abgeordneten Dkfm. Dr. Günter Stummvoll, Josef Bucher, Kolleginnen und Kollegen im Nationalrat, nicht mehr enthalten ist. Nach Zustimmung des Nationalrates und Bundesrates wurde das SRLG am 20. April 2007 mit geringfügigen Änderungen zum Initiativantrag veröffentlicht.¹³⁴ Die Umsetzung entspricht der aktuellen konsolidierten Fassung der Richtlinie der Kommission über die „Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen sowie über die finanzielle Transparenz innerhalb bestimmter Unternehmen“.¹³⁵

Nach Durchsicht des SRLG sind öffentliche Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes nicht im SRLG berücksichtigt. Auf Anfrage¹³⁶ bei Herrn Dr. Schachl begründet er das mit der Nicht-Relevanz für Österreich. Laut seiner Stellungnahme waren Berichtspflichten vorhanden, jedoch seien diese aufgrund der Liberalisierungspolitik immer weniger geworden. Letztmalig wurde im Jahr 1997 der Berichtspflicht für die Austria Tabak nachgekommen. Aus dem 23. Erwägungsgrund der Transparenzrichtlinie 2006/111/EG geht hervor, dass öffentliche Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes mit einem Jahresumsatz von mehr als 250 Mio. Euro berichtspflichtig

¹³² Vgl. *IWP*, Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes über Sonderrechnungslegungsvorschriften für Unternehmen, die zu einer getrennten Buchführung verpflichtet sind (Sonderrechnungslegungsgesetz - SRLG), S. 1 ff.

¹³³ Vgl. 81/A XXIII. GP vom 14.12.2006.

¹³⁴ Sonderrechnungslegungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. April 2007 (BGBl. I Nr. 14/2007)

¹³⁵ Vgl. 2006/111/EG konsolidierte Fassung der Transparenzrichtlinie vom 16.11.2006, ABl. Nr. L 318, S. 17.

¹³⁶ Anfrage bei Herrn Dr. Roland Schachl am 22. April 2016. Die Abteilung für Beihilfekoordination unter der Leitung von Herrn Dr. Roland Schachl bearbeitet von der EK herangetragene Beschwerdefälle.

sind.¹³⁷ Aus Abbildung 4 geht der Jahresumsatz pro Industriezweig aus dem verarbeitenden Gewerbe aus dem Jahr 2012 hervor. Die Begründung des Herrn Dr. Schachl konnte somit nachvollzogen werden.

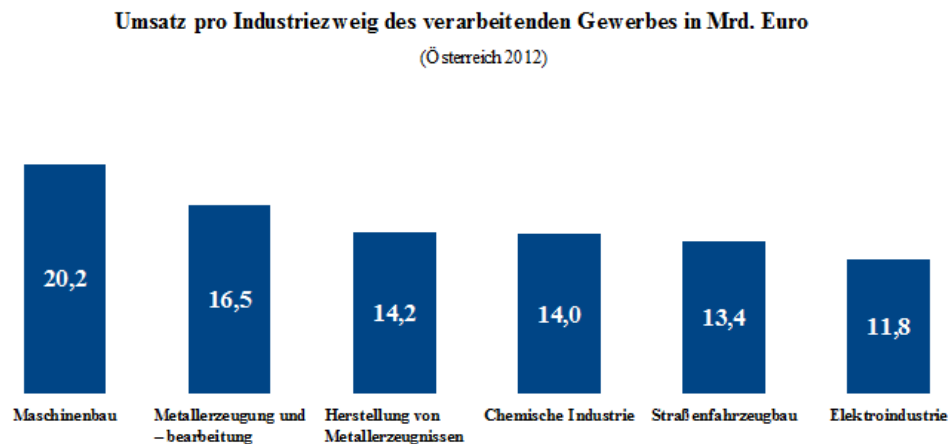


Abbildung 4: Industriezweige des verarbeitenden Gewerbes¹³⁸

Definition Industrie und verarbeitendes Gewerbe : Das Statistische Bundesamt versteht darunter die Sachgüterproduktion. Im Detail werden die gefertigten Güter für Vorleistungen, Investitionen, zum Gebrauch oder Verbrauch verwendet. Dazu zählen das industrielle und handwerkliche Fertigen sowie das Reparieren und Installieren von Maschinen und Ausrüstungen.¹³⁹

In § 2 Z 2 SRLG heißt es „öffentliche Leistungen in unterschiedlicher Form“. Mit dieser Formulierung wurde der Änderungsrichtlinie 2005/81/EG Rechnung getragen, wonach über die staatlichen Beihilfen hinaus jegliche Vergütungen öffentlicher

¹³⁷ Die Auskünfte können in Form von veröffentlichten Berichten oder Reportingunterlagen für Mehrheitseigentümer erfolgen, damit der Verwaltungsaufwand gering gehalten wird.

¹³⁸ Quelle: Eigene Darstellung (in Anlehnung an: vgl. <http://de.statista.com/statistik/daten/studie/319461/umfrage/umsatz-ausgewaehlten-industriezweige-des-verarbeitenden-gewerbes-in-oesterreich>).

¹³⁹ Vgl. www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/Wirtschaftsbereiche/IndustrieVerarbeitendesGewerbe/IndustrieVerarbeitendesGewerbe.html.

Dienstleistungen angesprochen sind. Darunter fallen insbesondere Ausgleichszahlungen, Kapitaleinlagen oder Kapitalausstattungen, begünstigte Darlehen oder nicht rückzahlbare Zuschüsse, Gewinnverzicht durch den Mitgliedstaat oder Nichteinfordern von Schuldtiteln, marktunübliche Verzinsung oder öffentlicher Einnahmengang.¹⁴⁰

§ 3 SRLG regelt Ausnahmen zum Anwendungsbereich aus § 1 SRLG. Aus der Transparenzrichtlinie wurden zwei Ausnahmen aus Art. 5 Transparenzrichtlinie 2006/111/EG übernommen. Einerseits der ungestörte Handel zwischen den Mitgliedstaaten durch das Unternehmen sowie die betraglichen Grenzen von 40 Mio. Euro Jahresumsatz oder bei Kreditanstalten die Bilanzsumme 800 Mio. Euro. Die Umsatzerlöse entsprechen den unternehmensrechtlichen Vorschriften des UGB gemäß § 189a Z 5 UGB.¹⁴¹ Abbildung 5 stellt das SRLG i.d.g.F. grafisch dar. Im Vergleich zu Abbildung 3 kann festgestellt werden, dass die Transparenzrichtlinie, bis auf die oben erwähnten Abweichungen, wortgleich übernommen wurde.

¹⁴⁰ Vgl. Initiativantrag 81/A XXIII. GP, S. 4 bzw. Art. 3 Transparenzrichtlinie i.d.F.v. 16.11.2006.

¹⁴¹ Vgl. Initiativantrag 81/A XXIII. GP, S. 5.

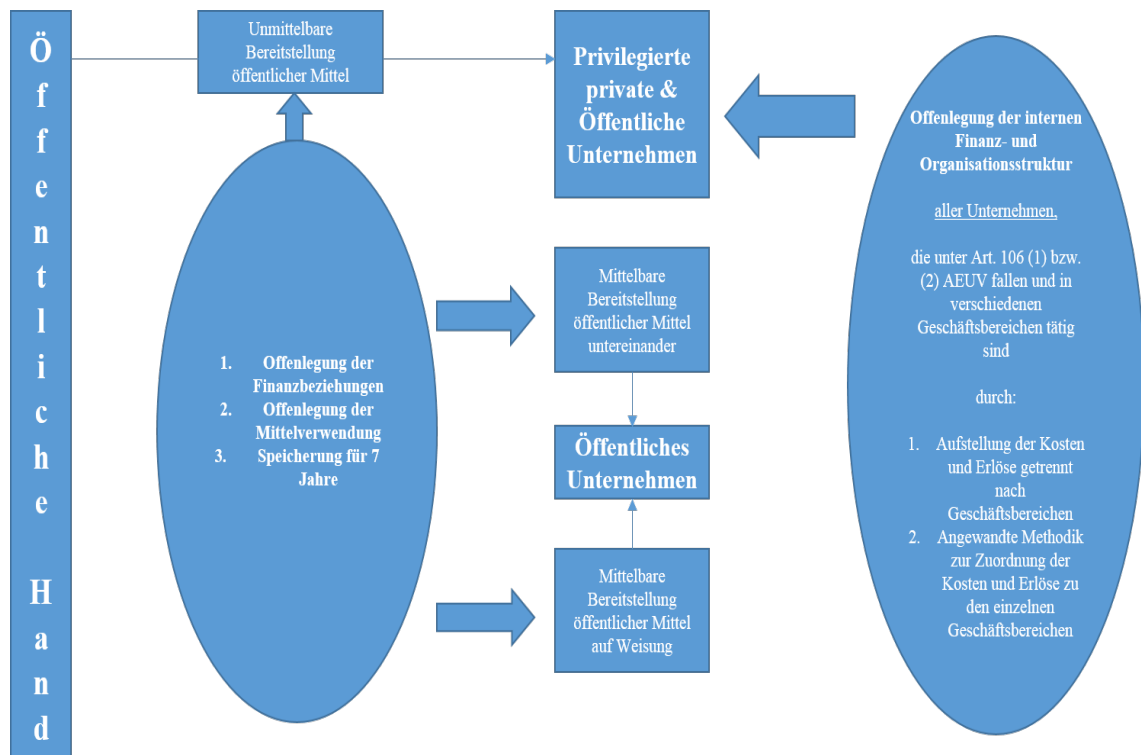


Abbildung 5: Darstellung des SRLG ¹⁴²

3.1.3 AFRAC-Stellungnahme für den öffentlichen Sektor

Die Arbeitsgruppe für „Bilanzierungs-sonderfragen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor“ des AFRAC beschäftigte sich im Jahr 2008 mit der Besonderheit der Bilanzierung von Zuschüssen an ausgegliederte Rechtsträger beschäftigt und hat diese 2015 überarbeitet. Durch die Ausgliederung von staatlichen Betrieben und organisatorischen Einheiten in rechtlich selbstständige Rechtsträger kommt das bei Gebietskörperschaften vorherrschende kameralistische System nicht mehr zur Anwendung. Die ausgegliederten öffentlichen Einrichtungen werden nun als privatrechtliche Kapitalgesellschaften oder Stiftungen bzw. Anstalten organisiert. Dies führt einerseits zu neuen Herausforderungen für den Staat als Aufsichtsorgan, für geschäftsführende Gremien, für den Abschlussprüfer, andererseits auch zur Offenlegung der Jahresabschlüsse. In Form von Sondergesetzen bzw. bei Erfüllung der Unternehmereigenschaft kommen prinzipiell die unternehmensrechtlichen Vorschriften des UGB zur Anwendung. Das UGB verän-

¹⁴² Quelle: Eigene Darstellung (in Anlehnung an: *Tiegelkamp*, S. 120).

dert sohin maßgeblich die Bilanzierung der ausgegliederten Rechtsträger, weg von rein zahlungsorientierten Vorgängen hin zur doppelten Buchhaltung, und folgt so dem internationalen Trend, die öffentlichen Verwaltungen auf die Doppik umzustellen. Die AFRAC-Stellungnahme zur „Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor“ behandelt besondere Einzelfragen zur Darstellung erhaltener Zuschüsse im Jahresabschluss.¹⁴³

Die Stellungnahme verweist zur Identifikation öffentlicher Betriebe oder sonstiger Rechtsträger auf die International Public Sector Accounting Standards (kurz IPSAS). Hierin wird zwischen „Public Sector Entities“ und „Government Business Enterprises“ unterschieden.¹⁴⁴ Zu ersteren zählen Rechtsträger der öffentlichen Verwaltung, die abhängig von der Finanzierung der öffentlichen Hand sind und keine Gewinnerzielungsabsicht oder 100 %ige Kostendeckung verfolgen. Mitunter sind deklarativ Universitäten, Museen oder die Bundesanstalt Statistik Austria erwähnt.¹⁴⁵ Im Gegensatz dazu sind die zweiten unabhängig von der öffentlichen Finanzierung und dazu in der Lage, ihre Kosten zu decken bzw. Gewinne zu erzielen. Darüber hinaus zeichnen sich „Government Business Enterprises“ durch die selbstständige Auftragsakquisition und den selbstständigen Betrieb des Unternehmens aus und werden von einer „Public Sector Entity“ kontrolliert.¹⁴⁶

Wie bereits erwähnt, erfolgt die Finanzierung der „Public Sector Entities“ durch den öffentlichen Haushalt. Die „Government Business Enterprises“ sind davon nicht ausgenommen, jedoch hängt deren Fortbestehen nicht davon ab. Die gebräuchlichste Form der öffentlichen Verwaltung sind Zuschüsse als von außen stammende Vorteilsgewährungen, welche in echte und unechte unterschieden werden. Echte Zuschüsse sind unentgeltlich und werden ohne Gegenleistung vereinbart, unechte Zuschüsse hingegen entgeltlich und mit einer Gegenleistung vereinbart. Je nach Art des Zuschusses wird zwischen Gesellschafterzuschüssen, Zuschüssen der öffentlichen Hand und privaten Zuschüssen unterschieden und können für Investitionen ins Anlage-

¹⁴³ Vgl. AFRAC (*Hrsg.*) (2015), Rn. 1 – 4 und Rn. 9 f.

¹⁴⁴ Vgl. Ebenda, Rn. 6.

¹⁴⁵ Vgl. Ebenda, Rn. 7.

¹⁴⁶ Vgl. IPSAS 1.7.

vermögen oder in Aufwendungen gewährt werden.¹⁴⁷ Zur Darstellung im Jahresabschluss wird wegen der besseren Transparenz und Informationsweitergabe an den Bilanzadressaten die Bruttomethode empfohlen, zu welcher Darstellungsvariante auch die internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS 20) raten. Im Jahresabschluss erfolgt der Ausweis unter einem eigenen Bilanzposten nach den unversteuerten Rücklagen. Lediglich Gesellschafterzuschüsse sollten unter den nicht gebundenen Kapitalrücklagen ausgewiesen werden, wenn sie nicht betrieblich veranlasst sind.¹⁴⁸ In den „übrigen sonstigen betrieblichen Erträgen“ oder als offener Posten bei den Abschreibungen soll der Verbrauch der Investitionszuschüsse dargestellt werden.¹⁴⁹ Zuschüsse für Aufwendungen sollen direkt ergebniswirksam, anders als Investitionszuschüsse, die erfolgsneutral gebildet werden, wie der Verbrauch von Investitionszuschüssen abgebildet werden. Jedoch soll der Aufwandszuschuss, wenn er nicht unter den „übrigen sonstigen betrieblichen Erträgen“ gezeigt wird, beim jeweiligen Aufwandsposten in der GuV abgebildet werden.¹⁵⁰ Bei unechten Zuschüssen erfolgt der Ausweis entweder unter den Umsatzerlösen oder unter den übrigen sonstigen betrieblichen Erträgen.¹⁵¹

Der Sonderposten auf der Passivseite hat den Charakter eines Abgrenzungspostens. Dieser Umstand ist relevant unter anderem auch für „Globalbudgetzuweisungen“, wie Basisabgeltungen oder Basiszuwendungen, die unter die Kategorie Aufwandsabdeckungen fallen. Globale Budgets werden oftmals für einen längeren Zeitraum und mehrere Aufgaben bereitgestellt. Im Jahresabschluss soll nur der Teil ergebniswirksam erfasst werden, der im Geschäftsjahr angefallen ist, sachlich als auch zeitlich. Ist eine eindeutige Zuordnung nicht möglich, wird eine sofortige ergebniswirksame Erfassung empfohlen.¹⁵²

¹⁴⁷ Vgl. *AFRAC* (2015), Rn. 15 – 17.

¹⁴⁸ Vgl. Ebenda, Rn. 36 f.

¹⁴⁹ Vgl. Ebenda, Rn. 23 – 29.

¹⁵⁰ Vgl. Ebenda, Rn. 30.

¹⁵¹ Vgl. Ebenda, Rn. 44.

¹⁵² Vgl. Ebenda, Rn. 38 – 43.

3.2 Transparenz in internationalen Rechnungslegungsnormen

3.2.1 IAS 7 - Kapitalflussrechnung

Ausgangsbasis für die Kapitalflussrechnung sind alle zahlungswirksamen Transaktionen, die den Finanzmittelbestand beeinflussen.¹⁵³ Die Kapitalflussrechnung unterscheidet nach dem Verursachungsprinzip drei Kategorien auf (a) Cashflow aus der operativen Tätigkeit¹⁵⁴, (b) Cashflow aus der Investitionstätigkeit¹⁵⁵ und (c) Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit¹⁵⁶.

Teilrechnungen	Aktivitätsformat
Ursachenrechnung	operativer Bereich: Mittelzuflüsse aus operativen Geschäften – Mittelabflüsse für operative Geschäfte = Mittelüberschuss/-defizit aus der laufenden Geschäftstätigkeit (operativer Bereichssaldo) (1)
	Investitionsbereich: Mittelzuflüsse aus Desinvestitionen – Mittelabflüsse für Investitionen = Mittelüberschuss/-defizit aus der Investitionstätigkeit (investiver Bereichssaldo) (2)
	Finanzierungsbereich: Mittelzuflüsse aus Finanzierungen – Mittelabflüsse für Definanzen = Mittelüberschuss/-defizit aus der Finanzierungstätigkeit (finanzieller Bereichssaldo) (3)
Fondsveränderungsrechnung	Finanzmittelbereich: Veränderung der Fondsmittel (Gesamtsaldo) (Summe aus 1, 2 u. 3) + Anfangsbestand des Finanzmittelfonds = Endbestand des Finanzmittelfonds

Abbildung 6: Grundsätzlicher Aufbau der Kapitalflussrechnung nach IAS 7¹⁵⁷

Diese Einteilung nach Aktivitäten, wie in Abbildung 8 dargestellt, ist verpflichtend vorzunehmen und nach der Theorie der Betriebswirtschaftslehre die aussagekräftigste Darstellungsform neben dem „Finanzflussformat“, in dem zwischen Mittelherkunft und -verwendung differenziert wird. Die Kapitalflussrechnung führt im Ergebnis zur Gesamtveränderung des Finanzmittelbestandes. Im Anschluss zeigt die Fondsveränderungsrechnung die Veränderung des Finanzmittelbestandes vom Anfang bis zum Ende einer Periode und entspricht dem Ergebnis der drei Bestandteile der Ursachenrechnung.¹⁵⁸

Aufgrund der aggregierten Abbildung der Zahlungsströme fordert IAS 7 von den bi-

¹⁵³ Vgl. Claussen (1999), S. 511 f.

¹⁵⁴ Vgl. IAS 7.14.

¹⁵⁵ Vgl. IAS 7.6.

¹⁵⁶ Vgl. IAS 7.6.

¹⁵⁷ Entnommen aus: Coenenberg (2005), S. 760.

¹⁵⁸ Vgl. Ebenda, S. 758 – 761.

lanzierenden Unternehmen ergänzende Angaben im Jahres- bzw. Konzernabschluss. Verpflichtend sind Angaben über die Abgrenzung des Finanzmittelbestandes¹⁵⁹, zahlungsunwirksame Investitionen oder Finanzierungen¹⁶⁰ sowie Zahlungen an Dividenden, Zinsen und Ertragssteuern.¹⁶¹ Darüber hinaus können freiwillige Angaben zur besseren Beurteilung der Finanzlage durch den externen Abschlussadressaten vorgenommen werden. Das International Accounting Standards Board (IASB) empfiehlt, derartige Angaben zu tätigen.¹⁶² Zusätzliche freiwillige Angaben betreffen:

- Kreditlinien, die nicht ausgenutzt werden,
- Unterteilung der Zahlungen für den Erhalt und die Erweiterung der Betriebskapazität,
- Unterteilung der einzelnen Cashflow-Bereiche nach den zu berichtenden Segmenten.

Der letzte Punkt der freiwilligen Angaben ist aus dem Blickwinkel der vorliegenden wissenschaftlichen Arbeit von besonderer Bedeutung, da so die Transparenzpflichten und die Verhinderung von Quersubventionierungen gemäß der Transparenzrichtlinie bzw. des SRLG gewährleistet werden.

Die Kapitalflussrechnung kann aus den Ursprungsdaten der Finanzbuchhaltung („originär“) oder aus dem Jahresabschluss, sprich der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), abgeleitet werden („derivativ“). Ausgangspunkt für die originäre Ermittlungsmethode sind die Bestandsveränderungen am Finanzmittelfonds, wie Kassenbestand, Guthaben bei Banken oder angelegte Geldmittel, da es sich um alle zahlungswirksamen Zu- bzw. Abgänge handelt. Des Weiteren können die Aufwands- und Ertragskonten herangezogen werden, die im Kontenplan gegliedert in zahlungswirksame, -unwirksame oder sowohl als auch betreffende Konten gegliedert sind. Auf den Konten, bei denen beides möglich ist, muss in weiterer Folge auf Belege-

¹⁵⁹ Vgl. IAS 7.45 i.V.m. IAS 7.46.

¹⁶⁰ Vgl. IAS 7.43.

¹⁶¹ Vgl. IAS 7.31 und IAS 7.35.

