

**Entwurf IDW Prüfungsstandard:
Prüfung von Beihilfen nach Artikel 107 AEUV
insb. zugunsten öffentlicher Unternehmen
(IDW EPS 700)**

(Stand: 23.06.2010)¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf des IDW Prüfungsstandards: Prüfung von Beihilfen nach Artikel 107 AEUV insb. zugunsten öffentlicher Unternehmen verabschiedet.

Staatliche Beihilfen werden Unternehmen verschiedener Branchen, etwa Automobil- oder Schiffsbau, gewährt. Da die staatliche Finanzierung von Aufgaben der Daseinsvorsorge einer der wichtigsten Anwendungsfälle des EU-Beihilferechts ist und (defizitäre) Aufgaben der Daseinsvorsorge oftmals von öffentlichen Unternehmen erfüllt werden, befasst sich der vorliegende Entwurf eines IDW Prüfungsstandards primär mit der Würdigung beihilferechtlicher Sachverhalte zugunsten öffentlicher Unternehmen im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen. Allerdings können staatlich finanzierte Aufgaben der Daseinsvorsorge auch von privaten Unternehmen erfüllt werden, die, sofern mit staatlichen Mitteln finanziert, dann ebenfalls den beihilferechtlichen Anforderungen unterliegen können. Daneben befasst sich der Standardentwurf mit gesonderten Aufträgen zur Prüfung von Ausgleichsleistungen bei der gewährenden Stelle.

Eventuelle Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW, Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, bis zum 15.01.2011 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Homepage veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Prüfungsstandard im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Durch den „Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union“ („AEUV“, sog. Lissabon-Vertrag, Amtsblatt der EU Nr. C 115 vom 09.05.2008, S. 47) wurden zahlreiche Normen des früheren EG-Vertrags neu nummeriert. Die Beihilfenvorschriften aus Artikel 87, 88 und 89 EG-Vertrag finden sich jetzt in Artikel 107, 108 und 109 AEUV. Die Vorschrift über öffentliche Unternehmen aus Artikel 86 EG-Vertrag findet sich in Artikel 106 AEUV.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Gegenstand der Verlautbarung.....	2
2.	Rechtliche Grundlagen	3
2.1.	Einführung	3
2.2.	Voraussetzungen des Beihilfetatbestands aus Artikel 107 Abs. 1 AEUV	4
2.2.1.	Anwendbarkeit: Funktionaler Unternehmensbegriff	5
2.2.2.	Begünstigung	5

¹ Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 23.06.2010.

2.2.3.	Staatliche Beihilfe: Gewährung des Vorteils aus staatlichen Mitteln.....	5
2.2.4.	Selektivität: Begünstigung eines bestimmten Unternehmens oder Produktionszweigs	6
2.2.5.	Vorliegen oder Drohen einer Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung	6
2.2.6.	Keine Erfüllung der tatbestandsausschließenden Altmark-Trans-Kriterien.....	7
2.3.	Freistellungsmöglichkeiten – insb. Entscheidung 2005/842/EG als Bestandteil des „Monti-Pakets“	9
3.	Würdigung beihilferechtlicher Sachverhalte im Rahmen der Abschlussprüfung.....	10
3.1.	Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken im Zusammenhang mit gewährten Beihilfen	11
3.2.	Festlegung und Durchführung von Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Fehlerrisiken im Zusammenhang mit gewährten Beihilfen.....	12
3.3.	Abschließende Beurteilungen und Berichterstattung des Abschlussprüfers	14
3.3.1.	Zulässigkeit der Gewährung der Beihilfe	14
3.3.2.	Gewährung der Beihilfe war nicht zulässig	14
3.3.3.	Rechtliche Unsicherheiten über die Zulässigkeit von Beihilfen.....	15
3.3.4.	Prüfungshemmnis bei der Beurteilung von Beihilfen	15
4.	Gesonderte Prüfung von Ausgleichsleistungen bei der gewährenden Stelle	16
4.1.	Gegenstand, Ziel und Umfang der Prüfung	16
4.2.	Prüfungsanforderungen	17
4.3.	Prüfungsdurchführung	18
4.4.	Auswertung der Prüfungsfeststellungen und Ableitung des Prüfungsurteils	19
4.5.	Berichterstattung über die gesonderte Prüfung	19
Anlage:	Prüfschema für die Würdigung beihilferechtlicher Sachverhalte	