¹⁶² Vgl. IAS 7.50.

bene unterschieden werden. Bei der derivativen Methode werden Vermögens- und Schuldposten pauschaliert als zahlungswirksam oder -unwirksam gewertet. Die beiden Methoden stellen eine sehr unterschiedliche Herangehensweise zur Ermittlung der Cashflows dar. Von den bilanzierenden Unternehmen wird die originäre Methode als unpraktikabel und aufwendig empfunden und daher auch selten bis gar nicht angewandt, obwohl empirische Untersuchungen ergeben, dass die Ursprungsdaten aus der Finanzbuchhaltung zu einem aussagekräftigeren Ergebnis führen. In den USA, in Deutschland und Österreich kann trotz allem beobachtet werden, dass die derivative Ermittlungsmethode zur Anwendung kommt.¹⁶³

Nach Entscheidung der verwendeten Ermittlungsmethode kann die darstellende Form im Jahres- bzw. Konzernabschluss generiert werden. Grundsätzlich kann zwischen der direkten und der indirekten Darstellungsmethode gewählt werden, jedoch nur beim Cashflow aus der operativen Tätigkeit.¹⁶⁴ Saldierungen sind prinzipiell verboten, aber unter folgenden Gesichtspunkten möglich: (a) Finanztransaktionen für Kunden, die nicht auf die Unternehmenstätigkeit zurückzuführen sind oder (b) betragslich hohe Finanztransaktionen, die eine hohe Umschlagshäufigkeit und kurze Laufzeiten aufweisen.¹⁶⁵ Wie erwähnt, wird mehrheitlich die derivative Methode verwendet, was implizit zur Folge hat, dass zumeist die indirekte Darstellungsmethode zur Anwendung kommt. Beiden Methoden liegt die abgeleitete Vorgehensweise zugrunde und nur bei der originären Methode kommt die direkte Darstellungsmethode in Betracht.¹⁶⁶

3.2.2 IFRS 8 - Segmentberichterstattung

Die gestiegenen Erfordernisse an die externe Rechnungslegung, entscheidungsrelevante¹⁶⁷ Informationen für Bilanzadressaten zur Verfügung zu stellen, machen es erforderlich zunehmend komprimiertere Daten klarer und transparenter zu gestalten.

¹⁶³ Vgl. *Gebhardt/Mansch* (2012), S. 5 – 9 als auch *Krumsiek* (2013), S. 46.

¹⁶⁴ Vgl. IAS 7.18.

¹⁶⁵ Vgl. IAS 7.21 i.V.m. IAS 7.22.

¹⁶⁶ Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz* (2002 – 2011), Abschnitt 23, Tz. 10.

¹⁶⁷ Sog. „Decision Usefulness“, zu Grunde gelegte Kriterien sind Relevanz und Verlässlichkeit; Vgl. *Lopatta* (2011), S. 519.

ten. Traditionelle Instrumente der Rechnungslegung können diese Informationen in einer diversifizierten und globalisierten Welt nicht mehr zur Gänze befriedigen. Die Segmentberichterstattung schafft durch Disaggregation mehr Klarheit und Transparenz.¹⁶⁸ Hier ist anzumerken, dass ein Spannungsfeld zwischen Publizitätspflicht und einem hohen Detaillierungsgrad zu veröffentlichender Daten, der zum Vorteil der Wettbewerber gereicht, vorhanden ist.¹⁶⁹ Der positive Aspekt der Segmentberichterstattung ist die Weitergabe relevanter Informationen, die unternehmensinterne Entscheidungsträger für das Management heranzieht („Management Approach“). Die externe Berichterstattung knüpft an die interne an, daher ist kein zusätzlicher kostenintensiver Aufwand damit verbunden. Letztlich kann der Abschlussprüfer die externe Berichterstattung durch den Vergleich interner und externer Zahlen leichter nachvollziehen. Negativer Aspekt ist die geringe Vergleichbarkeit der Unternehmen untereinander, da der „Management Approach“ umgangen werden kann.¹⁷⁰

Ziel der Segmentberichterstattung ist es, Informationen zu Chancen und Risiken der einzelnen Geschäftsbereiche bzw. Segmente zu liefern, um so auch auf die Rentabilität der Unternehmung oder Gruppe als Ganzes schließen zu können.¹⁷¹ Welche Segmente tragen am meisten zum Ergebnis der Unternehmung oder Gruppe bei? Wie risikoreich investiert das Unternehmen? Können risikobehaftete Geschäftsbereiche durch saturierte Geschäftsbereiche aufgefangen werden? Für die Berichterstattung sind zwei Vorgänge erforderlich. Auf der einen Seite muss das Kriterium, nach dem segmentiert wird, gewählt werden und auf der anderen Seite die zur Verfügung gestellten Informationen je Segment. Die Segmentierung soll zu homogenen, ökonomisch bedeutenden und untereinander heterogenen Segmenten führen. Segmente können anhand folgender Kriterien gebildet werden:¹⁷²

- Segmentierung nach Sektoren: Waren, Warengruppen, Geschäftssparten oder

¹⁶⁸ Vgl. *Coenenberg* (2005), 838 f.

¹⁶⁹ Vgl. *Glieder* (1999), S. 132.

¹⁷⁰ Vgl. *Lopatta* (2011), 517 f.

¹⁷¹ Vgl. IFRS 8.1: Angabe von Informationen über Wesensart und finanzieller Auswirkung, spricht quantitative als auch qualitative Auskünfte sowie DRS 3.1: Angabe von Informationen zu wesentlichen Geschäftsbereichen, die besseren Einblick in die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage geben.

¹⁷² Vgl. *Glieder* (1999), S. 134.

Branchen,

- Segmentierung nach Regionen,
- Segmentierung nach Kundenkreis wie z.B. Zwischen- oder Endkunde; Groß- oder Kleinkunde; privater, industrieller oder öffentlicher Abnehmer,
- Segmentierung nach Konzernteilen oder Einzelunternehmen,
- Segmentierung nach Laufzeiten, wie z.B. die Anhangangabe über Fristigkeiten von Forderungen und Verbindlichkeiten gemäß § 225 Abs. 3 und Abs. 6 UGB i.V.m. § 237 Abs. 1 Z 5 UGB.

Da es keine theoretisch genaue Herangehensweise zur Bildung von Segmenten gibt, ist die Segmentierung in höchstem Maße von der Entscheidung des Managements abhängig („judgement“).¹⁷³ Grundsätzlich sind unternehmerische Tätigkeiten eines Unternehmens, die dazu geeignet sind, Erträge und Aufwendungen zu erwirtschaften, als Segmente zu klassifizieren.¹⁷⁴ Darüber hinaus können Segmente gebildet werden, die einer kontinuierlichen Überprüfung durch einen Unternehmensverantwortlichen („Chief Operating Officer“) unterzogen werden oder für welche eigenständige finanzielle Informationen zur Verfügung stehen.¹⁷⁵ Nach den so gebildeten Segmenten gibt es für die externe Berichterstattung die Möglichkeit, Segmente zu so genannten berichtspflichtigen Segmenten („reportable segments“) zusammenzufassen oder die Segmente auch so wie sie abgegrenzt wurden zu veröffentlichen. Damit Segmente zusammengefasst werden können, muss der qualitative Kriterienkatalog von IFRS 8.12 kumulativ erfüllt sein. Grundlegend können Segmente zusammengefasst werden, deren wirtschaftliche Eigenschaften komparabel sind. Darüber hinaus weisen die Segmente ähnliche Waren und Dienstleistungen, Herstellungsprozesse, Kundengruppen, Vertriebsmethoden und Dienstleistungserbringung und erforderlichenfalls regulatorische Voraussetzungen auf. Neben den qualitativen Kriterien sind ebenfalls quantitative Kriterien in IFRS 8.13 verankert. Dieser sieht prinzipiell eine 10 % Klausel vor und – gesamtheitlich betrachtet – sollen die zu berichtenden

¹⁷³ Vgl. *Glieder* (1999), S. 134, ebenso kommen Böckem / Pritzer zum gleichen Schluss, vgl. *Böckem/Pritzer* (2010), S. 620.

¹⁷⁴ Vgl. IFRS 8.5a.

¹⁷⁵ Vgl. IFRS 8.5b i.V.m. 8.7 und 8.5c.

Segmente mehr als 75 % der Umsatzerlöse umfassen. Entweder das Segment enthält 10 % der Umsatzerlöse aller Segmente oder 10 % des Ergebnisses aller aggregierter Gewinne oder Verluste der Segmente, je nachdem, welcher Absolutbetrag höher ist, oder 10 % der Gesamtkтива des Unternehmens.¹⁷⁶

Maßgebliche Grundlage für die Bestimmung der zu berichtenden Segmente als auch der zugehörigen Angaben nach IFRS 8 ist die interne Berichterstattung, was die Wichtigkeit der Umsetzung des Management Approach unterstreicht. IFRS 8.20 greift daher korrekterweise das grundlegende Prinzip aus IFRS 8.1 auf, wonach dem Bilanzleser entscheidungsrelevante Informationen durch die Segmentberichterstattung vermittelt werden sollen. Daher sind die Unternehmen dazu aufgefordert, generelle Informationen (IFRS 8.22), Detailinformationen zum Segmentergebnis als auch -vermögen (IFRS 8.23 – 27) sowie eine Überleitungsrechnung der Segmentposten auf die entsprechenden Abschlussposten im Jahresabschluss (IFRS 8.28) zu geben. Nach IFRS 8.22 bestehen die allgemeinen Auskünfte aus der Angabe der Organisationsstruktur und der internen Berichterstattung. Darunter sind Fakten zu verstehen, wie Segmente gebildet, abgegrenzt und zusammengefasst werden, und die umsatzgenerierenden Waren und Dienstleistungen. Die Informationen pro Segment hängen von der internen Berichterstattung ab und werden nur insofern veröffentlicht, als diese vom verantwortlichen Entscheidungsträger ebenfalls genutzt werden oder zu übergeordneten verpflichtenden Angaben bestimmt sind. Zwingend wird jedoch eine maßgebliche Ergebnisgröße vorgeschrieben, die aber nicht eindeutig durch IFRS 8 festgelegt wird. Zur Segmentsteuerung kommen infrage das Betriebsergebnis, das Ergebnis vor Abschreibungen, Zinsen und Steuern (EBITDA), Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT), Ergebnis vor Steuern (EBT) oder der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag.¹⁷⁷ Mit den im Zusammenhang stehenden Daten der Ergebnisgröße sind folgende Fakten pro Segment zu veröffentlichen, wenn diese regelmäßig dem Entscheidungsträger zur Verfügung stehen¹⁷⁸:

- Intersegmentelle und externe Umsatzerlöse,

¹⁷⁶ Vgl. *Lopatta* (2011), S. 522 – 526.

¹⁷⁷ Vgl. *Lopatta* (2011), S. 526 – 529.

¹⁷⁸ Vgl. IFRS 8.23.

- Zinserträge und -aufwendungen,
- Abschreibungen und Wertminderungen,
- Bedeutende Posten nach IAS 1.97, wie aufgegebene Geschäftsbereiche, Rechtstreitigkeiten, Umgestaltung der Unternehmensstruktur,
- Eigenkapitalergebnisse,
- Ertragssteuern,
- Bedeutende nicht zahlungswirksame Posten, jedoch keine außerplanmäßige Abschreibung.

Transparenz hat in nationalen als auch internationalen Rechnungslegungsnormen ihren festen Platz gefunden. Im folgenden Kapitel wird auf die gebräuchlichsten Formen staatlicher Beihilfen eingegangen und die vorgestellten Rechnungslegungsnormen mit den Transparenzanforderungen verglichen.

4 Analyse der Umsetzung der Transparenzrichtlinie durch österreichische und internationale Rechnungslegungsnormen

4.1 Die systematische Einordnung der staatlichen Beihilfen in Österreich

Die Mitgliedstaaten sind aufgefordert, der EK jährlich einen Bericht über gewährte staatliche Beihilfen gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV zu übermitteln.¹⁷⁹ In diesem Jahresbericht sind alle von der Kommission freigegebenen Beihilferegelnungen als auch die vom Mitgliedstaat gewährten Beihilfen laut Gruppenfreistellungsverordnungen enthalten. Es werden darin über Leistungen an die verarbeitende Industrie, an Dienstleistungen, Landwirtschaft, Fischerei und Verkehr berichtet. Ausgenommen ist die Eisenbahn, deren gewährte Leistungen unter Art. 93 AEUV fallen und daher anderen Regelungen unterworfen sind. Ebenfalls nicht enthalten sind allgemeine Maßnahmen, da sie nicht in den Anwendungsbereich von Art. 107 AEUV fallen, sowie DAWI-Leistungen, die alle Voraussetzungen erfüllen. Ausgleichszahlungen, die über das Maß der DAWI-Leistung hinausgehen, sind im Jahresbericht enthalten, da diese von der EK genehmigt werden müssen. Die Ergebnisse aus den jährlich übermittelten Berichten werden von der EK ausgewertet und als sogenanntes „State Aid Scoreboard“ veröffentlicht.¹⁸⁰

In Österreich wird jährlich vom Bundesministerium für Finanzen (BMF) ein Förderungsbericht erstellt. Die gesetzliche Grundlage für den Förderungsbericht ist § 47 Abs. 3 - 5 BHG 2013¹⁸¹. Darin sind die Auszahlungen für direkte, Subventionen und Vermögenstransfers, und indirekte, Steuerermäßigungen, Förderungen des Bundes dokumentiert. Beispiele für österreichische Direktförderungen an Unterneh-

¹⁷⁹ Vgl. Art. 6 der Verordnung der Kommission zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags vom 21.04.2004, ABl. Nr. L 140, S. 1.

¹⁸⁰ Vgl. Generaldirektion Wettbewerb, ec.europa.eu/competition (Stand: 26. Juni 2016).

¹⁸¹ Bundeshaushaltsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 30.12.2009 (BGBl. I Nr. 139/2009), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14.12.2015 (BGBl. I Nr. 144/2015).

men sind Förderungen für Landwirtschaft und Verkehr, Investitionszuschüsse sowie Schuldenerlässe und -übernahmen.¹⁸²

4.2 Die gebräuchlichsten Formen staatlicher Beihilfen in Österreich

Einer genaueren Betrachtung wurden die nicht krisenbedingten Beihilfen unterzogen, sowohl auf Ebene der EU-28 als auch auf Ebene Österreich. Die nachfolgenden Abbildungen 7 und 8 stellen die staatlichen Beihilfen gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV je Beihilfenform in Millionen Euro dar. Der Betrachtungszeitraum umfasst 2007 bis 2014, um die Entwicklung und Tendenzen zu erkennen und zu analysieren. Krisenbedingte Beihilfen wurden in der Wirtschaftskrise an Finanzinstitutionen gewährt und stellen daher einen Sonderfall dar.¹⁸³

							in MEUR
EU- 28	Beihilfeform						
	Kategorie A		Kategorie B	Kategorie C		Kategorie D	Gesamt
	Zuschüsse	Steuer- ermäßi- gungen	Kapital- beteiligun- gen	Zins- günstige Kredite	Steuer- stundun- gen	Bürg- schaften	
2007	37.531,0	27.184,8	206,7	1.959,7	541,6	690,9	68.114,7
2008	41.282,8	30.109,3	346,3	2.918,9	415,1	846,4	75.918,8
2009	44.072,2	29.573,9	1.266,9	2.472,3	434,9	2.801,2	80.621,4
2010	40.692,8	27.824,0	775,6	1.882,3	157,7	3.086,4	74.418,8
2011	37.915,4	24.226,1	313,8	1.838,3	131,3	3.130,3	67.555,2
2012	37.928,2	24.033,4	507,4	1.703,5	155,0	2.932,3	67.259,8
2013	36.959,8	23.817,6	558,2	1.398,0	42,8	3.357,6	66.134,0
2014	63.590,5	30.134,3	615,6	1.777,5	32,8	2.693,4	98.844,1

Abbildung 7: Entwicklung staatlicher Beihilfen 2007 – 2014, Aufschlüsselung nach Beihilfeformen ¹⁸⁴

¹⁸² Vgl. Förderungsbericht 2014 des BMF, S. 4 – 15 sowie S. 205 f.

¹⁸³ Vgl. Ebenda.

Kategorie A:

Der Großteil an staatlichen Beihilfen erfolgt in Form von Zuschüssen und Steuerermäßigungen und machen mehr als 90 % der Gesamtbeihilfen aus. Zuschüsse bilden innerhalb dieser Kategorie die bevorzugte Variante, da diese einfach gewährt werden können. Mit Abstand die höchsten Zuschüsse gewährt Deutschland. Steuerermäßigungen bedürfen der gesetzlichen Änderung, die Zeit und Aufwand erfordert.

Kategorie B:

Kapitalbeteiligungen machen rund 1 % der Beihilfenleistung aus und halten sich im betrachteten Zeitraum stabil auf diesem Niveau. Das geringe Volumen ist auf bereits langfristig bestehende Beteiligungen der Mitgliedstaaten zurückzuführen. Gegenwärtig wird in den Mitgliedstaaten auf die bevorzugte Kategorie A zurückgegriffen.

Kategorie C:

Die in dieser Kategorie angeführten Beihilfeformen werden ebenfalls nicht häufig gewählt, da sie den staatlichen Haushalt sehr stark belasten. Dazu ist zu bemerken, dass in der Statistik lediglich das Beihilfeelement dargestellt wird und nicht die Gesamthaushaltsmittel. Dieser Umstand erklärt den geringen Anteil am Gesamtvolumen. Zinsgünstige Kredite sind in den Ländern Deutschland, Spanien und Italien von Relevanz. Steuerstundungen, wie steuerfreie Rücklagen oder schnellere Abschreibungen, nehmen an Bedeutung ab und werden von den Ländern eher aufgelassen als neu gewährt. In den Niederlanden sind Steuerstundungen eine relevante Beihilfeform und waren dies auch bis 2009 in Italien.

Kategorie D:

Bürgschaften belegen nach Zuschüssen und Steuerermäßigungen den dritten Rang als gewählte Beihilfeform. Die häufigsten Gründe für diese Art der Beihilfe sind Rettungs- und Umstrukturierungsmaßnahmen und die Unterstützung kleinerer und mittlerer Betriebe. Am bedeutendsten sind Bürgschaften in Deutschland und Griechenland. Die Beihilfeanteile sind bei Bürgschaften schwer zu bestimmen und daher

¹⁸⁴ Quelle: Eigene Darstellung (Vgl. Eurostat ec.europa.eu/eurostat).

eine nicht sehr häufig gewählte Art der Beihilfe.

							in MEUR
AT	Beihilfeform						
	Kategorie A		Kategorie B	Kategorie C		Kategorie D	Gesamt
	Zu- schüsse	Steuer- ermäßi- gungen	Kapital- beteiligung en	Zins- günstige Kredite	Steuer- stundung -en	Bürg- schaften	
2007	1.195,5	60,6	0,0	48,9	0,0	29,5	1.334,5
2008	1.489,5	65,3	0,4	113,1	0,0	26,8	1.695,1
2009	2.306,2	64,1	0,0	72,5	0,0	12,2	2.455,0
2010	1.974,3	55,3	0,3	34,6	0,0	10,0	2.074,5
2011	1.105,7	579,8	7,2	60,5	0,0	13,8	1.767,0
2012	1.180,4	572,6	76,0	60,8	0,0	13,3	1.903,1
2013	1.340,9	478,4	0,6	31,0	0,0	10,6	1.861,5
2014	1.420,2	6,7	2,3	20,8	0,0	10,2	1.460,2

Abbildung 8: Entwicklung staatlicher Beihilfen 2007 – 2014, Aufschlüsselung nach Beihilfeformen¹⁸⁵

In Österreich weisen die Kategorien ein ähnliches Bild wie in Abbildung 7 für die EU-28 auf. In Österreich liegt der Fokus aber ganz eindeutig bei Zuschüssen als Gewährungsform. Diese Tatsache ist, wie bereits oben erwähnt, auf die Einfachheit der Gewährung zurückzuführen. In Österreich liegt der Anteil gewährter nicht krisenbedingter Beihilfen am Gesamtvolumen der EU-28 bei 1,5 %. Große Volumina werden von größeren Mitgliedstaaten wie Deutschland oder Frankreich gewährt.

¹⁸⁵ Quelle: Eigene Darstellung (Vgl. EU-Kommission ec.europa.eu/eurostat).

4.3 Entflechtungsvorgaben

4.3.1 Vergleich mit den unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsnormen

Entflechtungsvorgaben sind in speziellen Gesetzen, wie den Branchengesetzen als auch dem SRLG, geregelt. Daher finden sich keine Entflechtungsvorgaben im UGB selbst. Zu den Branchengesetzen gehören vorrangig, wie in Kapitel 2.1.2 erwähnt, netz- und leistungsgebundene Sektoren, die einen hohen Grad an Infrastruktur aufweisen.¹⁸⁶

Dabei handelt es sich vornehmlich um monopolträchtige und im staatlichen Einflussbereich befindliche Sektoren, die durch erlassene Richtlinien der EU geregelt werden. Durch die Liberalisierungsbestrebungen in der EU wurden die Märkte geöffnet und nicht-staatliche Unternehmen konnten als Wirtschaftsteilnehmer auf vorher geschlossenen Märkten agieren. Somit hat die getrennte Buchführung in Sektoren, die zwar in der Ursprungsrichtlinie noch ausgenommen waren, Einzug gehalten. Unter anderem zählen dazu der Art. 14 der Richtlinie 97/67/EG über gemeinsame Vorschriften für die Entwicklung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft und die Verbesserung der Dienstqualität¹⁸⁷, Art. 8 der Richtlinie 97/33/EG über die Zusammenschaltung in der Telekommunikation im Hinblick auf die Sicherstellung eines Universaldienstes und der Interoperabilität durch Anwendung der Grundsätze für einen offenen Netzzugang¹⁸⁸, Art. 19 der Richtlinie 2003/54/EG über gemeinsame Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt¹⁸⁹ sowie Art. 17 der Richtlinie 2003/55/EG über gemeinsame Vorschriften für den Erdgasbinnenmarkt¹⁹⁰. Vorge-

¹⁸⁶ Vgl. *Mayr* (2008), 15 f.

¹⁸⁷ Richtlinie über gemeinsame Vorschriften für die Entwicklung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft und die Verbesserung der Dienstqualität v. 15.12.1997, ABl. Nr. L 15, S. 14; geändert durch ABl. Nr. L 176, S. 21, 2002; zuletzt geändert durch ABl. Nr. L 52, S. 3, 2008.

¹⁸⁸ Richtlinie über die Zusammenschaltung in der Telekommunikation im Hinblick auf die Sicherstellung eines Universaldienstes und der Interoperabilität durch Anwendung der Grundsätze für einen offenen Netzzugang v. 30.06.1997, ABl. Nr. L 199, S. 32.

¹⁸⁹ Richtlinie über gemeinsame Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 96/92/EG v. 26.06.2003, ABl. Nr. L 176, S. 37.

¹⁹⁰ Richtlinie über gemeinsame Vorschriften für den Erdgasbinnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 98/30/EG v. 26.06.2003, ABl. Nr. L 176, S. 57.

nannte Richtlinien wurden in Österreich in nationales Recht umgesetzt und haben die getrennte Buchführung in folgenden Paragraphen implementiert:

- § 23 Postmarktgesetz (PMG)
- § 40 Telekommunikationsgesetz 2003 (TKG 2003)
- § 8 Elektrizitätswirtschafts und -organisationsgesetz (EIWOG) 2010
- § 8 Gaswirtschaftsgesetz (GWG) 2011
- § 55 Eisenbahngesetz (EisbG)
- § 2 Flughafen-Bodenabfertigungsgesetz (FBG)

In den einschlägigen Gesetzen sind ebenfalls die Regulierungsbehörden geregelt. Für das Strom- und Gasnetz ist die e-control (www.e-control.at) als Behörde zuständig. Im Telekommunikationsbereich wird die Rundfunk- und Telekom Regulierungs-GmbH (www.rtr.at) tätig. Für das Schienennetz wurde die Schienen Control GmbH gegründet.¹⁹¹

Im sektorspezifischen Bereich erfolgt die Anordnung von Entflechtungsmaßnahmen aufgrund eines erlassenen Gesetzes oder durch die im Bereich eingesetzte Regulierungsbehörde. Die sektorspezifischen Richtlinien lassen die Eigentumsverhältnisse in diesen Bereichen unberührt. Auch der österreichische Gesetzgeber hat keine strengeren Maßnahmen verlangt, als in den Richtlinien vorgegeben, obwohl dies möglich gewesen wäre. Grundlage für die strengste Maßnahme für die spezifischen Sektoren bilden die Richtlinien für Energie und Gas, wie bereits oben erwähnt, und geben die rechtliche Entflechtung von Gesellschaften vor.¹⁹² Das „legal unbundling“ ist nicht in allen spezifischen Sektoren gefordert. In anderen Bereichen ist die organisatorische und funktionelle Trennung vom restlichen Unternehmen ausreichend, wie im Eisenbahn- oder Telekommunikationsbereich.¹⁹³ Jedenfalls ist in allen sektorspezifischen Richtlinien die getrennte Buchführung gefordert.¹⁹⁴

¹⁹¹ Vgl. *Koenig/Haratsch* (2004), S. 561.

¹⁹² Vgl. *Mayr* (2008), S. 151 f.

¹⁹³ Vgl. Ebenda, S. 95 f. bzw. S. 104 f.

¹⁹⁴ Vgl. Ebenda, S. 19.

4.3.2 Vergleich mit dem Sonderrechnungslegungsgesetz

Durch das SRLG sollen Wettbewerbsverzerrungen und Quersubventionierungen unterbunden werden, was somit der Vollumsetzung der Transparenzrichtlinie entspricht. Daher sind Unternehmen, die diese Vorschrift anwenden müssen, dazu verpflichtet, das „unbundling of accounts“ nach § 5 Abs. 1 SRLG zu gewährleisten. Die entsprechende Stelle in der Transparenzrichtlinie ist Art. 4 Abs. 1. Der Geltungsbereich des SRLG ist, wie bereits erwähnt, subsidiär zu den sektorspezifischen Vorschriften und reguliert jegliche wirtschaftliche Tätigkeiten, die ähnliche Sachlagen darstellen. Das bedeutet, dass ein Anwendungsbereich des SRLG besteht, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit nicht im Rahmen der sektorspezifischen Vorschriften erfasst ist und staatliche Beihilfen dafür vorgesehen sind.¹⁹⁵ Art. 4 Abs. 2 der Transparenzrichtlinie spricht davon, dass Verpflichtungen aus dem EGV oder solcher Spezialvorschriften unberührt bleiben.¹⁹⁶

4.3.3 Vergleich mit der AFRAC-Stellungnahme

In Art. 3 der Transparenzrichtlinie werden demonstrativ die sechs häufigsten Formen staatlicher Beihilfen aufgelistet, wobei mitunter auch Kapitaleinlagen und -ausstattungen fallen.¹⁹⁷ Der österreichische Bund verwendet als bevorzugte Maßnahme zur Unterstützung öffentlicher Unternehmen Zuschüsse, die dieser Kategorie entsprechen.¹⁹⁸ Die Zuschüsse können in Österreich in Aufwandsabdeckungen und Investitionszuschüsse unterteilt werden. Das Gremium für Rechnungslegungsvorschriften des AFRAC setzt sich in dieser Hinsicht ausschließlich mit Bilanzierungs-sonderfragen für ausgelagerte Rechtsträger im öffentlichen Sektor auseinander.¹⁹⁹ Somit sind keine Entflechtungsvorgaben in der AFRAC-Stellungnahme für den öffentlichen Sektor geregelt.

¹⁹⁵ Vgl. *Mayr* (2008), S. 110 f.

¹⁹⁶ Vgl. Erwägungsgrund Nr. 17 der Transparenzrichtlinie, demnach das Erfordernis der getrennten Buchführung durch die Transparenzrichtlinie auf sämtliche wirtschaftlichen Tätigkeiten ausgedehnt werden soll, um so die Fairness am Gemeinsamen Markt zu erhöhen.

¹⁹⁷ Vgl. Art. 3 (b) der Transparenzrichtlinie.

¹⁹⁸ Vgl. Kap. 4.1 der vorliegenden Arbeit.

¹⁹⁹ Vgl. *AFRAC (Hrsg.)* (2015), Rn 5.

4.3.4 Vergleich mit internationalen Rechnungslegungsnormen

In der Transparenzrichtlinie wird als Mindestanforderung der Entflechtung die rechnerische Trennung des privilegierten vom nicht privilegierten Bereich gefordert.²⁰⁰ Art. 2 (e) der Transparenzrichtlinie definiert den Begriff „verschiedene Geschäftsbereiche“ einerseits als den Bereich, für den besondere oder ausschließliche Rechte vorhanden sind bzw. DAWI-Leistungen daraus erbracht werden, und andererseits als die Bereiche, aus denen das Unternehmen seine Produkte oder Dienstleistungen dem Wettbewerb unterzieht. Durch die Bildung von Segmenten kann dieser Mindestanforderung dahingehend Folge geleistet werden, dahingehend dass eine Segmentierung nach Geschäftssparten vorgenommen wird. Es lässt sich sohin sagen, dass das Erfordernis eines homogenen und ökonomisch bedeutenden Segmentes erfüllt ist.²⁰¹

Die zu veröffentlichenden Daten hängen von der internen Berichterstattung ab. Das bedeutet, Informationen, die einem internen Entscheidungsträger zur Verfügung gestellt werden, sind zu veröffentlichen; darüber hinaus sind allgemeine Angaben über die Organisationsstruktur zu machen.²⁰² Art. 1 Abs. 2 der Transparenzrichtlinie fordert, dass sich die „Finanz- und Organisationsstruktur der Unternehmen [...] genau widerspiegelt“. Durch die erforderlichen Angaben nach IFRS 8 kann in einem internationalen Jahresabschluss das Erfordernis der Entflechtung ebenfalls dargestellt werden.

4.4 Vermeidung von Quersubventionierung

4.4.1 Vergleich mit den unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsnormen

Neben der geforderten Entflechtung in sektorspezifischen Gesetzen ist darüber hinaus in vielen Gesetzen das Quersubventionierungsverbot rechtlich vorgegeben. In § 55 Abs. 2 EisbG ist ein Mitteltransfer zwischen dem Infrastrukturbereich und den restlichen Gesellschaftsbereichen verboten. Durch § 40 Abs. 1 TKG 2003 ist die

²⁰⁰ Vgl. Art. 4 Abs. 1 der Transparenzrichtlinie i.V.m. Erwägungsgrund Nr. 15.

²⁰¹ Vgl. S. 48 der vorliegenden Arbeit.

²⁰² Vgl. IFRS 8.22 und S. 49 f. der vorliegenden Arbeit.

Regulierungsbehörde berechtigt, von Unternehmen mit beträchtlicher Marktmacht eine getrennte Buchführung zur Verhinderung unerlaubter Quersubventionierung zu verlangen. Ebenfalls ist in § 8 EIWOG 2010 als auch in § 8 GWG das Verbot der Quersubventionierung geregelt.

4.4.2 Vergleich mit dem Sonderrechnungslegungsgesetz

Nach § 5 Abs. 2 SRLG muss die Führung der Konten derart gestaltet sein, dass sie „Aufschluss über Herkunft und Verwendung öffentlicher Mittel geben“ kann. Implizit fordert der Gesetzgeber durch die gewählte Formulierung offensichtlich Unternehmen dazu auf, eine Cashflow-Berechnung, wie sie z.B. in IAS 7 beschrieben ist, zu erstellen. Die Formulierung geht über die bloße Bekanntgabe der Ergebnisse der einzelnen Bereiche – Cashflow aus operativer Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit – im Lagebericht gemäß § 243 Abs. 2 UGB hinaus. Das angewandte Kostenrechnungssystem, sprich die interne Berichterstattung, muss durch die objektive Zuordnung der Kosten und Erlöse zur jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit auch offenlegen können, wie die Geldmittel zuzuordnen sind.

4.4.3 Vergleich mit der AFRAC-Stellungnahme

Das AFRAC-Gremium für Bilanzierungs-sonderfragen greift in seiner Stellungnahme die gebräuchlichste Form von staatlichen Beihilfen auf, nämlich Zuschüsse. Aufgriff der Möglichkeit eines eigenen Postens aus dem UGB

4.4.4 Vergleich mit internationalen Rechnungslegungsnormen

IAS 7 gibt die verwendeten und erhaltenen Mittel wieder, die den Finanzmittelbestand beeinflussen. Damit eine Quersubventionierung verhindert werden kann, müssen die staatlich geflossenen Mittel nachvollziehbar sein, damit kein Missbrauch oder keine Subventionierung eines maroden Geschäftsbereiches möglich ist. Das IASB empfiehlt unter anderem die freiwillige Angabe der Cashflow-Berechnung nach den zu berichtenden Segmenten.²⁰³ Diese weiterführenden Informationen tragen wesentlich zu der von der EU geforderten Transparenz bei und machen geflossene Mittel

²⁰³ Vgl. IAS 7.50 und S. 45 der vorliegenden Arbeit.

nachvollziehbar.

4.5 Zusammenfassende Darstellung

Den grundlegenden Rahmen zur Jahresabschlusserstellung bildet das UGB mit seinen allgemein gültigen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften aus dem 3. Buch. Die AFRAC-Stellungnahme bietet zudem einen Leitfaden für bilanzierende Unternehmen, die mit diesem Sachverhalt konfrontiert sind und eine staatliche Beihilfe in Form eines Zuschusses erhalten haben. Darüber hinaus haben Unternehmen aus ehemals geschützten Branchen, wie Post, Telekommunikation, Erdgas und Strom, noch Besonderheiten aus Spezialgesetzen in ihrem Jahresabschlussprozess zu berücksichtigen. Das sind die Transparenzanforderungen Entflechtung und Vermeidung von Quersubventionierung, die zumindest eine getrennte Buchführung der einzelnen Tätigkeiten vorschreiben. Das SRLG hilft neben den Spezialgesetzen für ehemals geschützte Sektoren, das EU-Wettbewerbsrecht in den Mitgliedstaaten durchzusetzen, da hiermit Unternehmen angesprochen werden, die nicht unter die Spezialgesetze der Sektoren fallen. Damit schließt sich der Kreis meines Erachtens und die Rahmenbedingungen für eine transparente Nachverfolgung der öffentlichen Mittelflüsse sind gegeben.

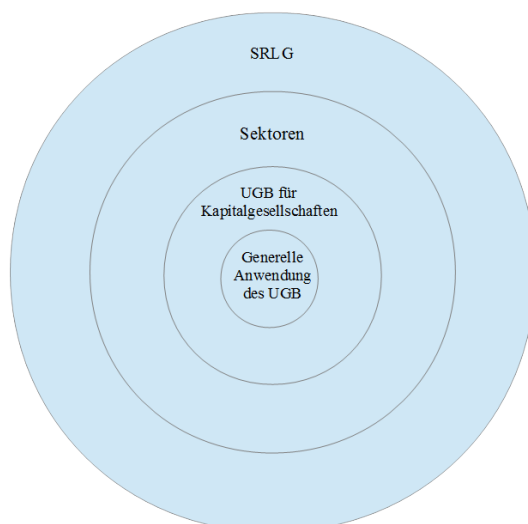


Abbildung 9: Darstellung der österreichischen Rechnungslegungsnormen²⁰⁴

Abbildung 9 soll das Verhältnis der nationalen Rechnungslegungsnormen zueinander verdeutlichen. Im Zentrum steht das grundlegende Element zur Jahresabschlusserstellung, das UGB. Die AFRAC-Stellungnahme ist eine Spezialnorm für Kapitalgesellschaften zur Bilanzierung staatlicher Beihilfen im Jahresabschluss. Darüber hinaus haben bestimmte Sektoren kraft Gesetzes zusätzliche Erfordernisse zu erfüllen. All jene Unternehmen, die eine staatliche Beihilfe erhalten haben und nicht zu diesen Sektoren zählen, werden durch das SRLG abgefangen.

Die Segmentberichterstattung nach IFRS 8 und die Kapitalflussrechnung nach IAS 7 spielen im Jahresabschluss zusammen. Die Segmentierung nach Geschäftssparten gibt Aufschluss über die Mittelverwendung und die freiwilligen Angaben der Kapitalflussrechnung nach IAS 7 zu den einzelnen Segmenten runden das Bild ab und vervollständigen die Information hinsichtlich des Mittelflusses. Damit erhält der Bilanzleser alle relevanten Informationen zur Vermeidung unerlaubter Quersubventionierungen.

Transparenzanforderungen	UGB	SRLG	AFRAC	IFRS
Entflechtung	Gegeben durch Branchengesetze	§ 5 (1) SRLG: Forderung nach intern getrennten Konten	N/A, da eine Bilanzierungshilfe	IFRS 8.22: Segmentierung nach Geschäftssparten
Vermeidung von Quersubventionierung	Beschränkung auf Umsatzerlöse, Fristigkeiten und Ergebnisse der einzelnen Cashflows im Lagebericht	§ 5 (2) SRLG: Auskunft über Mittelherkunft und -verwendung	Transparenter Ausweis durch eigenen Posten in der Bilanz	IAS 7.50: freiwillige Angabe des Cashflows nach berichteten Segmenten

Abbildung 10: Zusammenfassende Darstellung der Transparenzanforderungen²⁰⁵

²⁰⁴ Quelle: Eigene Darstellung.

²⁰⁵ Quelle: Eigene Darstellung.

Abbildung 10 gibt einen Überblick über die nationalen und internationalen Rechnungslegungsnormen und zeigt, ob diese Normen zur Darstellung der Transparenzanforderungen im Jahresabschluss enthalten sind. Sowohl auf nationaler als auch internationaler Ebene sind Rechnungslegungsnormen vorhanden, die die von der EU geforderte Transparenz umsetzen und gewährleisten können. Die Werkzeuge dafür sind für lokale Jahresabschlüsse im UGB, SRLG und in der AFRAC-Stellungnahme zu finden; für internationale Jahresabschlüsse bieten die Standards IAS 7 und IFRS 8 Möglichkeiten, die geforderte Transparenz umzusetzen.

5 Die empirische Untersuchung

5.1 Ziel der Untersuchung

Diese wissenschaftliche Untersuchung hat zum Ziel, die Darstellung staatlicher Beihilfen in Jahresabschlüssen öffentlicher Unternehmen in Österreich zu analysieren. Nach den Erkenntnissen aus Kap. 4 werden die betreffenden Gesellschaften dahingehend untersucht, ob diese sektorspezifische Rechnungslegungsvorschriften, die AFRAC-Stellungnahme oder das SRLG über das UGB hinaus anzuwenden haben. Entsprechend dieser Einteilung kann die Darstellung der staatlichen Beihilfe im Jahresabschluss untersucht werden und eine Aussage sowohl die Transparenz in Jahresabschlüssen als auch über die Transparenzanforderungen getroffen werden. Bei Konzernabschlüssen, die nach IFRS aufgestellt wurden, wird die Darstellung staatlicher Beihilfen nach IAS 7 und IFRS 8 überprüft.

5.2 Abgrenzung der Stichprobe

Das „Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen 2010“, kurz ESVG 2010, ordnet dem Öffentlichen Sektor im weiteren Sinne „alle einer Volkswirtschaft zugehörigen Einheiten, die vom Staat kontrolliert werden“ zu und umfasst somit ebenfalls öffentliche Unternehmen.²⁰⁶ Seit 2014 ist die Gebarungs-Verordnung in Österreich in Kraft und verpflichtet die Statistik Austria, alle dem öffentlichen Sektor zuzuordnenden Einheiten auf Basis des ESVG 2010 zu veröffentlichen. Die Statistik Austria unterteilt die Einrichtungen gemäß ESVG 2010 in zwei Gruppen:

1. **Staatliche Einrichtungen (S.13):** Diese Einrichtungen werden direkt dem Staat zugeordnet und sind bedeutsam für die Maastricht-Kriterien „öffentliches Defizit“ und „öffentlicher Schuldenstand“.
2. **Sonstige öffentliche Einrichtungen/öffentliche Unternehmen (S.11, S.12):** Der Staat hat keine direkte Kontrolle über diese Einrichtungen, kann diese jedoch über staatliche Einrichtungen ausüben. Die Bestimmung der allgemeinen Ausrichtung des Managements oder das allgemeine Programm be-

²⁰⁶ Vgl. *Schauer* (2015), S. 14 f.

deutet Kontrolle.

Die folgende Abbildung zeigt die Anzahl der zugeordneten Einrichtungen pro Bund, Länder, Gemeinden und Sozialversicherungen in Österreich mit Stand 31. März 2016. Die Gruppe S.11, „Nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften“, umfasst Einrichtungen der Warenproduktion und nichtfinanzielle Dienstleister. Die Gruppe S.12, „Finanzielle Kapitalgesellschaften“, beinhaltet Dienstleister des Banken- und Versicherungssektors samt Nebenleistungen.²⁰⁷

Übersicht über die Einheiten des Öffentlichen Sektors gemäß ESVG - Stand März 2016				
Subsektor bzw. kontrollierender Subsektor	ESVG 2010			
	S.11	S.12	S.13	Summe
Bund	239	10	257	506
Länder	402	22	319	743
Gemeinden ¹⁾	2.147	6	4.302	6.455
Sozialversicherung	5	2	60	67
Insgesamt	2.793	40	4.938	7.771
Q.: STATISTIK AUSTRIA. Erstellt am 31.3.2016. S.11 = Nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften, S.12 = Finanzielle Kapitalgesellschaften, S.13 = Staat. - ¹⁾ Gemeindestand zum 01.01.2016.				

Abbildung 11: Übersicht der Einheiten des öffentlichen Sektors gemäß ESVG 2010)²⁰⁸

Da es sich um ein wenig erforschtes Gebiet handelt, liegt der Fokus auf dem deskriptiven Erkenntnisinteresse. Es wurden daher in der empirischen Untersuchung die 506 öffentlichen Unternehmen auf Bundesebene näher untersucht. Länder und Gemeinden können Gegenstände einer weiterführenden Untersuchung sein.

Die Einteilung der untersuchten Stichprobe erfolgt anhand der COFOG-Klassifikation (COFOG = Classification of the Functions of Government). Die Einteilung der Staatsausgaben in funktionale Gruppen entwickelte 1999 die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD = Organisation for Economic Co-operation and Development). Die Klassifikation wurde durch die Vereinten Nationen, den Internationalen Währungsfonds (IMF) und die EU anerkannt und

²⁰⁷ Vgl. ESVG 2010, S. 40.