1. Gegenstand der Verlautbarung

- Leistungen staatlicher Stellen zugunsten bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige können eine unzulässige Beihilfe nach Artikel 107 AEUV darstellen. Staatliche Stellen sind verpflichtet, unzulässig gewährte Beihilfen zurückzufordern, und empfangende Stellen sind verpflichtet, diese zurückzuzahlen. Dies kann sowohl bei der gewährenden als auch bei der empfangenden Stelle zu bilanzierungspflichtigen Sachverhalten führen. Darüber hinaus können sich Fragen nach der Haftung der Geschäftsführung (§ 43 Abs. 2 GmbHG) stellen, weil die Beachtung der beihilferechtlichen Vorschriften nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zu den kaufmännischen Sorgfaltspflichten zählt.
- Vor diesem Hintergrund legt das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) in diesem *IDW Prüfungsstandard* die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer, unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit, zum einen im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen beurteilen, ob erhaltene Beihilfen im Hinblick auf deren ordnungsgemäße Bilanzierung in Übereinstimmung mit dem EU-Beihilferecht gewährt wurden. Zum anderen wird dargelegt, wie die EU-rechtlich vorgeschriebene Prüfung der Beihilfekonformität (insb. die Vermeidung von Überkompensation) auf Ebene der gewährenden Stelle im Rahmen einer gesonderten Prüfung durchzuführen

ren und hierüber Bericht zu erstatten ist. Dieser *IDW Prüfungsstandard* verdeutlicht zugleich gegenüber der Öffentlichkeit Inhalt und Grenzen derartiger Prüfungen.

- 3 Staatliche Beihilfen werden Unternehmen verschiedener Branchen, etwa Automobil- oder Schiffsbau, gewährt. Da die staatliche Finanzierung von Aufgaben der Daseinsvorsorge einer der wichtigsten Anwendungsfälle des EU-Beihilferechts ist und (defizitäre) Aufgaben der Daseinsvorsorge oftmals von öffentlichen Unternehmen erfüllt werden, befasst sich der vorliegende *IDW Prüfungsstandard* mit der Prüfung von Beihilfen zugunsten öffentlicher Unternehmen. Auf wirtschaftszweigspezifische Besonderheiten (z.B. Krankenhäuser, Öffentlicher Nahverkehr, sozialer Wohnungsbau, Sparkassen, Messegesellschaften) wird nicht eingegangen.
- 4 Öffentliche Unternehmen sind nach Artikel 2 Abs. 1 lit. b) der Transparenzrichtlinie² definiert als Unternehmen, auf die die öffentliche Hand aufgrund Eigentum, finanzieller Beteiligung, Satzung oder sonstiger Bestimmungen, welche die Tätigkeiten des Unternehmens regeln, unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss³ ausüben kann. Allerdings können staatlich finanzierte Aufgaben der Daseinsvorsorge auch von privaten Unternehmen erfüllt werden, die, sofern mit staatlichen Mitteln finanziert, dann ebenfalls den beihilferechtlichen Anforderungen unterliegen können.

2. Rechtliche Grundlagen

2.1. Einführung

- 5 Das Gemeinschaftsrecht untersagt den Mitgliedstaaten und ihren regionalen und lokalen Verwaltungsebenen in Artikel 107 AEUV grundsätzlich, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige durch die Gewährung staatlicher Mittel zu begünstigen, soweit hierdurch der Wettbewerb verfälscht wird oder eine Wettbewerbsverfälschung droht und der Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt wird.
- 6 Das Beihilfeverbot ist mit einem Erlaubnisvorbehalt versehen, d.h. unter bestimmten Voraussetzungen kann die Beihilfe kraft Gesetz erlaubt sein. Entsprechende Erlaubnisvorschriften finden sich in Artikel 107 Abs. 2 AEUV und den verschiedenen, durch die Mitgliedstaaten unmittelbar anzuwendenden Freistellungsverordnungen wie bspw. der sog. „De-Minimis“-Verordnung⁴, die Bagatellbeihilfen von der Anmeldepflicht befreit, oder der Freistellungsentscheidung 2005/842/EG der EU-Kommission für Beihilfen im Bereich der Daseinsvorsorge. Diese im deutschen Recht unmittelbar anwendbare Freistellungsentscheidung schreibt regelmäßige Kontrollen zur Vermeidung von Überkompensationen bei der Gewährung von Ausgleichsleistungen an bestimmte Unternehmen vor, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut worden sind.

² Richtlinie 80/723/EWG der Kommission vom 25.06.1980 über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen sowie über die finanzielle Transparenz innerhalb bestimmter Unternehmen, Abl. EG Nr. L 195 vom 29.07.1980, S. 35, in der aktuellen Fassung der Richtlinie 2005/81/EG. Die Richtlinie wurde umgesetzt durch das Transparenzrichtlinie-Gesetz, zuletzt geändert durch Gesetz vom 21.12.2006, BGBl. I 2006 S. 3364.

³ Vgl. Artikel 2 Abs. 2 Transparenzrichtlinie.

⁴ 1998/2006/EG.

Einzelne Bundesländer wie etwa Nordrhein-Westfalen haben hierzu Verwaltungsvorschriften in Form eines Runderlasses⁵ herausgegeben.