²⁰⁸ Quelle: Statistik Austria (Stand: 16. Juni 2016).

macht dadurch die Staatsausgaben der Staaten vergleichbar. Die Kategorisierung erfolgt auf drei Ebenen, nämlich Abteilungen, Gruppen und Klassen.²⁰⁹ Ziel ist es, die erfassten Daten gemäß ESVG 2010 nach Aufgabenbereichen zu gliedern. Dazu werden die Staatsausgaben den einzelnen Ebenen zugewiesen. Für den Gang der Untersuchung wurde die COFOG-Klassifikation dazu herangezogen, die öffentlichen Einrichtungen, die gemäß ESVG 2010 von der Statistik Austria ausgewiesen sind, den Aufgabenbereichen je nach Zweck und Tätigkeit zuzuordnen. Damit konnte ein Urteil darüber abgegeben werden, ob es sich um eine hoheitliche, wirtschaftliche Aufgabe oder Daseinsvorsorgeleistung bei den öffentlichen Einrichtungen handelt. Die COFOG-Klassifikation unterteilt sich in zehn funktionale Stufen auf erster Ebene: (1) Allgemeine öffentliche Verwaltung, (2) Verteidigung, (3) Öffentliche Ordnung und Sicherheit, (4) Wirtschaftliche Angelegenheiten, (5) Umweltschutz, (6) Wohnungswesen und kommunale Einrichtungen, (7) Gesundheitswesen, (8) Freizeit, Sport, Kultur und Religion, (9) Bildung und (10) Soziale Sicherung.²¹⁰ Nachstehend werden die Ausschlusskriterien näher erläutert, anhand derer der Stichprobenumfang festgelegt wurde.

Hoheitliche Aufgaben : Hoheitliche Aufgaben oder „wesentliche Staatsaufgaben“ sind exklusiv dem Staat vorbehaltene Aufgaben, auf die die Wettbewerbsregeln keine Anwendung finden. In dieser Funktion wird der Staat als Hoheitsträger tätig und somit nicht als Unternehmer mit wirtschaftlichen Absichten. Durch die Ausübung der staatlichen Befugnisse werden Interessen für das Allgemeinwohl verfolgt. Beispielhaft für hoheitliche Aufgaben sind der Sicherheitsapparat des Staates, wie Polizei, Militär und Strafvollzug, in Zusammenhang stehende Aufgaben im Bildungsbereich oder Sozialsicherungssystem und die Erhaltung ausländischer Beziehungen.²¹¹ Ebenfalls zur Anwendung kommen unionsrechtliche Vorschriften zur Bestimmung der hoheitlichen Tätigkeit.²¹²

²⁰⁹ Vgl. ec.europa.eu/eurostat, (Stand: 19. Juni 2016).

²¹⁰ Vgl. *OECD* (2014), S. 178 f.

²¹¹ Vgl. *Kling/Dally* (2014), 18 f.

²¹² Vgl. *Mestmäcker/Schweitzer* (2014), Art. 106 Abs. 1 AEUV, Rn. 29 – 34.

Nichtwirtschaftliche Tätigkeit : Zugrundegelegt wird immer der wirtschaftliche Charakter einer Tätigkeit. Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung²¹³ Bereiche identifiziert, die sozialer Natur sind und daher nichtwirtschaftliche Dienstleistungen²¹⁴ darstellen. Auf nichtwirtschaftliche Dienstleistungen finden die Wettbewerbsregeln und die Binnenmarktvorschriften keine Anwendung. Darunter fallen unter anderem gewerkschaftliche Einrichtungen, politische Parteien, Kirchen und religiöse Verbände, Verbraucherverbände, wissenschaftliche Gesellschaften sowie Einrichtungen für Wohlfahrt, Schutz und Hilfe. Weiters finden die Wettbewerbsregeln keine Anwendung auf die Sozialversicherungsträger sowie auf staatliche Bildungssysteme, da diesen Einrichtungen keine Gewinnabsicht unterstellt wird. Die Leistungen der Sozialversicherungsträger werden unabhängig von der Beitragshöhe erbracht.²¹⁵ Der Staat erhält und errichtet ein Bildungssystem zur Erfüllung der sozialen, kulturellen und bildungspolitischen Zwecke.²¹⁶

Wirtschaftliche Tätigkeit bzw. DAWI : Bei den Unternehmen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit oder DAWI ausüben, kommen Unternehmen in die Stichprobe, die in den Wirtschaftsjahren 2012 und 2013 Umsatzerlöse von mehr als 40 Millionen Euro ausgewiesen haben. Bei den Unternehmen im Bankensektor gilt eine Bilanzsumme von höher als 800 Millionen Euro.

Die sektorenspezifischen Regelungen schließen die Unternehmen, die in die erwähnten Bereiche in Kapitel 3.4.1. fallen, aus dem Anwendungsbereich des Sonderrechnungslegungsgesetzes aus. Das Sonderrechnungslegungsgesetz gilt subsidiär zu den spezifischen gesetzlichen Regelungen. Die Transparenzrichtlinie geht darauf in ihren

²¹³ Vgl. Mitteilung der Kommission, KOM (2000) 580 vom 20.9.2000, S. 14, Rz. 30 bzw. EuGH, Urteil vom 07.12.1993, Rs. C-109/92, Wirth, Slg. 1993.

²¹⁴ Vgl. Mitteilung der Kommission, KOM (2007) 725 vom 20.11.2007, S. 5; Fortführung der KOM (2000) 580 vom 20.9.2000.

²¹⁵ Vgl. Mitteilung der Kommission, KOM (2000) 580 vom 20.9.2000, S. 13, Rz. 29 bzw. EuGH, Urteil vom 17.02.1993, verbundene Rs. C-159/91 und C-160/91, Poucet, Slg. 1993.

²¹⁶ Vgl. Mitteilung der Kommission, KOM (2000) 580 vom 20.9.2000, S. 13, Rz. 29 bzw. EuGH, Urteil vom 27.09.1988, Rs. C-263/86, Humbel, Slg. 1988, Rz. 18.

Erwägungsbegründungen ein.²¹⁷

In der Mitteilung der EK vom 20. September 2000 werden die Verbraucherverbände den nichtwirtschaftlichen Dienstleistungen zugeordnet. Die Verbraucherverbände sind ein Unterbegriff von Wirtschaftsverbänden, die als Interessenvertretungen für ihre Mitglieder fungieren. Diese gehören zum dritten Sektor einer Volkswirtschaft, dem sämtliche bedarfswirtschaftlich orientierte Privatorganisationen zugeordnet sind. Das hat zur Folge, dass keine Gewinnerzielungsabsicht dahintersteht und eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit zugrunde liegt.²¹⁸ Daher zählen für diese Arbeit Interessenvertretungen wie Kammern zu den nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten und unterliegen nicht dem Wettbewerbsrecht. Somit sind meiner Ansicht nach die Sozialversicherungsträger und die universitären Einrichtungen Österreichs nicht dem SRLG verpflichtet.

Nach Anwendung der COFOG-Kriterien und Ausschlusskriterien auf die ausgewiesenen öffentlichen Einrichtungen auf Bundesebene ergibt sich eine zu untersuchende Stichprobeneinheit von 54 Unternehmen, wie aus Abbildung 12 hervorgeht. Mehr als die Hälfte der Unternehmen sind aufgrund der betraglichen Grenzen ausgeschlossen und ca. ein Drittel aufgrund der inhaltlichen Aufgabe der öffentlichen Einrichtung.

Code	Grundgesamtheit	Stichprobe	Umsatzerlöse < 40 MEUR bzw. Bilanzsumme < 800 MEUR	Nicht-wirtschaftlich	keine Angaben	hoheitliche Aufgabe
S.1311	257	16	93	138	8	2
S.11	239	35	169	23	12	0
S.12	10	3	6	0	1	0
Summe	506	54	268	161	21	2
Anteil in %		10,67%	52,96%	31,82%	4,15%	0,40%

Abbildung 12: Analyse der Stichprobe²¹⁹

²¹⁷ Vgl. Transparenzrichtlinie vom 16.11.2006, ABl. EG L 318/17, S. 18, Rz. 17.

²¹⁸ Vgl. *Zitzmann* (2008), S. 6 – 9.

²¹⁹ Quelle: Eigene Darstellung.

5.3 Deskriptive Statistik

Damit das Forschungsziel bearbeitet werden kann, bedient sich die vorliegende Arbeit der Inhaltsanalyse als Forschungsmethode und zieht die Jahresabschlüsse der zu untersuchenden Stichproben als Grundlage der Datenerhebung heran. Die Jahresabschlüsse sind über das österreichische Firmenbuch abrufbar und somit zugänglich. Um die Aktualität des Themas der zugrundegelegten Arbeit hervorzuheben wurde das Wirtschaftsjahr 2014 analysiert. Das SRLG ist mit 21. April 2007 in Kraft getreten. Nach § 10 SRLG ist die getrennte Erfassung der Kosten und Erlöse für verschiedene Geschäftsbereiche mit dem Geschäftsjahr wirksam, das nach Inkrafttreten beginnt.

Um noch einen besseren Überblick über die Stichprobeneinheit zu erhalten, werden die zu analysierenden Unternehmen den anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften zugeordnet; in weiterer Folge erfolgt eine Zuordnung zu den einzelnen COFOG-Kriterien. Abbildung 13 zeigt die Zuordnung zu den Rechnungslegungsvorschriften. Fast die Hälfte der zu untersuchenden Unternehmen sind aus ehemaligen geschützten Sektoren und haben daher sektorspezifische Rechnungslegungsvorschriften anzuwenden. 23 der 26 Unternehmen stehen nicht unter direkter staatlicher Kontrolle, dazu zählt vor allem der ÖBB Konzern. Es ist jedoch zu sagen, dass die Republik Österreich zu 100 % an der obersten Muttergesellschaft des ÖBB Konzerns beteiligt ist. Rund 37 % wenden zur Darstellung staatlicher Beihilfen im Jahresabschluss die AFRAC-Stellungnahme an; das betrifft zum Großteil öffentliche Einheiten, die direkt dem Staat zugeordnet werden. Das SRLG kommt hier nicht zur Anwendung, da diese Unternehmen ausschließlich in einem Geschäftsbereich tätig sind. Das SRLG kommt bei rund 15 % der Stichprobeneinheit zur Anwendung.

Code	Stichprobe	sektorspezifische RL-Vorschriften	AFRAC- Stellungnahme	SRLG
S.1311	16	3	12	2
S.11	35	23	5	6
S.12	3	0	3	0
Summe	54	26	20	8
Anteil in %		48,15%	37,04%	14,81%

Abbildung 13: Zuordnung der Stichproben zu den einzelnen Rechnungslegungsvorschriften²²⁰

Abbildung 14 zeigt die Zuordnung der zu untersuchenden Unternehmen zu den einzelnen COFOG-Kriterien und gibt somit Aufschluss darüber, in welche funktionalen Gruppen die Unternehmen eingeteilt sind. 43 der 54 Stichproben sind der funktionalen Gruppe „wirtschaftliche Angelegenheiten“ zugeordnet, was rund 80 % der Stichprobeneinheit entspricht. Das sind die zu analysierenden Unternehmen des ÖBB Konzerns, des GKB Konzerns, des Post Konzerns, des Verbund Konzerns, des ASFINAG Konzerns und des BIG Konzerns.

COFOG-Kriterium	S.1311	S.11	S.12	Summe
Allgemeine öffentliche Verwaltung	2		1	3
Verteidigung				0
Öffentliche Ordnung und Sicherheit				0
Wirtschaftliche Angelegenheiten	9	32	2	43
Umweltschutz				0
Wohnungswesen und kommunale Einrichtungen		1		1
Gesundheitswesen	1			1
Freizeit, Sport, Kultur und Religion	3	2		5
Bildung				0
Soziale Sicherung	1			1

Abbildung 14: Zuordnung der Stichproben zu den COFOG-Kriterien²²¹

²²⁰ Quelle: Eigene Darstellung.

²²¹ Quelle: Eigene Darstellung.

5.4 Darstellung der gebräuchlichsten Formen staatlicher Beihilfen im Jahresabschluss

5.4.1 Anwendung der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsnormen

Grundsätzlich unterliegen sämtliche Unternehmen aus der untersuchten Stichprobeneinheit bei der Erstellung des Jahresabschlusses dem UGB. Als Teilgebiet der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsnormen sind die sektorspezifischen nationalen Gesetze zu sehen. Damit fallen unter dieses Anwendungsgebiet der Konzern der österreichischen Bundesbahnen (ÖBB), die Graz-Köflach Bahn- und Busbetrieb GmbH (GKB), die österreichische Post und der Verbund.

ÖBB Konzern : Der ÖBB Konzern ist seit 2005 nach dem Bundesbahnstrukturgesetz organisiert. Als oberste Muttergesellschaft ist die ÖBB Holding AG eingesetzt und richtet den Konzern strategisch aus. Die Anteile befinden sich zu 100 % im Eigentum des Bundes und werden vom Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie (BMVIT) verwaltet. Die folgende Abbildung zeigt die Organisationsstruktur des Konzerns, anhand dieser die gesetzlichen Anforderungen aus § 55 EibG erläutert werden:

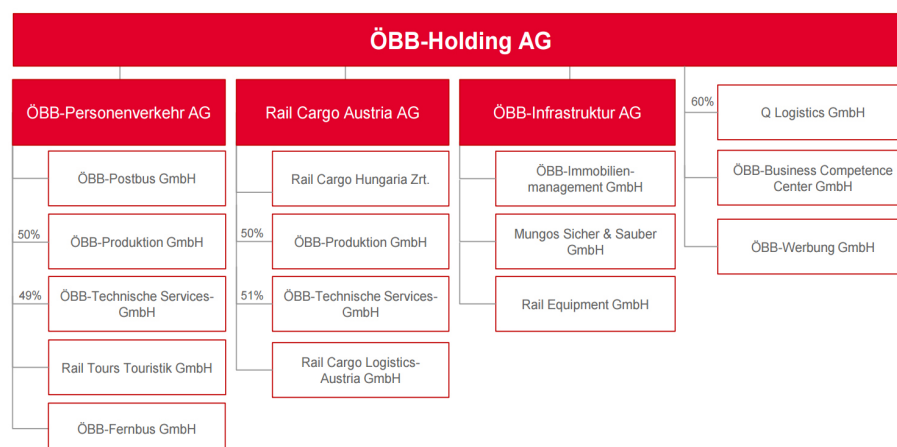


Abbildung 15: Organisationsstruktur ÖBB Konzern²²²

Abbildung 15 zeigt die Organisationsstruktur des ÖBB Konzern. Anhand der abgebildeten Organisationsstruktur können die Transparenzanforderungen aus § 55

²²² Quelle: <https://konzern.oebb.at/de/ueber-den-konzern/organisation> (Stand: 01.01.2017).

EisbG abgelesen werden. Grundsätzlich verlangt das EisbG als Entflechtungsmaßnahme das „unbundling of accounts“, was aus der Formulierung „im Rechnungswesen getrennte Gewinn- und Verlustrechnungen und Bilanzen“²²³ hervorgeht. Die getrennte Buchführung wird für die Bereiche Personen- und Güterverkehr²²⁴ als auch Infrastruktur²²⁵ vorgegeben. Dazu ist zu bemerken, dass der ÖBB Konzern weiter gegangen ist und die Bereiche in selbständige Teilkonzerne untergliedert und somit „legal unbundling“ den Vorzug gegeben hat, um Quersubventionierungen zu vermeiden bzw. zu verhindern.²²⁶

Aus der untersuchten Stichprobeneinheit von 54 Jahresabschlüssen sind 17 Jahresabschlüsse dem ÖBB Konzern zuzuordnen und entsprechen rund 32 % der Stichprobeneinheit.

Allgemein	Personenverkehr	Güterverkehr	Infrastruktur
Österreichische Bundesbahnen-Holding Aktiengesellschaft	ÖBB Personenverkehr AG	Rail Cargo Austria AG	ÖBB Infrastruktur AG
ÖBB-Business Competence Center GmbH	ÖBB Postbus GmbH	ÖBB-Technische Services-GmbH	ÖBB Immobilienmanagement GmbH
European Contract Logistics-Austria GmbH	ÖBB Produktion GmbH	Rail Cargo Logistics – Austria GmbH	Mungos Sicher & Sauber GmbH & Co KG
		Rail Cargo Logistics GmbH	Rail Equipment GmbH & Co KG
		Rail Cargo Logistics – Environmental Services GmbH	Schieneninfrastruktur-Dienstleistungsgesellschaft mbH
		Rail Cargo Wagon – Austria GmbH	

Abbildung 16: ÖBB Jahresabschlüsse nach Bereichen²²⁷

Im Bereich des Teilkonzerns Infrastruktur werden vom BMVIT Aufwandszuschüsse für den Betrieb und Neuinvestition sowie Reinvestition bereitgestellt. Grundlage bildet eine auf sechs Jahre abgeschlossene Zuschussvereinbarung gemäß § 42 Abs. 1 und 2 BBG²²⁸. Im Besonderen liegt es im öffentlichen Interesse, die Schie-

²²³ Vgl. § 55 Abs. 2 und 3 jeweils 1. Satz EisbG.

²²⁴ Vgl. § 55 Abs. 3 EisbG.

²²⁵ Vgl. § 55 Abs. 2 EisbG.

²²⁶ Vgl. § 55 Abs. 4 1. Halbsatz EisbG.

²²⁷ Quelle: Eigene Darstellung.

²²⁸ Bundesbahngesetz.

neninfrastruktur auszubauen, zu erweitern und betriebsfertig bereitzustellen. Der Einsatz der öffentlichen Mittel wird durch die Schieneninfrastruktur-Dienstleistungsgesellschaft mbH (SCHIG) als Regulierungsbehörde überwacht.²²⁹ Die Darstellung der Aufwandszuschüsse für den Betrieb der Infrastruktur erfolgt in den Umsatzerlösen und machen rund 55 % im Geschäftsjahr 2014 davon aus. Des weiteren erfolgt der Ausweis der Aufwandszuschüsse über den Infrastrukturerhalt in den sonstigen betrieblichen Erträgen und macht den überwiegenden Teil davon aus.²³⁰ Die restlichen Gesellschaften im Teilkonzern der Infrastrukturleistungen liefern Leistungen für Reinigung, Immobilienmanagement oder Schienen- und Straßenfahrzeuge und verrechnen diese an die ÖBB Infrastruktur AG anhand von Einzelvereinbarungen.²³¹

Der Bereich Personenverkehr erbringt DAWI-Leistungen für die Gewährung von Sozialtarifen und Leistungsbereitstellung im gemeinwirtschaftlichen Schienenverkehr. Die Vereinbarungen für die Erbringung der DAWI-Leistungen schließt die ÖBB Personenverkehr AG mit der SCHIG ab und weist die Verrechnungen als Umsatzerlöse aus.²³² Die SCHIG wiederum, als eingesetzte Regulierungsbehörde der Republik Österreich, erhält Aufwandszuschüsse vom BMVIT für bezogene gemeinwirtschaftliche Leistungen, welche wiederum als sonstige betriebliche Erträge ausgewiesen werden.²³³ Im Bereich des Güterverkehrs werden nach Durchsicht der Jahresabschlüsse per 31.12.2014 keine öffentlichen Mittel bezogen.

GKB Konzern : Die GKB liegt im geteilten Besitz zwischen der Republik Österreich, zuständiges Ressort ist das BMVIT, und dem Land Steiermark. Eine 100 %ige Tochtergesellschaft ist die LTE Logistik- und Transport-GmbH, die ebenfalls in der Stichprobeneinheit enthalten ist. Die LTE ist im Güterverkehr tätig. Anders als der ÖBB Konzern hat die GKB den Personen- und Güterverkehr sowie die Infrastruktur nicht in eigenen Gesellschaften organisiert, sondern führt innerhalb des Rechnungs-

²²⁹ Vgl. Jahresabschluss der ÖBB Infrastruktur AG per 31.12.2014, S. 44 ff.: In einem eigenen Kapitel des Jahresabschlusses werden die Leistungsbeziehungen mit dem Bund näher erläutert.

²³⁰ Vgl. Jahresabschluss der ÖBB Infrastruktur AG per 31.12.2014, S. 31 und 32.

²³¹ Vgl. Jahresabschluss der ÖBB Infrastruktur AG per 31.12.2014, S. 43 f.

²³² Vgl. Jahresabschluss der ÖBB Personenverkehr AG per 31.12.2014, S. 18.

²³³ Vgl. Jahresabschluss der SCHIG per 31.12.2014, S. 16.

wesens eigene Rechnungskreise, wie in § 55 EisbG gefordert. In der Berichterstattung erfolgt die Aufteilung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen getrennt nach Bus- und Bahnbetrieb und innerhalb dieser Gruppierung nach Personen- und Güterverkehr.²³⁴ Die LTE ist ausschließlich im Güterverkehr unterwegs und unterteilt ihre Umsatzerlöse daher nur nach geografischen Märkten.²³⁵ Es kann davon ausgegangen werden, dass der GKB Konzern seinen Transparenzanforderungen nachkommt. Darüber hinaus erhält der GKB Konzern keine Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln.