- 7 Sofern keine gesetzliche Erlaubnis eingreift, muss jede Beihilfe vor ihrer Gewährung – bspw. vor der Unterzeichnung eines Darlehensvertrags über einen Fördermittelkredit – bei der Kommission nach Artikel 108 Abs. 3 AEUV angemeldet werden („Notifizierung“) und darf bis zum Abschluss der Prüfung durch die Kommission nicht durchgeführt werden („Stillhaltegebot“).
- 8 Der Bundesgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Artikel 108 Abs. 3 AEUV ein Verbotsgesetz i.S.v. § 134 BGB ist. Dies bedeutet, dass allein der formale Verstoß gegen die Anmeldungspflicht zur Nichtigkeit der jeweiligen Rechtsakte – etwa eines begünstigenden Grundstückskaufvertrags – führt, ohne dass es auf die materielle Genehmigungsfähigkeit der Beihilfe ankommt.
- 9 Gemäß Artikel 14 der Beihilfeverfahrensordnung⁶ werden rechtswidrige Beihilfen von der EU-Kommission zurückgefordert. Die Rückforderungsentscheidung richtet sich an den Mitgliedstaat, der sie nach nationalem Recht – in Deutschland nach Verwaltungsverfahrenrecht einschließlich Verwaltungsvollstreckung – durch Rückforderung der Beihilfe vom Empfänger umzusetzen hat. Die Rückforderung umfasst die Beihilfe in voller Höhe einschließlich der Zinsen ab dem Zeitpunkt, ab dem die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger zur Verfügung stand.
- 10 Die Befugnisse der Kommission zur Anordnung der Rückforderung von Beihilfen gelten für eine Frist von zehn Jahren. Diese Frist beginnt mit dem Tag, an dem die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger gewährt wird. Unterbrechungen des Fristlaufs durch Maßnahmen der Kommission sind möglich. Jede Beihilfe, für die diese Frist abgelaufen ist, gilt als bestehende Beihilfe („Bestandsschutz“), die für die Vergangenheit nicht mehr zurückgefordert werden kann.⁷

2.2. Voraussetzungen des Beihilfetatbestands aus Artikel 107 Abs. 1 AEUV

- 11 Unter den folgenden Voraussetzungen greift das grundsätzliche Beihilfeverbot des Artikels 107 Abs. 1 AEUV:
 - Es muss sich um eine Maßnahme zugunsten eines **Unternehmens** handeln (Anwendbarkeit)
 - Die Maßnahme muss **begünstigende Wirkung** für das Unternehmen haben
 - Die Maßnahme muss aus **staatlichen Mitteln** finanziert werden
 - Es muss sich um eine **selektive Maßnahme** handeln, d.h. sie muss ein bestimmtes Unternehmen begünstigen

⁵ Vgl. Gemeinsamer Runderlass des Ministeriums für Wirtschaft, Mittelstand und Energie und des Innenministeriums NRW vom 30.05.2008 „Regelmäßige Kontrollen nach Artikel 6 der Freistellungsentscheidung der Kommission vom 28. November 2005 (2005/842/EG) zur Vermeidung von Überkompensationen bei der Gewährung von Ausgleichszahlungen an bestimmte Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut worden“, Ministerialblatt NRW 2008, S. 337 f.

⁶ Verordnung (EG) 659/1999 vom 22.03.1999, Abl. EG Nr. L 83 vom 27.03.1999, S. 1.

⁷ Vgl. Artikel 15 Beihilfeverfahrensordnung.

- Die Maßnahme muss die Gefahr einer **Verfälschung des Wettbewerbs** beinhalten sowie eine **Beeinträchtigung des Handels** zwischen den Mitgliedstaaten hervorrufen.

12 Eine begünstigende Wirkung ist insb. dann nicht gegeben, wenn die Maßnahme die Kriterien i.S.d. Altmark-Trans-Urteils⁸ des EuGH erfüllt.

2.2.1. Anwendbarkeit: Funktionaler Unternehmensbegriff

13 Das Beihilfeverbot greift nur dann ein, wenn der wirtschaftliche Vorteil einem Unternehmen gewährt wird. Es muss sich um eine organisatorisch abgrenzbare Einheit handeln, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Eine rechtliche Eigenständigkeit in Form einer juristischen Person ist also nicht erforderlich; mithin können bspw. auch Regiebetriebe und Eigenbetriebe einer Gebietskörperschaft sowie Geschäftsbereiche innerhalb einer Gesellschaft eine solche organisatorisch abgrenzbare Einheit sein. Dies ist besonders dann von Bedeutung, wenn zwischen Geschäftsbereichen einer Gesellschaft finanzielle Verbindungen etwa in Form von Ausgleichsleistungen (Querverbund) oder Personalgestellungen bestehen.

14 Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist weit zu fassen: Ausreichend dürfte in aller Regel das Anbieten von Gütern und Dienstleistungen auf einem Markt sein (Marktbezug). Keinen wirtschaftlichen Charakter haben dagegen hoheitliche Tätigkeiten, z.B. der Polizeidienst, der Justizvollzug oder die Flugsicherung.

2.2.2. Begünstigung

15 Die staatliche Maßnahme muss zu einer Begünstigung des Unternehmens führen. Hierunter ist jeder wirtschaftliche Vorteil zu verstehen, den das Unternehmen unter marktüblichen Bedingungen nicht erhalten hätte. Hierzu dient ein Vergleich mit Bedingungen zwischen privaten Marktteilnehmern (sog. Private Investor Test).