Post Konzern : Die Österreichische Post AG ist divisional organisiert und besteht aus den Divisionen Brief, Werbepost & Filialen und Paket & Logistik sowie aus der Division Corporate, die allgemeinen Verwaltungstätigkeiten nachgeht.²³⁶ 52,8 % der Anteile der Österreichischen Post werden von der Österreichische Bundes- und Industriebeteiligungen GmbH (ÖBIB), die zu 100 % im Eigentum der Republik Österreich steht, gehalten und unterliegen der Verwaltung des BMVIT. Somit steht die Österreichische Post AG mehrheitlich unter dem Einflussbereich des Bundes. Zum Post Konzern ebenfalls zugehörig ist die Feibra GmbH, welche ebenfalls in der Stichprobeneinheit enthalten ist. Die beiden Jahresabschlüsse entsprechen einem Umfang von 3,7 % der Stichprobeneinheit. Hinsichtlich der Transparenzanforderungen wird von der Österreichischen Post AG das „unbundling of accounts“ verlangt.²³⁷ Durch die divisionale Organisation der Österreichischen Post AG werden die Transparenzanforderungen offensichtlich erfüllt.

Die Österreichische Post AG wurde von Gesetzes wegen zum Universaldienstbetreiber²³⁸ ernannt und soll die Grundversorgung mit Postdiensten im gesamten Bundesgebiet sicherstellen. Für die Erbringung des Universaldienstes gebührt der Österreichischen Post AG ein finanzieller Ausgleich nach § 13 Abs. 1 PMG jedoch nur, wenn die Nettokosten des Universaldienstes 2 % der Gesamtkosten der Österreichischen Post AG übersteigen. Nach Durchsicht des Jahresabschlusses und Lageberichtes der

²³⁴ Vgl. Jahresabschluss der GKB per 31.12.2014, S. 39.

²³⁵ Vgl. Jahresabschluss der LTE per 31.12.2014, S. 7.

²³⁶ Vgl. Jahresabschluss der österreichischen Post AG per 31.12.2014, Lagebericht S. 5.

²³⁷ Vgl. § 23 Abs. 1 PMG: „getrennte Konten für zum Universaldienst gehörende Dienste einerseits und für die nicht zum Universaldienst gehörenden Dienste andererseits zu führen.“

²³⁸ Vgl. § 12 Abs. 1 PMG.

Österreichischen Post AG wurde kein finanzieller Ausgleich beantragt und sind keine öffentlichen Gelder in die Gesellschaft geflossen.²³⁹

Verbund Konzern : Die VERBUND AG ist das führende Stromunternehmen in Österreich und notiert seit 1988 an der Börse, wobei 51 % des Aktienkapitals im Eigentum der Republik Österreich stehen. Die VERBUND AG hat ihre verschiedenen Geschäftsfelder im internen Rechnungswesen in eigenen Rechnungskreisen („unbundling of accounts“) geführt und ist im Geschäftsjahr 1999 dazu übergegangen, die Geschäftsfelder in rechtlich selbstständige Gesellschaften („legal unbundling“) auszugliedern.²⁴⁰ Aus meiner Sicht deshalb, um eine noch klarere Trennung zwischen den Geschäftsfeldern herzustellen und dem Quersubventionierungs-, Diskriminierungs- und Wettbewerbsverzerrungsverbot nach § 8 Abs. 2 EIWOG noch besser zu entsprechen. Anhand der Stichproben aus der untersuchten Stichprobeneinheit werden die Transparenzanforderungen und Konzernverhältnisse näher erläutert:

- **Stromlieferungen:** VERBUND Hydro Power GmbH (80,42 %) ²⁴¹ und VERBUND Thermal Power GmbH & Co KG in Liqu. (99,99 %)
- **Stromhandel/-vertrieb:** VERBUND Sales GmbH (100 %)
- **Netzdienstleistungen:** Austrian Power Grid AG (100 %)

§ 8 Abs. 2 EIWOG verpflichtet Elektrizitätsunternehmen, „eigene Konten im Rahmen von getrennten Rechnungskreisen in der internen Buchführung“ zu führen. Die Tätigkeiten umfassen die Erzeugung, den Handel und die Versorgung, Übertragung und Verteilung. Übrige Tätigkeiten wie die Verwaltung sind sonstige Tätigkeiten und werden zusammengefasst in einem Rechnungskreis abgebildet. Die Transparenzanforderungen wurden seitens des Verbund Konzern übererfüllt, indem die Tätigkeiten in rechtlich eigenständigen Gesellschaften betrieben werden. Die Gesellschaften im

²³⁹ Vgl. Lagebericht S. 4 der Österreichischen Post per 31.12.2014.

²⁴⁰ Vgl. Jahresabschluss der VERBUND AG per 31.12.2014, S. 74.

²⁴¹ Die in Klammern angegebenen Prozentsätze entsprechen dem Ausmaß der Beteiligungshöhe der VERBUND AG an den angeführten Gesellschaften.

Verbund Konzern erhalten nach Durchsicht der Jahresabschlüsse per 31.12.2014 keine öffentlichen Mittel in Form von Aufwands- oder Investitionszuschüssen. Jedoch ist die Austrian Power Grid AG (APG) besonders hervorzuheben, da sie das hochrangige Stromnetz Österreich betreibt und somit die generierten Netzentgelte unter der Regulierung der E-Control Austria stehen. Die APG wurde im Geschäftsjahr 2012 als Independent Transmission Operator (ITO) zertifiziert und ist Netzbetreiber des österreichischen Stromnetzes.²⁴² Die zu verrechnenden Netztarife der APG unterliegen dem Tarifregime der E-Control Austria, die diese nach Kosten- und Erlösschätzungen bestimmt. Entstandene Minder- bzw. Mehrkosten oder -erlöse aus ehemaligen festgesetzten Tarifen können den Netznutzern in Form höherer oder niedrigerer Tarife in Zukunft verrechnet werden. Nach § 59 Abs. 8 EIWOG können die so entstandenen Forderungen und Verpflichtungen in der Bilanz als regulatorische Forderungen bzw. Verbindlichkeiten angesetzt werden. Der Ausweis erfolgt in den sonstigen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten.²⁴³

5.4.2 Anwendung des Sonderrechnungslegungsgesetzes

In den Anwendungsbereich des SRLG fallen jene Jahresabschlüsse, die nicht durch sektorspezifische Gesetze geregelt sind, wie im Kapitel davor angeführt. Aus der Stichprobeneinheit sind das die Konzerne der Autobahnen- und Schnellstraßen-Finanzierungs-Aktiengesellschaft (ASFINAG), der Bundesimmobiliengesellschaft m.b.H. (BIG) sowie des Österreichischen Rundfunks (ORF).

ASFINAG Konzern : Der Konzern der Autobahnen- und Schnellstraßen-Finanzierungs-Aktiengesellschaft steht zu 100 % im Eigentum der Republik Österreich und ist für das hochrangige österreichische Straßennetz zuständig. Aus der Stichprobeneinheit sind vier Jahresabschlüsse aus dem ASFINAG Konzern und entsprechen 7,4 % der Stichprobeneinheit:

- Autobahnen- und Schnellstraßen-Finanzierungs-Aktiengesellschaft
- ASFINAG Alpenstraßen GmbH

²⁴² Vgl. Jahresabschluss der APG per 31.12.2014, S. 14.

²⁴³ Vgl. Jahresabschluss der APG per 31.12.2014, S. 7 i.V.m. S. 9.

- ASFINAG Maut Service GmbH
- ASFINAG Service GmbH

Die ASFINAG hat von der Republik Österreich das Fruchtgenussrecht für die Bundesstraßen A (= Bundesautobahnen), mehrspurige Bundesstraßen S (= Schnellstraßen) und Bundesstraßen B mit dem Fruchtgenussvertrag aus 1997 eingeräumt bekommen. Zusätzlich darf die ASFINAG in eigenem Namen und auf eigene Rechnung Benützungsgebühren und Mauten von allen Benutzern der übertragenen Straßen einheben. Den Fruchtgenuss betreffen bauliche Maßnahmen für Neu- und Zubauten als auch Erweiterungen, die die Verkehrsfläche der übertragenen Straßen erhöhen. Die Darstellung des Fruchtgenussrechtes erfolgt im immateriellen Anlagevermögen als eigener Posten Fruchtgenussrecht. Für die baulichen Maßnahmen in Anspruch genommenen Förderungen und Zuschüsse werden von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abgezogen und netto dargestellt. Es erfolgen daher zusätzliche Angaben im Anhang.²⁴⁴



Abbildung 17: Organisationsstruktur ASFINAG Konzern²⁴⁵

Abbildung 17 bildet die Organisationsstruktur des ASFINAG Konzerns anhand der operativen Aufgabenverteilung ab. Für den Betrieb der Straßen sind die ASFINAG Alpenstraßen GmbH und die ASFINAG Service GmbH und für die Bemautung die ASFINAG Maut Service GmbH neben der ASFINAG zuständig.²⁴⁶ Die Weiter-

²⁴⁴ Vgl. Jahresabschluss der ASFINAG per 31.12.2014, S. 10.

²⁴⁵ Quelle: <https://www.asfinag.at/ueber-uns/unternehmen> (Stand: 24.03.2017).

²⁴⁶ Vgl. Lagebericht der ASFINAG per 31.12.2014, S. 3.

verrechnung der entstandenen Kosten für bauliche Maßnahmen des übertragenen Fruchtgenusses erfolgt zu 100 % an die Republik Österreich abzüglich der erhaltenen Förderungen und Zuschüsse.²⁴⁷ Die Aktivierung des Fruchtgenussrechtes erfolgt in Höhe der Weiterverrechnungen.²⁴⁸ Die Weiterverrechnungen an den Bund geschieht ausschließlich aus der ASFINAG heraus. Die anderen Gesellschaften erhalten Vergütungen für ihre Lieferungen und Leistungen seitens der ASFINAG.²⁴⁹

Aufgrund der Darstellung des Fruchtgenussrechtes als eigenen Posten im Anlagevermögen ist ein transparenter Ausweis der Investitionszuschüsse im Jahresabschluss der ASFINAG gegeben. Nach der AFRAC-Stellungnahme wird die Nettomethode für die Investitionszuschüsse in Anspruch genommen, daher befinden sich zusätzliche Angaben im Anhang. Durch die transparente Organisationsstruktur werden die Transparenzanforderungen erfüllt und Quersubventionierungen verhindert.

BIG Konzern : Die Bundesimmobiliengesellschaft m.b.H. – BIG – hat seit ihrer Gründung 1992 zum Ziel, das Bundesvermögen an Immobilien zu verwalten und zu bewirtschaften. Das bedeutet, Immobilien zu bauen und zu sanieren. Die Vermietung erfolgt konzentriert an Bundeseinrichtungen, jedoch können diese unter Einhaltung einer Kündigungsfrist ausziehen und bei Privatanbietern unterkommen. Die nachteilige Situation im wettbewerbsstärksten Segment, den Büroimmobilien und Entwicklungsflächen, wurde durch die Gründung der ARE Austrian Real Estate GmbH (ARE Teilkonzern) entschärft. Die BIG hat rund ein Viertel des Immobilienbestandes, welcher marktnah bzw. marktgängig sind, an den ARE Teilkonzern ausgegliedert. Somit kann eine erfolgreiche wirtschaftliche Nutzung durch An- und Verkauf im Drittgeschäft gewährleistet werden. Weiterer Aspekt ist die konsequente Trennung der wirtschaftlichen Immobilien von den Bundesimmobilien, wodurch die öffentlichen Gelder für die Bundesimmobilien nicht zweckentfremdet werden können.²⁵⁰

²⁴⁷ Vgl. Jahresabschluss der ASFINAG per 31.12.2014, S. 19.

²⁴⁸ Vgl. Jahresabschluss der ASFINAG per 31.12.2014, S. 3 f.

²⁴⁹ Vgl. Jahresabschlüsse der ASFINAG Alpenstraßen GmbH, S. 10, der ASFINAG Service GmbH, S. 13 und der ASFINAG Maut Service GmbH, S. 11.

²⁵⁰ Vgl. Pressekonferenz vom 10.09.2012 mit Wirtschaftsminister Reinhold Mitterlehner und den Geschäftsführern der BIG, Hans-Peter Weiss und Wolfgang Gleissner.

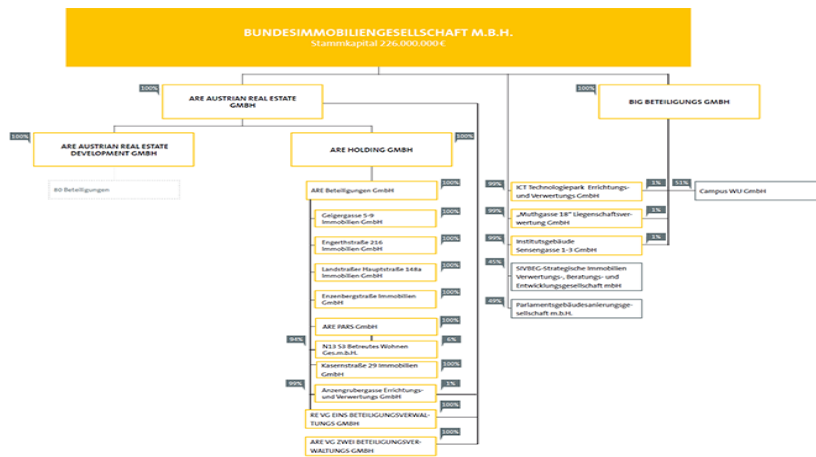


Abbildung 18: Organisationsstruktur BIG Konzern²⁵¹

Am Beispiel der BIG Gruppe kann sehr gut verdeutlicht werden, dass das „legal unbundling“ gegenüber dem „unbundling of accounts“ der Vorzug gegeben wird. Weiters können öffentliche Gelder nicht zweckentfremdet werden, weil jedes Objekt in einer eigenen Gesellschaft organisiert ist. In den Jahresabschlüssen der BIG und deren Tochtergesellschaften erfolgt der Ausweis der Investitionszuschüsse anhand der Bruttomethode nach der AFRAC-Stellungnahme. Auf der Passivseite wird ein eigener Posten ausgewiesen und der Verbrauch der Investitionszuschüsse wird in den sonstigen betrieblichen Erträgen dargestellt.²⁵²

Österreichischer Rundfunk : Der öffentlich-rechtliche Auftrag des ORF wird im ORF-Gesetz geregelt. Der ORF ist eine Stiftung öffentlichen Rechts und ein Rechtssubjekt, dessen Tätigkeit im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Auftrags nicht auf Gewinn gerichtet ist.²⁵³ Die vereinnahmten Programmentgelte dürfen ausschließlich für die Ausübung des öffentlich-rechtlichen Auftrages verwendet werden. Kommerzielle Tätigkeiten sollen durch Tochterunternehmen bzw. mit dem ORF verbundene Unternehmen wahrgenommen werden und nur dann durch den ORF, wenn sie in engem Zusammenhang mit dem öffentlich-rechtlichen Auftrag stehen und nur ein geringes Ausmaß aufweisen.²⁵⁴ Damit die vereinnahmten Programmentgelte nicht

²⁵¹ Quelle: <http://www.big.at/ueber-uns/unternehmen/struktur/konzernstruktur/> (Stand: Dezember 2016).

²⁵² Vgl. bspw. Jahresabschluss der BIG zum 31.12.2014, S. 3 und S. 14.

²⁵³ Vgl. § 1 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 ORF-Gesetz.

²⁵⁴ Vgl. § 8a ORF-Gesetz.

zweckentfremdet werden können, muss der ORF gemäß § 39 Abs. 4 ORF-Gesetz intern getrennte Konten für den öffentlich-rechtlichen Auftrag und den kommerziellen Bereich führen. Das ORF-Gesetz übernimmt die Formulierung für das „unbundling of accounts“ direkt aus Art. 4 Abs. 1 der Transparenzrichtlinie. Im Jahresabschluss des ORF erfolgt die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen, die Programmmentgelte werden separat dargestellt. Daneben gibt es noch Werbeerlöse und sonstige Umsatzerlöse. Damit sichergestellt werden kann, dass die Programmmentgelte nicht zweckentfremdet werden, hat der ORF der Regulierungsbehörde eine geprüfte Anleitung zur Trennungsrechnung zu übermitteln.²⁵⁵ Es kann somit davon ausgegangen werden, dass die Transparenzanforderungen erfüllt sind.

5.4.3 Anwendung der AFRAC-Stellungnahme

Bisher wurden 35 Stichproben aus der Stichprobeneinheit im Rahmen von sektorspezifischen Regelungen und dem SRLG bearbeitet. Nach Durchsicht der restlichen 19 Stichproben handelt es sich dabei um Gesellschaften, die nicht in mehreren Geschäftsbereichen tätig sind, aber dennoch finanzielle Unterstützung in Form öffentlicher Mittel erhalten. In diesen untersuchten Jahresabschlüssen wurde durchwegs die AFRAC-Stellungnahme für den öffentlichen Sektor angewandt, ausgenommen davon sind sechs Gesellschaften aus dem Bankensektor, die Unterstützung in Form von Garantien oder Bürgschaften erhalten haben. Bei den verbleibenden 13 Gesellschaften erhalten sechs davon Aufwandszuschüsse, eine Gesellschaft Investitionszuschüsse und sechs Gesellschaften gar keine öffentlichen Mittel. Die Aufwandszuschüsse bei den sechs Unternehmen aus der Stichprobeneinheit stellen unechte Zuschüsse dar und werden in der GuV unter den Umsatzerlösen²⁵⁶ oder als sonstiger betrieblicher Ertrag²⁵⁷ dargestellt. Das AMS bezeichnet die Umsatzerlöse als Aufwandsersatz des Bundes. Die Österreichische Bundesforste AG (ÖBf AG) erhält Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen. Im Anhang wird nicht näher darauf eingegangen,

²⁵⁵ Vgl. § 39 Abs. 5 ORF-Gesetz.

²⁵⁶ Vgl. Jahresabschluss der Bundesanstalt Statistik Austria zum 31.12.2014, Jahresabschluss des AMS per 31.12.2014, S. 61.

²⁵⁷ Vgl. Jahresabschluss der aws zum 31.12.2014 oder auch Jahresabschluss der Wiener Staatsoper GmbH zum 31.12.2014, Jahresabschluss der AGES zum 31.12.2014, Jahresabschluss der Austro Control per 31.12.2014.

ob diese von der Republik Österreich stammen. Es ist jedoch davon auszugehen.²⁵⁸ Die Gegenleistungen sind mannigfaltig und beinhalten kulturpolitische Aufträge, Vermittlungs-, Statistik- oder Förderungsleistungen. Die vorstehenden Gesellschaften kommen ebenso den Transparenzanforderungen nach und stellen ihren Jahresabschluss transparent auf.

5.4.4 Anwendung der internationalen Rechnungslegungsnormen

Im Konzernabschluss der BIG, der nach IFRS aufgestellt wird, werden die Investitionszuschüsse nach der Nettomethode dargestellt und sind auf der Aktivseite in den Posten Bestandsimmobilien und Immobilien in Entwicklung enthalten. Eine genauere Aufstellung befindet sich im Anhang unter dem Punkt 9.1, in dem sie offen abgesetzt werden. Die Segmentierung verläuft in zwei Schritten. Im ersten Schritt geschieht die Darstellung der BIG nach dem UGB mit der Segmentierung nach Sektoren. Hier erfolgt die Unterteilung in „Spezialimmobilien“, Schulen, Universitäten und Sonstige. „Spezialimmobilien“ sind großteils Immobilien mit speziellen Sicherheitsaspekten, wie Gefängnisse, und Spezialimmobilien, wie Kirchen, Stollen, Kriegerfriedhöfe.

2.2 INFORMATIONEN ÜBER DIE BERICHTSPFLICHTIGEN SEGMENTE

Informationen bezüglich der Ergebnisse jedes berichtspflichtigen Segmentes sind nachstehend aufgeführt.

Gesamtjahr 2014	BIG Einzel UGB					
In TEUR	Spezial- Immobilien	Schulen	Universitäten	Sonstige	Anpassungen	Summen
Umsatzerlöse	91.067,7	328.570,3	268.665,2	49.680,8	766,9	738.750,9
Davon externe Umsatzerlöse	90.297,8	328.570,3	268.275,8	9.154,9	30.196,4	726.495,3
Davon konzerninterne Umsätze	767,8		327,2	11.160,5		12.255,5
Davon interne Umsatzerlöse	2,0		62,2	29.365,3	-29.429,5	
Instandhaltungsaufwand	-10.844,2	-62.198,7	-50.045,0		7.371,2	-115.716,7
Planmäßige Abschreibungen	-27.530,5	-96.888,2	-93.723,2		-1.477,6	-219.619,4
Wertminderungen	-288,6	-84,4	-36,6			-409,6
Dotierung und Auflösung Drohverlustrückstellung	-2.893,4	-275,2	-15.606,4			-18.775,0
Betriebsergebnis (EBIT)	38.557,7	128.113,7	82.713,6	493,5		249.878,5
Finanzergebnis	-8.751,9	-28.767,0	-16.267,1	28.795,5		-24.990,4
Ergebnis vor Ertragsteuern (EBT)	29.805,8	99.346,7	66.446,5	29.289,0		224.888,1
Ertragsteuern	-8.780,9	-28.942,6	-11.943,9	-9.350,2		-59.017,6
Gewinn der Periode	21.024,9	70.404,1	54.502,7	19.938,9		165.870,5
Capital Employed	449.688,8	1.478.106,5	1.742.352,5	787.138,0		4.457.285,7
Projektvolumen Baubeginn	1.789,6	71.319,7	109.916,7			183.026,0
Projektvolumen Fertigstellungen	25.297,6	133.522,4	92.829,6			251.649,6

Abbildung 19: Segmentierung nach Sektoren im BIG Konzern²⁵⁹

Im zweiten Schritt erfolgt die Überleitung auf IFRS, indem die Segmentierung

²⁵⁸ Vgl. Jahresabschluss der ÖBf AG per 31.12.2014, S. 5.