16 Ein marktunüblicher Vorteil kann danach im Ergebnis nicht nur in direkten Zuschüssen, Ausgleichsleistungen und Förderdarlehen oder Bürgschaften mit günstigen Zinsvereinbarungen liegen, sondern u.a. auch in Grundstückskauf-, Miet-, Pacht- und Dienstleistungsverträgen zu vergünstigten Konditionen, der Übernahme von Betriebs- und/oder Erschließungskosten, der Gewährung von Kapitaleinlagen, wenn selbst bei langfristiger Betrachtungsweise keine angemessene Rendite der Unternehmensbeteiligung zu erwarten ist, der Befreiung von Gebühren und Abgaben, der unentgeltlichen oder verbilligten Gestellung von Personal oder der Bereitstellung benötigter Infrastruktur wie bspw. Parkplätze.

2.2.3. Staatliche Beihilfe: Gewährung des Vorteils aus staatlichen Mitteln

17 Der dem Unternehmen gewährte wirtschaftliche Vorteil muss aus staatlichen Mitteln stammen. Im Hinblick auf Bundes-, Landes- und kommunale Unternehmen ist hier

⁸ EuGH vom 24.03.2003, Rs C-280/00. Die Erfüllung der vier Altmark-Trans-Kriterien führen zum Wegfall der begünstigenden Wirkung einer Maßnahme und damit zum Entfallen des Beihilfetatbestands insgesamt.

von besonderer Bedeutung, dass auch die Mittel von Unternehmen, die mehrheitlich in öffentlichem Anteilsbesitz stehen, „staatliche Mittel“ i.S.d. Artikels 107 Abs. 1 AEUV sind. Voraussetzung für das Vorliegen einer Beihilfe ist in diesen Fällen jedoch, dass die Maßnahme des gewährenden Unternehmens – etwa die Gewährung eines Darlehens – der jeweiligen staatlichen Ebene zuzurechnen ist. Dabei genügt die bloße Tatsache für sich genommen nicht, dass ein öffentliches Unternehmen aufgrund des alleinigen oder mehrheitlichen Anteilsbesitzes der öffentlichen Hand unter staatlicher Kontrolle steht, um Maßnahmen dieses Unternehmens dem Staat zurechnen zu können. Vielmehr muss anhand der Gesamtumstände des Einzelfalls geprüft werden, ob davon auszugehen ist, dass der Staat Einfluss auf den Erlass dieser Maßnahmen genommen hat. Nach der Entscheidungspraxis der Kommission genügt für die Zurechnung zur staatlichen Ebene, dass eine bestimmte Maßnahme – etwa eine Bürgschaft zugunsten einer Stadtwerke-Tochtergesellschaft – vom Aufsichtsrat des gewährenden Unternehmens getroffen wird, wenn der Aufsichtsrat mehrheitlich mit von der Gesellschafter-Kommune entsandten Vertretern – etwa Mitgliedern des Stadtrats – besetzt ist.

2.2.4. Selektivität: Begünstigung eines bestimmten Unternehmens oder Produktionszweigs

- 18 Weitere Voraussetzung des Artikels 107 Abs. 1 AEUV ist, dass die Begünstigung einem bestimmten Unternehmen oder Produktionszweig gewährt wird, weil durch die Begünstigung aller Unternehmen – etwa durch eine gesetzliche Steuerbefreiung – der Wettbewerb nicht verfälscht wird. Dieses Merkmal der Selektivität kann insb. auch dann beihilfeschädlich ausgelegt werden, wenn bestimmte staatlich finanzierte Maßnahmen – insb. Infrastruktureinrichtungen wie Parkplätze, Straßen, Kläranlagen oder Sportstätten – vordergründig allen zugänglich sind, tatsächlich aber auf die Nutzung durch ein bestimmtes Unternehmen zugeschnitten sind.

2.2.5. Vorliegen oder Drohen einer Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung

- 19 Schließlich muss der jeweilige wirtschaftliche Vorteil zu einer Wettbewerbsverfälschung und zu einer Handelsbeeinträchtigung führen. Der EuGH stellt das Erfordernis der Wettbewerbsverfälschung regelmäßig in eine Reihe mit der Eignung, den innergemeinschaftlichen Handel zu beeinträchtigen. Da bereits eine lediglich potenzielle Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung für die Annahme einer Beihilfe genügt, dürften diese Tatbestandsvoraussetzungen in den meisten Fällen erfüllt sein. Eine Ausnahme kann jedoch dann bestehen, wenn eine Maßnahme mangels geographischer Grenznähe der Tätigkeitsausübung und/oder aufgrund geringer wirtschaftlicher Bedeutung des begünstigten Unternehmens keine grenzüberschreitende Wirkung besitzt.