²⁵⁹ Quelle: Konzernabschluss Bundesimmobiliengesellschaft m.b.H. zum 31.12.2014.

nach Konzernunternehmen vorgenommen wird. Wichtigster Kunde ist die Republik Österreich mit TEUR 903.536,3 Umsatzerlöse.

	IFRS				
	IFRS-Überleitung	BIG einzel	ARE einzel	Sonstige VK ^a einzel	Kon-solidierungs-überleitung Konzern
	-448,2	738.302,7	218.525,7	21.173,9	-40.291,1
	218.213,5	-1.405,9	-10,3	-24,2	-1.212,2
		-409,6	-1.089,4		-2.652,6
					-1.499,0
		-18.775,0	-1.393,0		-20.168,0
	226.654,1	476.532,6	144.283,3	12.543,3	8.060,2
	-1.762,7	-26.753,1	-26.961,2	41.961,1	-104.404,8
	224.891,4	449.779,5	117.322,1	54.504,4	-73.806,4
	-31.767,7	-90.785,3	-30.769,6	-503,2	-6.679,7
	193.123,7	358.994,2	86.552,5	54.001,2	-80.486,1
					419.061,8

Abbildung 20: Segmentierung nach Konzernunternehmen im BIG Konzern²⁶⁰

5.5 Zusammenfassung der Ergebnisse

Für die Entscheidung eines bilanzierenden Unternehmens zur Darstellung einer staatlichen Beihilfe im Jahresabschluss ist die gewählte Form der Gewährung durch die öffentliche Hand maßgeblich. Von den dargestellten Möglichkeiten der Gewährung staatlicher Beihilfen wird in Österreich zum überwiegenden Teil die Form von Zuschüssen gewählt. Der Aufbau der empirischen Untersuchung erfolgte nach den Erkenntnissen aus Kapitel 4.4. Im Zentrum steht das UGB, das jede Kapitalgesellschaft anzuwenden hat. Daneben kommen die aus den EU-Richtlinien entstandenen Gesetze der früher monopolistisch organisierten Sektoren zum Tragen. Die Transparenzanforderungen sind in den Gesetzen fest verankert und kommen bei den bilanzierenden Unternehmen zur Anwendung. Die Ausgestaltung der Entflechtung ist unterschiedlich ausgeprägt und reicht von divisional organisierten Unternehmen, wie der Post, bis hin zu rechtlichen Entflechtungen und Bildungen von Teilkonzernen, wie im ÖBB oder im BIG Konzern. Nach meiner Auffassung steht die Bildung der Organisationsstrukturen in direktem Zusammenhang mit der Größe der Unternehmen und der so entstehenden komplexen Konzernverbindungen. Damit kann das

²⁶⁰ Quelle: Konzernabschluss Bundesimmobiliengesellschaft m.b.H. zum 31.12.2014.

Quersubventionierungsverbot nicht durch Vermischung von Aktivitäten umgangen werden. Beispiel hierfür ist die BIG, die das Immobiliengeschäft für Dritte an den ARE Teilkonzern ausgegliedert hat, um im Wettbewerb besser konkurrieren zu können.

Das SRLG stellt auf jene Unternehmen ab, die nicht den Sektoren Eisenbahn, Post, Strom-Gas oder Flugverkehr zuzuordnen sind. Unter anderem kam der ORF in die Kritik der EK, da dieser im öffentlich-rechtlichen Auftrag handelt und dafür Programmentgelte erhält, auf der anderen Seite jedoch Werbeerlöse erzielt. Durch das SRLG wäre der ORF gezwungen, die Transparenzanforderungen zu erfüllen. Da es jedoch ein eigenes ORF-Gesetz gibt, das wiederum auf die Transparenzrichtlinie zurückgreift, sind nach meiner Ansicht aus der Stichprobe die ASFINAG und der BIG Konzern vom SRLG betroffen.

Allen Bilanzierenden gemein ist die Darstellung der Zuschüsse im Jahresabschluss nach der AFRAC-Stellungnahme. Diese wird als Bilanzierungshilfe herangezogen. Die Zuschüsse sind entweder Investitionszuschüsse oder Aufwandsabdeckungen und werden brutto oder netto in der Bilanz oder in der GuV überwiegend als „sonstige betriebliche Erträge“ ausgewiesen. In der AFRAC-Stellungnahme wird als Ausweismethode für Investitionszuschüsse die Bruttomethode empfohlen. Der BIG Konzern folgt der Empfehlung und weist diese in einem eigenen Posten als Investitionszuschüsse aus. Im ASFINAG Konzern werden die Zuschüsse direkt bei den Anlagen in Abzug gebracht und es erfolgt ein Nettoausweis, jedoch werden sie im Anhang sowohl quantitativ als auch qualitativ erläutert.

6 Schlussbemerkungen

Staatliche Beihilfen sind aus volkswirtschaftlicher Sicht unabdingbar und ein Mittel dazu, in wettbewerbsschwachen Regionen strukturpolitische Maßnahmen zu setzen. Jedoch bedürfen staatliche Beihilfen der Kontrolle, um Missbrauch und Quersubventionierungen zu verhindern. Für diese Zwecke wurde die Transparenzrichtlinie erlassen, deren Hüter und Kontrollorgan die EK ist. Die grundlegenden Kontrollfunktionen bzw. -aufgaben der EK sind, mithilfe der Transparenzrichtlinie Missbrauch und Quersubventionierungen durch Entflechtung zu verhindern. Nationale Rechnungslegungsvorschriften dienen der EK zur Ausübung ihrer Kontrollfunktion. Aus diesem Grund wurde am Beispiel Österreich analysiert und überprüft, wie die Transparenzrichtlinie in innerstaatliches Recht umgesetzt wurde und öffentliche Unternehmen die Transparenzanforderungen der EK erfüllen.

Mit dem Erlass der Transparenzrichtlinie setzten die Bestrebungen der EK ein, öffentliche Aufgaben zu liberalisieren. Im Fokus der EK waren vor allem die öffentlichen Aufgaben der Leistungsverwaltung, das Staatskapital und Leistungen der öffentlichen Infrastruktur bzw. DAWI-Leistungen. Diese Aufgaben werden von öffentlichen Unternehmen ausgeübt, die in der Kritik stehen, leicht an öffentliche Gelder zu kommen. Die Kritik beruht aus meiner Sicht darauf, dass durch die bedarfswirtschaftlich orientierte Ausrichtung der Unternehmen zur Erfüllung ihrer Aufgaben entsprechende staatliche Mittel zur Finanzierung notwendig sind, die dann missbräuchlich verwendet werden und somit zu Wettbewerbsverzerrungen führen könnten.

Staatliche Mittel sind ein Teilaspekt des Oberbegriffes staatliche Beihilfe, die unter der Kontrolle der EK steht. Dreh- und Angelpunkt einer staatlichen Beihilfe ist die Vorteilsgewährung. Alle anderen Faktoren – staatliche Mittel, Unternehmensbegriff, Grundsatz der Bestimmtheit und Wettbewerbsverzerrung – werden damit im Zusammenhang gesehen. Da die Vorteilsgewährung grundsätzlich verboten ist, müssen nachprüfbar und objektive Faktoren vorliegen, damit Unternehmen sich im Beschwerdefall darauf berufen können, dass es sich um eine legale staatliche Beihilfe handelt. Die Analyse der EU-28 und Österreich hat ergeben, dass zum Großteil

Leistungsgewährungen in Form von Zuschüssen erfolgen. Diese können in einfacher Art und Weise erfolgen und haben sich daher bewährt.

Die Überprüfung der vorhandenen Rechnungslegungsvorschriften hat ergeben, dass mit Umsetzung der Transparenzrichtlinie in Österreich die Transparenzanforderungen nun alle öffentliche Unternehmen betreffen. Vor Umsetzung der Transparenzrichtlinie gab es zwar aus dem UGB in geringen Ausmaß für öffentliche Unternehmen Segmentberichterstattungspflichten, jedoch nicht in dem Ausmaß, dass öffentliche Unternehmen im nicht ehemals geschützten Sektor ihren Transparenzanforderungen nachkommen können oder müssen. Mit der verspäteten Umsetzung der Transparenzrichtlinie im Jahr 2007 hat Österreich eine europarechtskonforme Rechtslage geschaffen, mit der die EK in der Lage ist, im Beschwerdefall entsprechende Unterlagen von Österreich zu verlangen. Branchen des ehemals geschützten Sektors, die vor allem der öffentlichen Infrastruktur zugeordnet sind, wurden durch separate EU-Richtlinien in den 1990er-Jahren dereguliert, welche in Österreich entsprechend in nationales Recht umgesetzt wurden. Wie auch in der Transparenzrichtlinie wurden Entflechtungsmaßnahmen verwendet, die dafür Sorgen sollen, Quersubventionierungen und Missbrauch öffentlicher Mittel zu verhindern. Die Entflechtungsmaßnahmen reichen vom „unbundling of accounts“, welches auch in der Transparenzrichtlinie zur Anwendung kommt, bis hin zum „legal unbundling“. Die höchste Stufe der Entflechtung, nämlich die Zerschlagung eines Unternehmens, ist in keiner Richtlinie erwähnt. Der empirische Befund zeigt, dass öffentliche Unternehmen auf Bundesebene der rechtlichen Entflechtung den Vorzug geben, auch wenn lediglich getrennte Rechnungskreise gefordert sind. So wird in einem Unternehmen ein Geschäftsbereich geschaffen, für den die staatliche Beihilfe gewährt wird, und Unternehmen können so sicherstellen, transparente Jahresabschlüsse zu erstellen. Da keine eindeutigen Rechnungslegungsvorschriften für die Bilanzierung von Zuschüssen im UGB vorhanden sind und öffentliche Unternehmen somit vor neuen Herausforderungen in der Bilanzerstellung standen, wurde vom AFRAC erstmalig 2008 eine Stellungnahme für den öffentlichen Sektor veröffentlicht. Die untersuchten öffentlichen Unternehmen aus der Stichprobe sind den Ausführungen der AFRAC-Stellungnahme gefolgt und haben Investitionszuschüsse brutto dargestellt, bis auf die ASFINAG, und Aufwandszuschüsse in den

„sonstigen betrieblichen Erträgen“ ausgewiesen. Dazu ist auch auszuführen, dass die Sachverhalte auch immer verbal in den Anhängen beschrieben wurden, offensichtlich um dem Bilanzleser ein noch klareres Bild über die Finanzlage zu vermitteln.

Abschließend kann gesagt werden, dass seit dem Erlass der Transparenzrichtlinie im öffentlichen Sektor viel passierte. Die Kritik an öffentlichen Unternehmen, dass sie leicht an öffentliche Gelder und somit staatliche Beihilfen gelangen können, ist aus heutiger Sicht meiner Meinung nach nicht mehr gegeben. Aufgrund der Deregulierung und der damit einhergehenden Entflechtung von Unternehmen wurde mehr Transparenz in Jahresabschlüsse von öffentlichen Unternehmen gebracht. Die bilanzielle Darstellung, die eine offene Absetzung im Posten „sonstiger betrieblicher Ertrag“ oder auf Bilanzseite vorsieht, ermöglicht es dem kundigen Bilanzleser nachzuvollziehen, wie staatliche Beihilfen verwendet werden. Durch die verbale Ergänzung im Anhang kann noch mehr Einblick gewonnen werden, wofür die öffentlichen Gelder eingesetzt werden. Das Komplettpaket aus UGB, sektorspezifischen Gesetzesregelungen, der AFRAC-Stellungnahme und dem SRLG schafft aus meiner Sicht Rechnungslegungsvorschriften, die staatliche Beihilfen nachvollziehbar machen.

Literatur

- Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt* (2002 – 2011): Rechnungslegung nach internationalen Standards, (Hrsg.) *Hans Friedrich Gelhausen/Jochen Pape/Wieand Schruoff*, 6. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart.
- AFRAC, (Hrsg.)* (2015): Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor, URL: https://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC-Stellungnahme-6-Zuschüsse-im-Öffentlichen-Sektor-UGB_clean.pdf.
- Böckem, Hanne/Pritzer, Michael* (2010): Anwendungsfragen der Segmentberichterstattung nach IFRS 8, in: KoR 12, S. 614–621.
- Claussen, Carsten P.* (1999): Kapitalflußrechnung und Segmentberichterstattung, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht 28.4, S. 499–532.
- Coenenberg, Adolf G.* (2005): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Bd. 20, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart.
- Gebhardt, Günther/Mansch, Helmut* (2012): Praxis der Aufstellung und Nutzung von Kapitalflussrechnungen deutscher Industrieunternehmen, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung.
- Glieder, Harald* (1999): Geldflußrechnung, Segmentberichterstattung und Gewinn pro Aktie: US-GAAP, IAS und HGB im Vergleich, Kovač.
- Grube, Friederike* (2007): Der Einfluss des EU-Beihilfenrechts auf das deutsche Steuerrecht, in: Deutsche Steuer-Zeitung, DStZ 12, S. 370–382.
- Herrmann, Armin* (1981): Die Entflechtung als Instrument der Wettbewerbspolitik, Druckladen.
- Hörmanseder, Stéphanie* (2007): Sonderrechnungslegungsgesetz (SRLG), in: RWZ 10.90, S. 315 –317.

- Kirchhoff, Ulrich* (1987): Zielwandel bei öffentlichen Unternehmen, aufgezeigt am Beispiel der Banken des Bundes, Duncker & Humblot.
- Kling, Michael/Dally, Christoph* (2014): Staatliches Handeln und Kartellrecht, in: Zeitschrift für Wettbewerbsrecht 12.1, S. 3–31.
- Koenig, Christian/Haratsch, Andreas* (2004): Der Anwendungsbereich der EG-Transparenzrichtlinie im Lichte der jüngsten Rechtsprechung des EuGH, in: ZWeR 4, S. 544–567.
- Koenig, Christian/Schreiber, Kristina* (2010): Europäisches Wettbewerbsrecht, UTB GmbH.
- Lopatta, Kerstin* (2011): IFRS und Controlling, in: *Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling*, Springer-Verlag, S. 515–538.
- Mayr, Michael* (2008): Wettbewerbsregulierung durch Entflechtung, NWV-Neuer Wiss. Verlag.
- Mestmäcker, Ernst-Joachim/Schweitzer, Heike* (2014): Europäisches Wettbewerbsrecht, 3. Aufl., CH Beck.
- OECD* (2014): Regierung und Verwaltung auf einen Blick 2013, OECD Publishing.
- Püttner, Günter* (1985): Die öffentlichen Unternehmen: ein Handbuch zu Verfassungs- und Rechtsfragen der öffentlichen Wirtschaft, Boorberg.
- Raza, Werner/Wedl, Valentin/Angelo, Silvia* (2004): Liberalisierung öffentlicher Dienstleistungen, in: Eine konzeptuelle, begriffliche und rechtliche Einführung ins Thema. Zur Zukunft öffentlicher Dienstleistungen. AK Wien.
- Schauer, Reinbert* (2015): Öffentliche Betriebswirtschaftslehre-Public Management: Grundzüge betriebswirtschaftlichen Denkens und Handelns in öffentlichen Einrichtungen. Skriptum, Linde Verlag GmbH.
- Schmitz, Jan-Volkert/Vogel, Bernd* (2011): Rechtsgrundlagen und Auswirkungen von Verstößen gegen das europäische Beihilferecht auf den Jahresabschluss ge-

förderter Unternehmen—Entwurf des IDW Prüfungsstandards zur Prüfung von Beihilfen zugunsten öffentlicher Unternehmen, in: Betrieb 64.36, S. 1991.

Schnabel, Björn-Olav (2014): Öffentliche Unternehmen in der Europäischen Union, Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG.

Schröder, Werner (2015): EU-Beihilfenverbot und Staatlichkeit der Mittel, in: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, EUZW 6, S. 207–212.

Schröter, Helmuth et al. (2014): Europäisches Wettbewerbsrecht: Großkommentar, Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG.

Soltész, Ulrich (2011): Die Rechtsprechung der Unionsgerichte zum Beihilferecht im Jahre 2010, in: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, EUZW 22.14, S. 541–548.

Soltész, Ulrich (2013): Die Rechtsprechung der Unionsgerichte zum Beihilferecht im Jahre 2012, in: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, EUZW 4, S. 134–141.

Soltész, Ulrich/Winzer, Thomas (2013): Transfergesellschaften und Europäisches Beihilferecht, in: Der Betrieb 3, S. 105–109.

Tiegelkamp, Oliver (2005): Evaluierung der "Richtlinie über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen sowie über die finanzielle Transparenz innerhalb bestimmter Unternehmen (Transparenzrichtlinie)": Folgenabschätzung der seit 2002 geltenden getrennten Buchführungspflichten für alle in verschiedenen Geschäftsbereichen privilegierten Unternehmen mit Bezügen zum deutschen Recht, Cuvillier Verlag.

Zeuner, Bodo (1998): Das Politische wird immer privater. Zu neoliberaler Privatisierung und linker Hilflosigkeit, in: Heinrich, M./Messner, D.(Hrsg.), Globalisierung und Perspektiven linker Politik. Festschrift für Elmar Altvater. Münster, S. 284–300.

Zitzmann, Thomas (2008): Kollektive Leistungen von Wirtschaftsverbänden: Planung und Lenkung anhand eines phasenorientierten Qualitätsmodells, Springer-Verlag.

Anhang

Anlage 1: Transparenzrichtlinie i.d.g.F.	97
Anlage 2: Sonderrechnungslegungsgesetz i.d.g.F.	106
Anlage 3: Abstract	109

Anlage 1: Transparenzrichtlinie i.d.g.F.

17.11.2006

DE

Amtsblatt der Europäischen Union

L 318/17

RICHTLINIE 2006/111/EG DER KOMMISSION

vom 16. November 2006

über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen sowie über die finanzielle Transparenz innerhalb bestimmter Unternehmen

(Text von Bedeutung für den EWR)

(kodifizierte Fassung)

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 86 Absatz 3,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Die Richtlinie 80/723/EWG der Kommission vom 25. Juni 1980 über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen sowie über die finanzielle Transparenz innerhalb bestimmter Unternehmen⁽¹⁾ ist mehrfach und in wesentlichen Punkten geändert worden⁽²⁾. Aus Gründen der Übersichtlichkeit und Klarheit empfiehlt es sich daher, die genannte Richtlinie zu kodifizieren.
- (2) Die öffentlichen Unternehmen spielen in der Volkswirtschaft der Mitgliedstaaten eine wichtige Rolle.
- (3) Die Mitgliedstaaten gewähren manchmal einzelnen Unternehmen besondere oder ausschließliche Rechte, oder sie leisten Zahlungen oder eine andere Art des Ausgleichs an einzelne Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind. Diese Unternehmen stehen häufig im Wettbewerb mit anderen Unternehmen.
- (4) Gemäß seinem Artikel 295 lässt der EG-Vertrag die Eigentumsordnung in den verschiedenen Mitgliedstaaten unberührt. Bei der Anwendung der Wettbewerbsregeln sollte keine unbegründete Unterscheidung zwischen öffentlichen und privaten Unternehmen getroffen werden. Diese Richtlinie sollte auf öffentliche und auf private Unternehmen anwendbar sein.
- (5) Aufgrund des EG-Vertrags hat die Kommission die Pflicht, dafür Sorge zu tragen, dass die Mitgliedstaaten weder öffentlichen noch privaten Unternehmen Beihilfen gewähren, die mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sind.
- (6) Die Vielschichtigkeit der finanziellen Beziehungen der öffentlichen Hand zu den öffentlichen Unternehmen kann jedoch die Erfüllung dieser Aufgabe behindern.

- (7) Eine angemessene und wirkungsvolle Anwendung der Beihilfenvorschriften des EG-Vertrags auf öffentliche und private Unternehmen ist nur dann möglich, wenn diese finanziellen Beziehungen transparent gemacht werden.
- (8) Im Bereich der öffentlichen Unternehmen sollte diese Transparenz im Übrigen ermöglichen, eindeutig zwischen dem Tätigwerden des Staates als öffentliche Hand und als Eigentümer zu unterscheiden.
- (9) Artikel 86 Absatz 1 EG-Vertrag legt den Mitgliedstaaten in Bezug auf öffentliche Unternehmen und auf Unternehmen, denen sie besondere oder ausschließliche Rechte gewähren, Verpflichtungen auf. Artikel 86 Absatz 2 EG-Vertrag gilt für Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind. Artikel 86 Absatz 3 EG-Vertrag sieht vor, dass die Kommission auf die Anwendung dieses Artikels achtet und gibt ihr die zu diesem Zweck erforderlichen besonderen Mittel. Um die Anwendung von Artikel 86 EG-Vertrag sicherzustellen, bedarf die Kommission der hierfür erforderlichen Informationen. Dies bedingt die Festlegung der Voraussetzungen für die Herstellung von Transparenz.
- (10) Es ist angebracht klarzustellen, was unter „öffentlicher Hand“ und „öffentliches Unternehmen“ zu verstehen ist.
- (11) Die Mitgliedstaaten haben einen unterschiedlichen Verwaltungsgebetsaufbau. Diese Richtlinie sollte für die öffentliche Hand der Mitgliedstaaten auf allen Verwaltungsebenen gelten.
- (12) Die öffentliche Hand kann einen beherrschenden Einfluss auf das Verhalten der öffentlichen Unternehmen nicht nur dann ausüben, wenn sie Eigentümer ist oder eine Mehrheitsbeteiligung besitzt, sondern auch wegen der Befugnisse, die sie in den Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorganen aufgrund der Satzung oder wegen der Streuung der Aktien besitzt.
- (13) Die Bereitstellung öffentlicher Mittel für öffentliche Unternehmen kann sowohl mittelbar als auch unmittelbar erfolgen. Daher sollte die Transparenz ohne Rücksicht auf die Art und Weise der Bereitstellung der öffentlichen Mittel gewährleistet werden. Hierzu gehört gegebenenfalls auch eine angemessene Kenntnis der Gründe für die Bereitstellung der Mittel sowie ihre tatsächliche Verwendung.