2.2.6. Keine Erfüllung der tatbestandsausschließenden Altmark-Trans-Kriterien

- 20 Eine finanzielle Zuwendung hat dann keine begünstigende Wirkung (vgl. Abschn. 2.2.2.) und stellt somit keine Beihilfe i.S.d. Artikels 107 Abs. 1 AEUV dar, wenn sie dem Ausgleich von Kosten dient, die durch die Erfüllung von Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse i.S.v. Artikel 106 Abs. 2 AEUV (DAWI, nachfolgend „Daseinsvorsorge“) entstehen und die vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt, die der EuGH in dem sog. Altmark-Trans-Urteil aufgestellt hat:
1. Rechtsverbindliche Festlegung der zu erfüllenden Daseinsvorsorge-Aufgabe in einem Betrauungsakt
 2. Verbindliche, vor Ausgleich der Kosten erfolgende objektive Festschreibung der Kostenparameter
 3. Beachtung des Verbots der Überkompensation
 4. Vergabe der Daseinsvorsorge-Leistung im Wege der Ausschreibung oder Begrenzung der Ausgleichssumme auf die Kosten eines durchschnittlichen, gut geführten und angemessen mit Sachmitteln ausgestatteten Unternehmens abzüglich der dabei erzielten Erlöse.
- 21 Aufgaben der Daseinsvorsorge sind für sich genommen häufig unwirtschaftlich, so dass sie von privaten Marktteilnehmern zumeist nicht oder nicht in der konkreten Form erbracht werden. Faktisch werden Aufgaben der Daseinsvorsorge daher häufig von öffentlichen Unternehmen erfüllt, wenngleich dies keineswegs Voraussetzung für die rechtliche Qualifikation ist. Die Befugnis zur Einstufung einer bestimmten Aufgabe als solche der Daseinsvorsorge steht den Mitgliedstaaten zu, in Deutschland vor allem den Kommunen als Trägern der örtlichen Daseinsvorsorge. In der europäischen Entscheidungspraxis wurden bislang etwa eine flächendeckende Grundversorgung mit Krankenhaus-, Post-, Energie- sowie Wasser-/Abwasser, die Bedienung unrentabler Bus- und/oder Schienenverbindungen im ÖPNV/SPNV, die Erfüllung von Aufgaben des Umweltschutzes, der Abfallentsorgung oder der Betrieb eines öffentlichen Bades einschließlich der kostenlosen Überlassung für das Schul- und Vereinsschwimmen als Aufgaben der Daseinsvorsorge anerkannt.
- 22 Im Zusammenhang mit der beihilferechtlichen Prüfung von Ausgleichsleistungen ist von besonderer Bedeutung, dass es für die Zulässigkeit von Ausgleichsleistungen stets einer besonderen (unwirtschaftlichen) Daseinsvorsorgeverpflichtung bedarf, die von den Wettbewerbern so nicht wahrgenommen wird und deren spezifische Kosten deshalb ausgeglichen, jedoch nicht überkompensiert werden dürfen. Eine pauschale Einstufung einer Daseinsvorsorgetätigkeit insgesamt als ausgleichsfähige Gemeinwohlverpflichtung kommt deshalb allenfalls dort in Betracht, wo der Markt ein entsprechendes Angebot von sich aus überhaupt nicht bereitstellen würde (Marktversagen). Dies kann etwa bei kommunalen Schwimmbädern der Fall sein.
- 23 Der Betrauungsakt i.S.v. Artikel 106 Abs. 2 AEUV, wie ihn sowohl die Altmark-Trans-Kriterien als auch die Freistellungsentscheidung 2005/842/EG und der „Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen, die als Ausgleich für die Erbringung

öffentlicher Dienstleistungen gewährt werden“⁹ vorsehen, setzt eine rechtsverbindliche und wechselseitige Verpflichtung zur Erfüllung der Daseinsvorsorge-Aufgaben einerseits und Gewährung eines Kostenausgleichs andererseits voraus. Im deutschen Recht kommen hierfür u.a. Gesetze, Verordnungen, Verwaltungsakte (z.B. Zuwendungsbescheid) und Verträge in Betracht. Ein Gesellschafterbeschluss allein wird als einseitig abänderbarer, interner Organisationsakt dagegen nicht ausreichen und ist insofern mit beihilferechtlichen Risiken behaftet. Erforderlich ist darüber hinaus eine Begründung, warum die zu finanzierende Aufgabe von der betrauenden Stelle als solche der Daseinsvorsorge eingestuft wird. Dies soll der EU-Kommission und dem EuGH die Kontrolle der Ermessensausübung durch den Mitgliedstaat ermöglichen.