⁽¹⁾ ABl. L 195 vom 29.7.1980, S. 35. Richtlinie zuletzt geändert durch die Richtlinie 2005/81/EG (ABl. L 312 vom 29.11.2005, S. 47).

⁽²⁾ Siehe Anhang I Teil A.

- (14) Komplexe Situationen aufgrund der verschiedenen Formen öffentlicher und privater Unternehmen, denen besondere oder ausschließliche Rechte gewährt oder die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse übertragen wurde, das Ausmaß der Tätigkeiten, die von einem einzigen Unternehmen ausgeübt werden können und der unterschiedliche Grad an Marktliberalisierung in den einzelnen Mitgliedstaaten können solcherart sein, dass sie die Anwendung der Wettbewerbsregeln und insbesondere von Artikel 86 EG-Vertrag erschweren. Die Mitgliedstaaten und die Kommission benötigen deshalb eingehende Angaben über die interne Finanzstruktur und den Aufbau dieser Unternehmen, und dabei vor allem getrennte und zuverlässige Bücher über die verschiedenen von ein und demselben Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten.
- (15) Aus den Büchern sollten die Unterschiede zwischen den einzelnen Tätigkeiten, die mit jeder Tätigkeit verbundenen Kosten und Einnahmen, die Verfahren der Zuordnung und Zuweisung von Kosten und Einnahmen hervorgehen. Getrennte Bücher sollten zum einen für die Waren und Dienstleistungen vorhanden sein, in Bezug auf die ein Mitgliedstaat besondere oder ausschließliche Rechte gewährt oder das Unternehmen mit der Erbringung einer Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut hat, und zum anderen für jede sonstige Ware oder Dienstleistung, in Bezug auf die das Unternehmen tätig ist. Die Verpflichtung, getrennte Bücher zu führen, sollte nicht für Unternehmen gelten, deren Tätigkeiten auf die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse beschränkt ist und die keine Tätigkeiten außerhalb dieser Dienstleistungen ausüben. Die getrennte Buchführung innerhalb des Bereichs der Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse oder innerhalb des Bereichs der besonderen oder ausschließlichen Rechte sollte nur vorgeschrieben werden, wenn dies für die Zuweisung der Kosten und Einnahmen zwischen diesen Dienstleistungen und Waren und den Waren und Dienstleistungen außerhalb der Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse oder der besonderen oder ausschließlichen Rechte erforderlich ist.
- (16) Das wirksamste Mittel, um eine angemessene und wirksame Anwendung der Wettbewerbsregeln auf diese Unternehmen zu gewährleisten, besteht darin, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet werden, dafür Sorge zu tragen, dass die betreffenden Unternehmen getrennte Bücher führen. Die Kommission hat in einer Mitteilung von 1996 ⁽¹⁾, ergänzt durch eine Mitteilung von 2001 ⁽²⁾, über die Leistungen der Daseinsvorsorge in Europa die Bedeutung dieser Leistungen hervorgehoben. Zu berücksichtigen ist dabei die Bedeutung der Sektoren, in denen gegebenenfalls Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbracht werden, die starke Marktposition der betreffenden Unternehmen und die hohe Störungsanfälligkeit des Wettbewerbs, der auf den gerade erst liberalisierten Märkten im Entstehen ist. Gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist es notwendig und für die Verwirklichung des grundlegenden Zieles der Transparenz angemessen, Regeln für eine getrennte Buchführung festzulegen. Diese Richtlinie geht entsprechend Artikel 5 Absatz 3 EG-Vertrag nicht über das zur Erreichung der Ziele erforderliche Maß hinaus.
- (17) In einigen Sektoren verpflichten von der Gemeinschaft erlassene Vorschriften die Mitgliedstaaten und bestimmte Unternehmen, getrennte Bücher zu führen. Es ist erforderlich, die Gleichbehandlung für sämtliche Wirtschaftstätigkeiten innerhalb der Gemeinschaft zu gewährleisten und das Erfordernis getrennter Buchführung auf alle vergleichbaren Sachlagen auszudehnen. Mit dieser Richtlinie sollten keine Bestimmungen geändert werden, die für denselben Zweck mit anderen gemeinschaftlichen Vorschriften eingeführt wurden, und sie sollte nicht auf die Tätigkeiten von Unternehmen anwendbar sein, die von diesen Vorschriften erfasst werden.
- (18) Quantitative Ausschlüsse sollten vorgesehen werden. So sollten öffentliche Unternehmen ausgeschlossen werden, bei denen wegen ihrer geringen wirtschaftlichen Bedeutung der Verwaltungsaufwand, der mit den Maßnahmen verbunden ist, nicht gerechtfertigt erscheint. In Anbetracht der potenziell geringen Auswirkungen auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten ist es gegenwärtig nicht erforderlich, die Führung getrennter Bücher bei der Erbringung bestimmter Arten von Dienstleistungen zu verlangen.
- (19) Diese Richtlinie lässt die übrigen Vorschriften des EG-Vertrags, insbesondere dessen Artikel 86 Absatz 2, 88 und 296, sowie alle anderen Vorschriften über die Mitteilung von Informationen durch die Mitgliedstaaten an die Kommission unberührt.
- (20) In Fällen, wo der Ausgleich für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse für einen angemessenen Zeitraum im Rahmen eines offenen, transparenten und nicht diskriminierenden Verfahrens festgesetzt wurde, ist es nicht erforderlich, die Führung getrennter Bücher zu verlangen.
- (21) Da es sich um Unternehmen handelt, die im Wettbewerb mit anderen Unternehmen tätig sind, sollte das Geschäftsgeheimnis bei den erhaltenen Angaben gewahrt werden.
- (22) Ein Berichterstattungssystem auf der Grundlage nachträglicher Kontrollen der Finanzströme zwischen öffentlicher Hand und öffentlichen Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes würde der Kommission die Erfüllung ihrer Aufgaben ermöglichen. Dieses Kontrollsystem sollte spezifische Finanzinformationen umfassen.
- (23) Um die administrative Belastung der Mitgliedstaaten möglichst gering zu halten, sollte dieses Berichterstattungssystem sowohl öffentlich zugängliche Daten als auch Informationen umfassen, die Mehrheitsaktionären zugänglich sind. Die Vorlage von konsolidierten Berichten sollte zulässig sein. Die größte wettbewerbsverzerrende Wirkung im Gemeinsamen Markt haben unzulässige Beihilfen an große Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes. Das Berichterstattungssystem kann deshalb zunächst auf Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als 250 Mio. EUR beschränkt werden.

⁽¹⁾ ABl. C 281 vom 26.9.1996, S. 3.

⁽²⁾ ABl. C 17 vom 19.1.2001, S. 4.

- (24) Diese Richtlinie sollte die Verpflichtung der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Fristen für die Umsetzung in innerstaatliches Recht der in Anhang I Teil B aufgeführten Richtlinien unberührt lassen —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

(1) Die Mitgliedstaaten gewährleisten unter den in dieser Richtlinie vorgesehenen Bedingungen die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen der öffentlichen Hand und den öffentlichen Unternehmen, indem sie offen legen:

- a) die unmittelbare Bereitstellung öffentlicher Mittel durch die öffentliche Hand für öffentliche Unternehmen;
- b) die Bereitstellung öffentlicher Mittel durch die öffentliche Hand über öffentliche Unternehmen oder Finanzinstitute;
- c) die tatsächliche Verwendung dieser öffentlichen Mittel.

(2) Unbeschadet besonderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften gewährleisten die Mitgliedstaaten, dass die Finanz- und Organisationsstruktur der Unternehmen, die zur Erstellung einer getrennten Buchführung verpflichtet sind, sich in den getrennten Büchern genau widerspiegelt, so dass Folgendes klar ersichtlich wird:

- a) eine nach den verschiedenen Geschäftsbereichen getrennte Aufstellung der Kosten und Erlöse;
- b) eine genaue Angabe der Methode, nach der die Kosten und Erlöse den verschiedenen Geschäftsbereichen zugeordnet und zugewiesen werden.

Artikel 2

Im Sinne dieser Richtlinie sind:

- a) „öffentliche Hand“: alle Bereiche der öffentlichen Hand, inklusive Staat sowie regionale, lokale und alle anderen Gebietskörperschaften;
- b) „öffentliches Unternehmen“: jedes Unternehmen, auf das die öffentliche Hand aufgrund Eigentums, finanzieller Beteiligung, Satzung oder sonstiger Bestimmungen, die die Tätigkeit des Unternehmens regeln, unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

Es wird vermutet, dass ein beherrschender Einfluss ausgeübt wird, wenn die öffentliche Hand unmittelbar oder mittelbar:

- i) die Mehrheit des gezeichneten Kapitals des Unternehmens besitzt oder

- ii) über die Mehrheit der mit den Anteilen des Unternehmens verbundenen Stimmrechte verfügt oder

- iii) mehr als die Hälfte der Mitglieder des Verwaltungs-, Leistungs- oder Aufsichtsorgans des Unternehmens bestellen kann;

- c) „öffentliches Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes“: jedes Unternehmen, dessen Haupttätigkeit — definiert als Tätigkeit, die mindestens 50 % des gesamten Jahresumsatzes ausmacht — die Verarbeitung ist, d. h. dessen Tätigkeiten unter Abschnitt D — Verarbeitendes Gewerbe, Unterabschnitte DA bis einschließlich DN, der NACE-(Rev. 1)-Klassifizierung ⁽¹⁾ fallen;

- d) „Unternehmen, die verpflichtet sind, getrennte Bücher zu führen“: Inhaber besonderer oder ausschließlicher von einem Mitgliedstaat gemäß Artikel 86 Absatz 1 EG-Vertrag verliehener Rechte, die mit der Erbringung einer Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse im Sinne von Artikel 86 Absatz 2 EG-Vertrag betraut sind, einen Ausgleich in unterschiedlicher Form in Bezug auf diese Dienstleistung erhalten und die andere Tätigkeiten ausüben;

- e) „verschiedene Geschäftsbereiche“: auf der einen Seite alle Produkte oder Dienstleistungen, für die ein Unternehmen besondere oder ausschließliche Rechte erhalten hat, oder alle Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse, mit denen ein Unternehmen betraut worden ist sowie auf der anderen Seite jedes andere getrennte Produkt oder jede andere Dienstleistung des Unternehmens;

- f) „ausschließliche Rechte“: Rechte, die ein Mitgliedstaat einem Unternehmen durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften gewährt, wenn der Mitgliedstaat die Leistung eines Dienstes oder einer Tätigkeit in einem bestimmten Gebiet einem einzigen Unternehmen vorbehält;

- g) „besondere Rechte“: Rechte, die ein Mitgliedstaat durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften einer begrenzten Zahl von Unternehmen in einem bestimmten Gebiet gewährt, wenn der Staat:

- i) die Zahl dieser Unternehmen auf zwei oder mehrere Unternehmen begrenzt, ohne sich dabei an objektive, angemessene und nicht diskriminierende Kriterien zu halten, um eine Leistung zu erbringen oder eine Tätigkeit zu betreiben, oder

- ii) mehrere konkurrierende Unternehmen nach anderen als solchen Kriterien bestimmt, um eine Leistung zu erbringen oder eine Tätigkeit zu betreiben, oder

⁽¹⁾ ABL L 83 vom 3.4.1993, S. 1.

- iii) einem oder mehreren Unternehmen nach anderen als solchen Kriterien durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften besondere Vorteile einräumt, die die Fähigkeit anderer Unternehmen, die gleiche Tätigkeit in demselben Gebiet unter gleichen Bedingungen zu leisten, wesentlich beeinträchtigen.

Artikel 3

Die finanziellen Beziehungen zwischen der öffentlichen Hand und den öffentlichen Unternehmen, deren Transparenz gemäß Artikel 1 Absatz 1 zu gewährleisten ist, betreffen insbesondere:

- a) Ausgleich von Betriebsverlusten,
- b) Kapitaleinlagen oder Kapitalausstattungen,
- c) nicht rückzahlbare Zuschüsse oder Darlehen zu Vorzugsbedingungen,
- d) Gewährung von finanziellen Vergünstigungen durch Verzicht auf Gewinne oder Nichteinziehung von Schuldforderungen,
- e) Verzicht auf eine normale Verzinsung der eingesetzten öffentlichen Mittel,
- f) Ausgleich von durch die öffentliche Hand auferlegten Belastungen.

Artikel 4

(1) Zur Gewährleistung der Transparenz gemäß Artikel 1 Absatz 2 ergreifen die Mitgliedstaaten die notwendigen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass bei jedem Unternehmen, das zu einer getrennten Buchführung verpflichtet ist,

- a) die internen Konten, die den verschiedenen Geschäftsbereichen entsprechen, getrennt geführt werden,
- b) alle Kosten und Erlöse auf der Grundlage einheitlich angewandter und objektiv gerechtfertigter Kostenrechnungsgrundsätze korrekt zugeordnet und zugewiesen werden,
- c) die Kostenrechnungsgrundsätze, die der getrennten Buchführung zugrunde liegen, eindeutig bestimmt sind.

(2) Absatz 1 gilt nur für die Geschäftsbereiche, die nicht bereits von anderen Spezialvorschriften der Gemeinschaft erfasst sind; die Verpflichtungen der Mitgliedstaaten und Unternehmen aus dem EG-Vertrag oder aus solchen Spezialvorschriften bleiben hiervon unberührt.

Artikel 5

(1) Hinsichtlich der in Artikel 1 Absatz 1 genannten Transparenz findet diese Richtlinie keine Anwendung auf die finanziellen Beziehungen zwischen der öffentlichen Hand und

- a) öffentlichen Unternehmen, welche die Erbringung von Dienstleistungen betreffen, die den Handel zwischen Mitgliedstaaten nicht merklich zu beeinträchtigen geeignet sind;

b) Zentralbanken;

- c) öffentlichen Kreditanstalten hinsichtlich der Anlage öffentlicher Mittel seitens der öffentlichen Hand zu normalen Marktbedingungen;

- d) öffentlichen Unternehmen mit einem Jahresnettoumsatz von weniger als insgesamt 40 Mio. EUR in den beiden Rechnungsjahren, die der Bereitstellung oder der Verwendung der in Artikel 1 Absatz 1 genannten Mittel vorangehen. Bei den öffentlichen Kreditanstalten entspricht diese Grenze einer Bilanzsumme von 800 Mio. EUR.

(2) Soweit die Transparenz im Sinne von Artikel 1 Absatz 2 gemeint ist, gilt diese Richtlinie nicht für

- a) Unternehmen, welche die Erbringung von Dienstleistungen betreffen, die den Handel zwischen Mitgliedstaaten nicht merklich zu beeinträchtigen geeignet sind;

- b) Unternehmen mit einem Jahresnettoumsatz von weniger als 40 Mio. EUR in den beiden Rechnungsjahren, die einem Jahr vorangehen, in dem sie ein von einem Mitgliedstaat gewährtes besonderes oder ausschließliches Recht im Sinne von Artikel 86 Absatz 1 hatten oder mit der Erbringung einer Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse gemäß Artikel 86 Absatz 2 EG-Vertrag betraut waren; bei öffentlichen Kreditanstalten entspricht diese Grenze einer Bilanzsumme von 800 Mio. EUR;

- c) Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse im Sinne von Artikel 86 Absatz 2 EG-Vertrag betraut wurden, sofern der ihnen gewährte Ausgleich in jeglicher Form für einen angemessenen Zeitraum im Rahmen eines offenen, transparenten und nicht diskriminierenden Verfahrens festgesetzt wurde.

Artikel 6

(1) Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, damit die Angaben über finanzielle Beziehungen im Sinne von Artikel 1 Absatz 1 der Kommission fünf Jahre lang vom Ende des Rechnungsjahres an gerechnet zur Verfügung stehen, in dem die öffentlichen Mittel den öffentlichen Unternehmen zur Verfügung gestellt wurden. Wurden die öffentlichen Mittel in einem späteren Rechnungsjahr verwendet, so beginnt die Fünfjahresfrist jedoch am Ende dieses Rechnungsjahres.

(2) Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, dass die Angaben über die Finanz- und Organisationsstruktur von Unternehmen im Sinne von Artikel 1 Absatz 2 der Kommission fünf Jahre lang vom Ende des Wirtschaftsjahres an gerechnet, auf das sich die Angaben beziehen, zur Verfügung stehen.

(3) In den Fällen, in denen die Kommission dies für erforderlich hält, teilen die Mitgliedstaaten der Kommission auf Verlangen die Angaben im Sinne der Absätze 1 und 2 sowie Angaben zu ihrer Beurteilung und insbesondere die verfolgten Ziele mit.

Artikel 7

Die Kommission darf die Angaben, die ihr gemäß Artikel 6 Absatz 3 zur Kenntnis gelangt sind und die ihrem Wesen nach unter das Berufsgeheimnis fallen, nicht preisgeben.

Absatz 1 steht der Veröffentlichung von Übersichten oder Zusammenfassungen nicht entgegen, sofern sie keine Angaben über einzelne öffentliche Unternehmen im Sinne dieser Richtlinie enthalten.

Artikel 8

(1) Mitgliedstaaten, deren öffentliche Unternehmen im verarbeitenden Gewerbe tätig sind, liefern der Kommission bestimmte finanzielle Informationen gemäß den Absätzen 2 und 3 auf jährlicher Basis nach dem Zeitplan gemäß Absatz 5.

(2) Die gemäß Absatz 4 für jedes öffentliche Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes angeforderten Informationen betreffen den Lagebericht und den Jahresabschluss nach der Definition der Richtlinie 78/660/EWG des Rates⁽¹⁾. Der Jahresabschluss und der Lagebericht umfassen neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung Erläuterungen, Angaben zur Rechnungsführungspolitik, Erklärungen der Direktoren und Bereichs- und Tätigkeitsberichte. Außerdem sollten Angaben zu den Aktionärsversammlungen und alle anderen zweckdienlichen Informationen geliefert werden.

Die Berichte sind für jedes einzelne öffentliche Unternehmen getrennt sowie für die Holdinggesellschaft oder die Unterholdinggesellschaft, in der verschiedene öffentliche Unternehmen konsolidiert sind, vorzulegen, wenn die Holdinggesellschaft oder die Unterholdinggesellschaft aufgrund ihres konsolidierten Umsatzes als Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes eingestuft wird.

(3) Außer den in Absatz 2 genannten Angaben sind folgende Angaben zu machen, soweit sie nicht im Lagebericht und im Jahresabschluss jedes öffentlichen Unternehmens offengelegt sind:

a) Bereitstellung von Aktienkapital oder eigenkapitalähnlichem Quasikapital mit Angabe der Konditionen dieser Kapitalbe-

reitstellung (gewöhnliche Anteile, Vorzugsanteile, Nachzugsteile oder Wandelanteile und Zinssätze, damit verbundene Dividenden- oder Umwandlungsrechte);

b) nichtrückzahlbare oder nur unter bestimmten Voraussetzungen rückzahlbare Zuschüsse;

c) Gewährung von Darlehen einschließlich Überziehungskrediten und Vorschüssen auf Kapitalzuführungen an das Unternehmen mit Angabe der Zinssätze, der Konditionen und etwaiger Sicherheiten, die das Unternehmen dem Darlehensgeber stellt;

d) zur Finanzierung von Darlehen übernommene Bürgschaften der öffentlichen Hand (mit Angabe der Konditionen und aller vom Unternehmen hierfür gezahlten Kosten);

e) ausgeschüttete Dividenden und einbehaltene Gewinne;

f) jede andere Form staatlicher Intervention, insbesondere Erlass von Beträgen, die öffentliche Unternehmen dem Staat schulden (einschließlich des Erlasses der Rückzahlung von Darlehen oder Zuschüssen und der Zahlung von Körperschaftsteuern, Sozialabgaben oder ähnlicher Belastungen).

Das in Buchstabe a genannte Aktienkapital umfasst vom Staat unmittelbar zugeführtes Aktienkapital sowie von einer öffentlichen Holdinggesellschaft oder einem anderen öffentlichen Unternehmen einschließlich Finanzinstitute innerhalb wie auch außerhalb ein und derselben Gruppe einem bestimmten öffentlichen Unternehmen zugeführtes Kapital. Das jeweilige Verhältnis zwischen Kapitalgeber und Kapitalempfänger ist anzugeben.

(4) Die nach den Absätzen 2 und 3 verlangten Angaben werden für alle öffentlichen Unternehmen beigebracht, deren Umsatz im jeweils letzten Geschäftsjahr 250 Mio. EUR überschritten hat.

Die Auskünfte sind getrennt für jedes öffentliche Unternehmen einschließlich solcher in anderen Mitgliedstaaten zu erteilen und umfassen gegebenenfalls auch Angaben über alle Geschäfte innerhalb und zwischen Gruppen verschiedener öffentlicher Unternehmen sowie unmittelbar zwischen öffentlichen Unternehmen und der öffentlichen Hand.

Bestimmte öffentliche Unternehmen teilen ihre Tätigkeiten in verschiedene rechtlich selbständige Firmen auf. Die Kommission ist bereit, für solche Unternehmen einen gemeinsamen konsolidierten Bericht zu akzeptieren. Dieser konsolidierte Bericht sollte die wirtschaftliche Lage einer in denselben oder eng verwandten Bereichen tätigen Unternehmensgruppe widerspiegeln. Konsolidierte Berichte von verschiedenartigen, reinen Finanzholdings sind nicht ausreichend.

(1) ABl. L 222 vom 14.8.1978, S. 11.

(5) Die nach den Absätzen 2 und 3 verlangten Informationen sind der Kommission auf jährlicher Grundlage vorzulegen.

Die Informationen sind binnen 15 Arbeitstagen nach dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Lageberichts des betreffenden öffentlichen Unternehmens vorzulegen. In jedem Fall und speziell für Unternehmen, die keinen Lagebericht veröffentlichen, sind die verlangten Informationen spätestens neun Monate nach Ende des Geschäftsjahrs des betreffenden Unternehmens vorzulegen.

(6) Zwecks Beurteilung der Zahl der unter dieses Berichtssystem fallenden Unternehmen übermitteln die Mitgliedstaaten der Kommission ein Verzeichnis der von diesem Artikel erfassten Unternehmen nebst ihrem Umsatz. Dieses Verzeichnis ist bis zum 31. März jedes Jahres auf den neuesten Stand zu bringen.

(7) Die Mitgliedstaaten stellen der Kommission alle zusätzlichen Informationen zur Verfügung, die diese zur Ergänzung einer vollständigen Beurteilung der vorgelegten Angaben für notwendig erachtet.

Artikel 9

Die Kommission unterrichtet die Mitgliedstaaten regelmäßig über die Ergebnisse der Anwendung dieser Richtlinie.

Artikel 10

Die Richtlinie 80/723/EWG, in der Fassung der in Anhang I Teil A aufgeführten Richtlinien, wird unbeschadet der Verpflichtung der Mitgliedstaaten hinsichtlich der in Anhang I Teil B genannten Fristen für die Umsetzung in innerstaatliches Recht aufgehoben.

Bezugnahmen auf die aufgehobene Richtlinie gelten als Bezugnahmen auf die vorliegende Richtlinie und sind nach Maßgabe der Entsprechungstabelle in Anhang II zu lesen.

Artikel 11

Diese Richtlinie tritt am 20. Dezember 2006 in Kraft.

Artikel 12

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Brüssel, den 16. November 2006

Für die Kommission

Neelie KROES

Mitglied der Kommission

ANHANG I

TEIL A

AUFGEHOBENE RICHTLINIE MIT IHREN NACHFOLGENDEN ÄNDERUNGEN

(gemäß Artikel 10)

Richtlinie 80/723/EWG der Kommission	(ABl. L 195 vom 29.7.1980, S. 35)
Richtlinie 85/413/EWG der Kommission	(ABl. L 229 vom 28.8.1985, S. 20)
Richtlinie 93/84/EWG der Kommission	(ABl. L 254 vom 12.10.1993, S. 16)
Richtlinie 2000/52/EG der Kommission	(ABl. L 193 vom 29.7.2000, S. 75)
Richtlinie 2005/81/EG der Kommission	(ABl. L 312 vom 29.11.2005, S. 47)

TEIL B

FRISTEN FÜR DIE UMSETZUNG IN INNERSTAATLICHES RECHT

(gemäß Artikel 10)

Richtlinie	Umsetzungsfrist
80/723/EWG	31. Dezember 1981
85/413/EWG	1. Januar 1986
93/84/EWG	1. November 1993
2000/52/EG	31. Juli 2001
2005/81/EG	19. Dezember 2006

ANHANG II

ENTSPRECHUNGSTABELLE

Richtlinie 80/723/EWG	Vorliegende Richtlinie
Artikel 1	Artikel 1
Artikel 2 Absatz 1 einleitender Satz	Artikel 2 einleitender Satz
Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a	Artikel 2 Buchstabe a
Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b	Artikel 2 Buchstabe b Unterabsatz 1
Artikel 2 Absatz 1 Buchstaben c bis f	Artikel 2 Buchstaben c bis f
Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe g einleitende Worte	Artikel 2 Buchstabe g einleitende Worte
Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe g erster Gedankenstrich	Artikel 2 Buchstabe g Ziffer i
Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe g zweiter Gedankenstrich	Artikel 2 Buchstabe g Ziffer ii
Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe g dritter Gedankenstrich	Artikel 2 Buchstabe g Ziffer iii
Artikel 2 Absatz 2 einleitender Satz	Artikel 2 Buchstabe b Unterabsatz 2 einleitender Satz
Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe a	Artikel 2 Buchstabe b Unterabsatz 2 Ziffer i
Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe b	Artikel 2 Buchstabe b Unterabsatz 2 Ziffer ii
Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe c	Artikel 2 Buchstabe b Unterabsatz 2 Ziffer iii
Artikel 3	Artikel 3
Artikel 3a	Artikel 4
Artikel 4	Artikel 5
Artikel 5	Artikel 6
Artikel 5a Absatz 1	Artikel 8 Absatz 1
Artikel 5a Absatz 2 Unterabsatz 1 einleitender Satz	Artikel 8 Absatz 2 Unterabsatz 1
Artikel 5a Absatz 2 Unterabsatz 1 Ziffer i	Artikel 8 Absatz 2 Unterabsatz 1
Artikel 5a Absatz 2 Unterabsatz 2 einleitender Satz	Artikel 8 Absatz 3 Unterabsatz 1 einleitender Satz
Artikel 5a Absatz 2 Unterabsatz 2 Ziffer ii	Artikel 8 Absatz 3 Unterabsatz 1 Buchstabe a
Artikel 5a Absatz 2 Unterabsatz 2 Ziffer iii	Artikel 8 Absatz 3 Unterabsatz 1 Buchstabe b
Artikel 5a Absatz 2 Unterabsatz 2 Ziffer iv	Artikel 8 Absatz 3 Unterabsatz 1 Buchstabe c
Artikel 5a Absatz 2 Unterabsatz 2 Ziffer v	Artikel 8 Absatz 3 Unterabsatz 1 Buchstabe d
Artikel 5a Absatz 2 Unterabsatz 2 Ziffer vi	Artikel 8 Absatz 3 Unterabsatz 1 Buchstabe e
Artikel 5a Absatz 2 Unterabsatz 2 Ziffer vii	Artikel 8 Absatz 3 Unterabsatz 1 Buchstabe f
Artikel 5a Absatz 3 Unterabsatz 1	Artikel 8 Absatz 4 Unterabsatz 1
Artikel 5a Absatz 3 Unterabsatz 2 Satz 1	Artikel 8 Absatz 4 Unterabsatz 2
Artikel 5a Absatz 3 Unterabsatz 2 Satz 2	Artikel 8 Absatz 3 Unterabsatz 2 Satz 1
Artikel 5a Absatz 3 Unterabsatz 2 Satz 3	Artikel 8 Absatz 3 Unterabsatz 2 Satz 2
Artikel 5a Absatz 3 Unterabsatz 2 letzter Satz	Artikel 8 Absatz 2 Unterabsatz 2
Artikel 5a Absatz 3 Unterabsatz 3	Artikel 8 Absatz 4 Unterabsatz 3

Richtlinie 80/723/EWG	Vorliegende Richtlinie
Artikel 5a Absatz 4 Unterabsatz 1	Artikel 8 Absatz 5 Unterabsatz 1
Artikel 5a Absatz 4 Unterabsatz 2	Artikel 8 Absatz 5 Unterabsatz 2
Artikel 5a Absatz 4 Unterabsatz 3	Artikel 8 Absatz 6
Artikel 5a Absatz 5	—
Artikel 5a Absatz 6	Artikel 8 Absatz 7
Artikel 6 Absatz 1	Artikel 7 Absatz 1
Artikel 6 Absatz 2	Artikel 7 Absatz 2
Artikel 7	Artikel 9
Artikel 8	—
—	Artikel 10
—	Artikel 11
Artikel 9	Artikel 12
—	Anhang I
—	Anhang II

BUNDESGESETZBLATT

FÜR DIE REPUBLIK ÖSTERREICH

Jahrgang 2007	Ausgegeben am 20. April 2007	Teil I
14. Bundesgesetz:	Sonderrechnungslegungsgesetz – SRLG (NR: GP XXIII IA 81/A AB 54 S. 17. BR: 7667 AB 7671 S. 744.) [CELEX-Nr.: 32005L0081]	

14. Bundesgesetz über Sonderrechnungslegungsvorschriften für Unternehmen, die zu einer getrennten Buchführung verpflichtet sind (Sonderrechnungslegungsgesetz – SRLG)

Der Nationalrat hat beschlossen:

Ziel

§ 1. Ziel dieses Bundesgesetzes ist es, die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen Stellen der öffentlichen Hand und Unternehmen, die unter dieses Bundesgesetz fallen sowie die finanzielle Transparenz innerhalb dieser Unternehmen zu gewährleisten und dadurch Wettbewerbsverzerrungen in Form von Quersubventionierungen verfolgen zu können.

Geltungsbereich

§ 2. Dieses Bundesgesetz gilt für

1. öffentliche Unternehmen und
2. private Unternehmen,
 - a) denen zur Ausübung bestimmter Tätigkeiten besondere oder ausschließliche Rechte im Sinne von § 4 Z 3 und 4 gewährt werden, oder
 - b) die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse im Sinne von § 4 Z 5 betraut sind,und die hierfür öffentliche Leistungen in unterschiedlicher Form (einschließlich staatliche Beihilfen, Abgeltungen und Ausgleichszahlungen) erhalten, die nicht für einen angemessenen Zeitraum im Rahmen eines offenen, transparenten und nicht diskriminierenden Verfahrens festgesetzt wurden.

Ausnahmen vom Geltungsbereich

§ 3. (1) Dieses Bundesgesetz gilt nicht für private Unternehmen, die neben den Tätigkeiten im Sinne des § 2 Z 2 keine weiteren Geschäftstätigkeiten ausüben.

(2) Dieses Bundesgesetz gilt weder für öffentliche noch private Unternehmen,

1. deren Tätigkeit nach Art und Umfang nicht geeignet ist, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union merklich zu beeinträchtigen, oder
2. die in den letzten beiden abgeschlossenen Geschäftsjahren Umsatzerlöse im Sinne des § 232 Abs. 1 Unternehmensgesetzbuch, dR GBl. S. 219/1897, in der jeweils geltenden Fassung, von jeweils weniger als 40 Millionen Euro erzielt haben. Bei Kreditinstituten tritt an die Stelle der Umsatzerlöse eine Bilanzsumme von 800 Millionen Euro.

Begriffsbestimmungen

§ 4. Im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1. Stellen der öffentlichen Hand:
 - a) der Bund, die Länder, die Gemeinden und andere gesetzlich eingerichtete Selbstverwaltungskörperschaften,
 - b) Einrichtungen, die

- zu dem besonderen Zweck gegründet wurden, im Allgemeininteresse liegende Aufgaben zu erfüllen und
 - überwiegend von Stellen der öffentlichen Hand gemäß lit. a, anderen Einrichtungen gemäß lit. b oder Verbänden gemäß lit. c finanziert werden oder die hinsichtlich ihrer Leitung der Aufsicht durch diese unterliegen oder deren Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgan mehrheitlich aus Mitgliedern besteht, die von Stellen der öffentlichen Hand gemäß lit. a, anderen Einrichtungen gemäß lit. b oder Verbänden gemäß lit. c ernannt worden sind,
- c) Verbände, die sich überwiegend aus zwei oder mehreren Stellen der öffentlichen Hand gemäß lit. a oder b zusammensetzen;
2. öffentliches Unternehmen: jedes Unternehmen, auf das die öffentliche Hand aufgrund Eigentums, finanzieller Beteiligung, Satzung oder sonstiger Bestimmungen, die die Tätigkeit des Unternehmens regeln, mittel- oder unmittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann, indem es
- a) die Mehrheit des gezeichneten Kapitals des Unternehmens besitzt oder
 - b) über die Mehrheit der mit den Anteilen des Unternehmens verbundenen Stimmrechte verfügt oder
 - c) mehr als die Hälfte der Mitglieder des Verwaltungs-, Leistungs- oder Aufsichtsorgans des Unternehmens bestellen kann;
3. ausschließliche Rechte: Rechte zur Ausübung einer Dienstleistung oder sonstigen Tätigkeit in einem bestimmten Gebiet, die durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften einem einzigen Unternehmen vorbehalten sind;
4. besondere Rechte:
- a) Rechte zur Ausübung einer Dienstleistung oder sonstigen Tätigkeit in einem bestimmten Gebiet, die durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften
 - einer auf zwei oder mehr begrenzten Anzahl von Unternehmen vorbehalten sind, ohne dass die zahlenmäßige Begrenzung oder die Auswahl der berechtigten Unternehmen auf objektiven, angemessenen und nicht diskriminierenden Kriterien beruht, oder
 - mehreren konkurrierenden Unternehmen nach anderen als solchen Kriterien eingeräumt werden, um eine Leistung zu erbringen oder eine Tätigkeit zu betreiben, oder
 - b) Vorteile, die einem oder mehreren Unternehmen nach anderen als solchen Kriterien durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften eingeräumt werden und die Fähigkeit anderer Unternehmen, die gleiche Tätigkeit in demselben Gebiet unter im Wesentlichen gleichen Bedingungen zu leisten, wesentlich beeinträchtigen;
5. Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse: marktbezogene, wirtschaftliche Tätigkeiten, die im Interesse der Allgemeinheit erbracht und mit besonderen Gemeinwohlverpflichtungen verbunden werden.

Kontenführung

§ 5. (1) Die Unternehmen sind verpflichtet, intern getrennte Konten zur Erfassung der Kosten und Erlöse einerseits für alle Geschäftsbereiche im Sinne des § 2 und andererseits für jeden weiteren Geschäftsbereich zu führen. Alle Kosten und Erlöse sind den jeweiligen Bereichen nach objektiv gerechtfertigten und einheitlich angewandten Kostenrechnungsgrundsätzen korrekt zuzuordnen. Die zugrunde gelegten Kostenrechnungsgrundsätze müssen eindeutig bestimmt sein.

(2) Die Kontenführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen und Aufschluss über Herkunft und Verwendung öffentlicher Mittel geben.

(3) Die Kontenführung von öffentlichen Unternehmen mit nur einer Geschäftstätigkeit muss den in Abs. 2 genannten Kriterien entsprechen.

Aufbewahrungspflichten

§ 6. Die Unternehmen haben die Konten und sonstigen Aufzeichnungen nach § 5 Abs. 1 sieben Jahre geordnet aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Ende des Geschäftsjahres, auf das sich die Angaben beziehen.

Auskunftsverlangen und Unterlagenvorlage

§ 7. (1) Die Stelle der öffentlichen Hand, die die öffentliche Leistung gewährt hat, hat Auskunftsverlangen der Europäischen Kommission im Sinne des Art. 5 Abs. 3 der Richtlinie der Kommission über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen sowie über die finanzielle Transparenz innerhalb bestimmter Unternehmen 80/723/EWG, ABl. Nr. L 195 vom 29.07.1980 S. 35, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2005/81/EG, ABl. Nr. L 312 vom 29.11.2005 S. 47, im Wege des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit entgegenzunehmen und zu beantworten.

(2) Soweit es zur Beantwortung eines Auskunftsverlangens der Europäischen Kommission erforderlich ist, ist die Stelle der öffentlichen Hand gemäß Abs. 1 befugt

1. von den Unternehmen die Erteilung von Auskünften anzufordern,
2. geschäftliche Unterlagen einzusehen und zu prüfen oder durch geeignete Sachverständige einsehen und prüfen zu lassen, Kopien und Abschriften aus diesen Unterlagen anzufertigen sowie
3. vor Ort alle für die Durchführung von Ermittlungshandlungen erforderlichen Auskünfte zu verlangen.

(3) Das Unternehmen ist verpflichtet, die verlangten Auskünfte (Abs. 2 Z 1 und 3) binnen drei Wochen ab Einlangen des Auskunftsbegehrens beim Unternehmen zu erteilen, die geschäftlichen Unterlagen vorzulegen und ihre Prüfung sowie das Anfertigen von Kopien und Abschriften aus diesen Unterlagen (Abs. 2 Z 2) zu ermöglichen.

(4) Sofern eine zuständige Stelle der öffentlichen Hand im Sinne von § 7 Abs. 1 nicht existiert, erfolgt die Einholung der Auskünfte beim betreffenden Unternehmen direkt durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit.

§ 8. Rechnungs-, Buchführungs-, Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs-, Vorlage- und Auskunftspflichten nach anderen Vorschriften bleiben unberührt.

Vollziehung

§ 9. Mit der Vollziehung dieses Bundesgesetzes sind betraut:

1. hinsichtlich des § 7 Abs. 1 der Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit im Einvernehmen mit dem jeweils sachlich zuständigen Bundesminister,
2. hinsichtlich des § 7 Abs. 4 der Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit
3. im Übrigen der jeweils sachlich zuständige Bundesminister.

In-Kraft-Treten

§ 10. Getrennte Konten zur Erfassung der Kosten und Erlöse verschiedener Geschäftsbereiche (§ 5) sind erstmals in dem Geschäftsjahr zu führen, das nach dem In-Kraft-Treten dieses Bundesgesetzes beginnt.

Umsetzungshinweis

§ 11. Durch dieses Bundesgesetz wird die Richtlinie 80/723/EWG über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen, ABl. Nr. L195 vom 29.07.1980 S. 35, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2005/81/EG zur Änderung der Richtlinie 80/723/EWG über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen sowie über die finanzielle Transparenz innerhalb bestimmter Unternehmen, ABl. Nr. L 312 vom 29.11.2005 S. 47, umgesetzt.

Fischer

Gusenbauer

Anlage 3: Abstract

Öffentliche Unternehmen stehen in der Kritik, leicht an öffentliche Gelder zu gelangen und so unkontrolliert staatliche Beihilfen zu erhalten. In diesem Zusammenhang stehen Missbrauch dieser Mittel und Quersubventionierungen und somit Wettbewerbsverzerrungen im Wirtschaftsraum der EU im Raum. Die EK als Kontrollorgan hat in ihrer Kompetenz die Transparenzrichtlinie erstmalig 1980 erlassen und damit ein Instrument zur Aufdeckung von Quersubventionierungen und Missbrauch von staatlichen Beihilfen geschaffen. Da EU-Richtlinien keine unmittelbare Wirkung entfalten können, müssen diese in nationales Recht umgesetzt werden. Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit der Umsetzung der Transparenzrichtlinie in nationales Recht und deren Auswirkungen auf den Jahresabschluss von öffentlichen Unternehmen am Beispiel Österreich.

Im theoretischen Teil der Arbeit wird der beihilfenrechtliche Rahmen der EU erörtert. Dabei wird der Begriff staatliche Beihilfe beschrieben und darauf eingegangen, dass staatliche Beihilfen grundsätzlich verboten sind. In diesem Zusammenhang werden die Verbotsmerkmale beschrieben, die gesamtheitlich auf eine staatliche Beihilfe zutreffen müssen, damit diese verboten ist. Daraus ist ersichtlich, dass es kein unumgängliches Verbot staatlicher Beihilfen gibt. Staatliche Beihilfen sind aus volkswirtschaftlichen Gründen unabdingbar, jedoch sollen diese genehmigungspflichtig und kontrollierbar sein. Daher gibt es ein präventives Verbot von staatlichen Beihilfen in der EU. Die Form einer staatlichen Beihilfe kann eine Leistungsgewährung oder Belastungsminderung darstellen. In der EU – also auch in Österreich – werden überwiegend Leistungsgewährungen in Form von Zuschüssen erteilt.

Für die empirische Untersuchung wurden öffentliche Unternehmen aus Österreich auf Bundesebene herangezogen, die gemäß ESVG 2010 von der Statistik Austria veröffentlicht werden. Auf Bundesebene gibt es gemäß ESVG 2010 506 öffentliche Unternehmen, wovon nach Ausschlusskriterien 54 öffentliche Unternehmen untersucht wurden. Die Analyse hat ergeben, dass die Entflechtung in Österreich sehr weit fortgeschritten ist und die öffentlichen Unternehmen rechtlich entflochten sind, sprich die Geschäftsbereiche in rechtlich selbstständigen Gesellschaften organisiert

werden. Weiters konnte aufgezeigt werden, dass die Herausforderungen der Bilanzierung von staatlichen Beihilfen mit der AFRAC-Stellungnahme bewältigt werden konnten und transparente Jahresabschlüsse aufgestellt werden.