- 24 Die Einhaltung des Verbots der Überkompensation fordert die Beschränkung der Ausgleichsleistungen auf die Gesamtkosten abzüglich der gesamten Erlöse aus der Tätigkeit unter Berücksichtigung einer angemessenen Eigenkapitalverzinsung. Dies wirft dort keine besonderen Schwierigkeiten auf, wo ein Unternehmen ausschließlich ausgleichsfähige Leistungen der Daseinsvorsorge erfüllt, wie dies häufig etwa bei kommunalen Schwimmbädern der Fall ist.
- 25 Übt das öffentliche Unternehmen dagegen neben der Daseinsvorsorge-Aufgabe noch andere, erwerbswirtschaftlich-wettbewerblich geprägte Tätigkeiten aus, dürfen nur die der Daseinsvorsorge-Aufgabe zurechenbaren Kosten ausgeglichen werden. Diese Unternehmen sind deshalb verpflichtet, intern getrennte Konten zur Erfassung der Kosten und Erlöse der jeweiligen Geschäftsbereiche (Tätigkeiten) zu führen. Alle Kosten und Erlöse sind den jeweiligen Geschäftsbereichen nach objektiv gerechtfertigten und einheitlich angewandten Kostenrechnungsgrundsätzen zuzuordnen. Die zugrunde gelegten Kostenrechnungsgrundsätze müssen eindeutig bestimmt sein. Über die Zuordnung der Kosten und Erlöse zu den jeweiligen Geschäftsbereichen und über die dabei angewandten Kostenrechnungsgrundsätze, insb. über die Maßstäbe für die Schlüsselung solcher Kosten und Erlöse, die auf zwei oder mehr Geschäftsbereiche entfallen, haben die Unternehmen Aufzeichnungen zu führen. Beihilferechtlich führt eine fehlende Trennungsrechnung nach der Rechtsprechung des EuGH zu den Folgen einer Überkompensation und damit unabhängig von ihrer materiellen Zulässigkeit zur Pflicht der Mitgliedstaaten, die Ausgleichsleistung insgesamt zurückzufordern. Für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 40 Mio. EUR handelt es sich bei einem Verstoß gegen die Pflicht zur getrennten Kontenführung nach §§ 3, 8 Abs. 1 Transparenzrichtlinie-Gesetz (TranspRLG) zudem um eine Ordnungswidrigkeit, die mit einer Geldbuße bis zu 20.000 EUR geahndet werden kann.

⁹ Abl. EG Nr. C 297 vom 29.11.2005, S. 4. Der Gemeinschaftsrahmen ist ein weiterer Teil des sog. „Monti-Pakets“ und regelt die Genehmigungsmöglichkeit für jene Beihilfen in der Daseinsvorsorge, die etwa wegen Überschreitung der Anwendbarkeits-Schwellenwerte nicht mehr unter die Entscheidung 2005/842/EG fallen.

26 Die Kriterien 2. und 4. (vgl. Tz. 20) werden in Runderlassen einzelner Bundesländer näher erläutert.¹⁰ In der Entscheidungspraxis des EuGH und der EU-Kommission ist eine Konkretisierung bislang nicht erfolgt.

2.3. Freistellungsmöglichkeiten – insb. Entscheidung 2005/842/EG als Bestandteil des „Monti-Pakets“

27 Hat ein Unternehmen eine Leistung erhalten, die nach den in Tz. 11 erläuterten Kriterien als Beihilfe zu qualifizieren ist, so kann eine Anmeldung bei der Kommission und eine Genehmigung durch die Kommission ausnahmsweise entbehrlich sein, weil eine gesetzliche Freistellung von der Notifizierungspflicht eingreift.

28 Gesetzliche Freistellungstatbestände gelten u.a. für Beschäftigungs- und Ausbildungsbeihilfen, für Beihilfen an kleine und mittelgroße Unternehmen sowie für Bagatellbeihilfen (sog. De-Minimis-Beihilfen).¹¹ Nähere Regelungen enthält insb. die sog. Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung 800/2008/EG¹².

29 Von erheblicher Bedeutung für den Bereich der Beihilfen zugunsten öffentlicher Unternehmen ist die in der Entscheidung 2005/842/EG der EU-Kommission vorgesehene Freistellung von Beihilfen, die bestimmten, mit der Erbringung von Dienstleistungen der Daseinsvorsorge betrauten Unternehmen als Ausgleich gewährt werden.¹³ Diese Entscheidung ist Bestandteil des aus drei Dokumenten bestehenden sog. „Monti-Pakets“ der EU-Kommission vom November 2005, welches zusammen mit der „Altmark-Trans-Rechtsprechung“ des EuGH (vgl. Tz. 20 ff.) den derzeit gültigen, abschließenden Rechtsrahmen für Ausgleichsleistungen im Bereich der Daseinsvorsorge darstellt. Um sicherzustellen, dass die Unternehmen keine Ausgleichsleistungen erhalten, die unzulässig sind, verpflichtet Artikel 6 der Freistellungsentscheidung die Mitgliedstaaten zu regelmäßigen Kontrollen der Zulässigkeit der Ausgleichsleistungen (vgl. hierzu Abschn. 4.).

30 Die Freistellungsentscheidung 2005/842/EG geht inhaltlich über die Erfüllung der Altmark-Trans-Kriterien hinaus, unterscheidet sich jedoch insb. durch eine unterschiedliche Rechtsfolge: Während bei Erfüllung der vier Altmark-Trans-Kriterien bereits tatbestandlich keine Beihilfe vorliegt und also die Notifizierungs- und Genehmigungspflicht des Artikels 108 Abs. 3 AEUV nicht greift, sieht die Freistellungs-

¹⁰ Nähere Erläuterungen aus der Praxis finden sich u.a. im „Gemeinsamer Runderlass des Ministeriums für Wirtschaft, Mittelstand und Energie und des Innenministeriums NRW vom 30.05.2008 „Regelmäßige Kontrollen nach Artikel 6 der Freistellungsentscheidung der Kommission vom 28. November 2005 (2005/842/EG) zur Vermeidung von Überkompensationen bei der Gewährung von Ausgleichszahlungen an bestimmte Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut worden“, sowie in den darin genannten Fundstellen.

¹¹ Vorteilsgewährungen in Höhe von grundsätzlich max. 200.000 EUR innerhalb von drei Jahren, die als solche deklariert werden müssen. Vom 01.01.2008 bis zum 31.12.2010 beträgt der Schwellenwert auf Grundlage des Kommissionsschreibens K(2009)5850 vom 17.07.2009 500.000 EUR.

¹² Verordnung Nr. 800/2008/EG der Kommission vom 06.08.2008 zur Erklärung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt in Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag, Abl. EG Nr. L 214 vom 09.08.2008, S. 3.

¹³ Zur Anwendung der Freistellungsentscheidung hat das Ministerium für Wirtschaft, Mittelstand und Energie Nordrhein-Westfalen einen im Internet abrufbaren Leitfaden mit dem Titel „Beihilfenrechtskonforme Finanzierung von kommunalen Leistungen der Daseinsvorsorge“ veröffentlicht.

scheidung eine gesetzliche Ausnahme von der grundsätzlich gegebenen Anmeldepflicht vor. Der aus praktischer Sicht bedeutsame Unterschied liegt allerdings in der unterschiedlichen Höhe der zulässigen Ausgleichsleistung: Denn bei Erfüllung der Altmark-Trans-Kriterien dürfen dem betrauten Unternehmen für die Erfüllung der Daseinsvorsorge-Aufgabe nur die Kosten eines durchschnittlichen, gut geführten und angemessen mit Sachmitteln ausgestatteten Unternehmens abzüglich der dabei erzielten Erlöse erstattet werden. Mithin bestehen eine Kostendeckelung und ein Gebot der begrenzten Kostenoptimierung anhand eines Branchenvergleichs. Demgegenüber dürfen nach der Freistellungsentscheidung 2005/842/EG sämtliche durch die Aufgabenerfüllung tatsächlich entstandenen Kosten (abzüglich der dabei erzielten Erlöse) der Daseinsvorsorge-Tätigkeit unabhängig von der Wirtschaftlichkeit ausgeglichen werden.

- 31 Die Voraussetzungen für die Freistellung von der Notifizierungspflicht sind im Wesentlichen deckungsgleich mit den unter Abschn. 2.2.6. genannten Altmark-Trans-Kriterien. Erforderlich sind insb. ein rechtsverbindlicher Betrauungsakt mit der genauen Definition der ausgleichsfähigen Gemeinwohlverpflichtungen sowie die vorherige Festlegung der Ausgleichsparameter. Ein pauschaler Ausgleich der aufgelaufenen Verluste zum Jahresende, wie er in der Praxis bislang häufig erfolgt, ist beihilferechtlich unzulässig und begründet in aller Regel entsprechende Rückforderungsrisiken.
- 32 Die Freistellungsentscheidung 2005/842/EG gilt nach Artikel 2 u.a. für jährliche Ausgleichsleistungen bis 30 Mio. EUR an Unternehmen, deren Jahresumsätze mit allen Tätigkeiten vor Steuern in den beiden der Übernahme einer Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse vorausgehenden Rechnungsjahren insgesamt weniger als 100 Mio. EUR betragen haben. Werden diese Schwellenwerte überschritten,¹⁴ kommt eine Freistellung von der Notifizierungspflicht nicht in Betracht.
- 33 In diesem Fall ist die Maßnahme entsprechend dem „Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen, die als Ausgleich für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen gewährt werden“, bei der Kommission anzumelden, damit die Prüfung und Genehmigung durch die Kommission vor Durchführung der Maßnahme erfolgen kann.

3. Würdigung beihilferechtlicher Sachverhalte im Rahmen der Abschlussprüfung

- 34 Beihilfen haben Auswirkungen auf den Jahresabschluss sowohl einer beihilfegewährenden Stelle als auch eines beihilfeempfangenden Unternehmens. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich in erster Linie auf die Würdigung beihilferechtlicher Sachverhalte im Rahmen der Abschlussprüfung bei den begünstigten Unternehmen, können aber analog auch auf Abschlussprüfungen bei gewährenden Stellen übertragen werden.

¹⁴ Sonderregelungen gelten in bestimmten Branchen wie Krankenhäuser, Flughäfen oder im sozialen Wohnungsbau tätige Unternehmen. Für den Verkehrsbereich gilt als abschließende Sonderregelung die Verordnung 1370/2007/EG.

3.1. Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken im Zusammenhang mit gewährten Beihilfen

- 35 Der Abschlussprüfer hat Prüfungshandlungen durchzuführen, um die Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Rechnungslegung (Fehlerrisiken) im Zusammenhang mit unzulässig gewährten Beihilfen festzustellen. Die Feststellung der Fehlerrisiken erfolgt im Rahmen der Prüfungshandlungen zur Gewinnung eines Verständnisses von dem zu prüfenden Unternehmen und dessen rechtlichen und wirtschaftlichen Umfelds. Dies umfasst auch ein ausreichendes Verständnis vom rechnungslegungsrelevanten internen Kontrollsystem.¹⁵ Im Rahmen der Gewinnung des Unternehmensverständnisses ist festzustellen, ob das Unternehmen staatliche Beihilfen erhalten hat. Der Abschlussprüfer hat auf dieser Basis einzuschätzen, ob erhaltene Beihilfen rechtmäßig gewährt worden sind oder ob eine Rückgewährverpflichtung besteht.
- 36 Wie in Tz. 17 dargelegt, können auch Maßnahmen öffentlicher Unternehmen zugunsten anderer öffentlicher Unternehmen – etwa von Konzerngesellschaften – staatliche Beihilfen i.S.d. Artikels 107 Abs. 1 AEUV sein. Daher sind auch Maßnahmen einer etwaigen Muttergesellschaft an das zu prüfende Unternehmen zu berücksichtigen. In Betracht kommen etwa Darlehens- und Bürgschaftsverträge, Verlustausgleiche über Unternehmensverträge (§ 302 AktG), Personalgestellungen und Grundstücksüberlassungen. Sofern diese Maßnahmen dem öffentlichen Anteilseigner der Muttergesellschaft nach den genannten Grundsätzen zuzurechnen sind, handelt es sich um eine „staatliche Maßnahme“ i.S.d. Artikels 107 Abs. 1 AEUV, die bei Erfüllung der übrigen Tatbestandsmerkmale als Beihilfe zu qualifizieren ist.
- 37 Verträge, die unzulässig gewährte Beihilfen zum Gegenstand haben, können unwirksam sein. Staatliche Stellen sind verpflichtet, unzulässig gewährte Beihilfen zurückzufordern (vgl. Tz. 9 und 10). Auswirkungen auf den Jahresabschluss des begünstigten Unternehmens können sich demnach vor allem durch die Pflicht zur Bilanzierung von (Rückzahlungs-)Verpflichtungen und die damit verbundene erfolgswirksame oder erfolgsneutrale Verminderung des Eigenkapitals ergeben. Darüber hinaus kann auch die Annahme der Unternehmensfortführung infrage zu stellen sein¹⁶, da Beihilfen in vielen Fällen in einer wirtschaftlich angespannten Lage des begünstigten Unternehmens gewährt werden. Auch können sich Auswirkungen auf die Berichterstattung über Risiken der zukünftigen Entwicklung im Lagebericht ergeben.
- 38 Bei der Erstellung der Prüfungsstrategie und des Prüfungsprogramms¹⁷ kann es sachgerecht sein, die Prüfung der Zulässigkeit von Beihilfen als separates Prüfungsfeld festzulegen. Dabei ist zu berücksichtigen, ob die Ergebnisse einer etwaigen ge-

¹⁵ Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (IDW PS 261)* (Stand: 09.09.2009), Tz. 10 ff.

¹⁶ Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270)* (Stand: 08.03.2006).

¹⁷ Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen (IDW PS 240)* (Stand: 08.03.2006), Tz. 17 ff.

sonderten Prüfung der Zulässigkeit von Beihilfen bei der gewährenden Stelle (vgl. Abschn. 4.) verwertet werden können.¹⁸

- 39 Der Abschlussprüfer hat die festgestellten Fehlerrisiken im Zusammenhang mit unzulässig gewährten Beihilfen auf die Auswirkungen zu beurteilen, die sie auf die Rechnungslegung insgesamt und auf einzelne Aussagen der Rechnungslegung haben. Dabei sind solche Fehlerrisiken gesondert zu erfassen, bei denen es sich um bedeutsame Risiken handelt, die also aufgrund ihrer Art oder des mit ihnen verbundenen Umfangs möglicher falscher Angaben in der Rechnungslegung besondere Aufmerksamkeit erfordern.¹⁹ Aufgrund ihres möglichen bestandsgefährdenden Potenzials (vgl. Tz. 37) sind beihilferechtliche Risiken zumeist als bedeutsame Risiken zu behandeln.

3.2. Festlegung und Durchführung von Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Fehlerrisiken im Zusammenhang mit gewährten Beihilfen

- 40 Auf Grundlage der beurteilten Fehlerrisiken im Zusammenhang mit gewährten Beihilfen sind die weiteren Prüfungshandlungen festzulegen.²⁰ Handelt es sich bei Fehlerrisiken im Zusammenhang mit unzulässig gewährten Beihilfen um bedeutsame Risiken, müssen Funktionsprüfungen auch bei unveränderten Kontrollmaßnahmen in jedem Geschäftsjahr durchgeführt werden, sofern der Abschlussprüfer beabsichtigt, sich auf die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems zu stützen.²¹
- 41 Folgendes Prüfschema (vgl. hierzu auch die Anlage) dient der Entscheidungsfindung, ob der Beihilfetatbestand aus Artikel 107 Abs. 1 AEUV erfüllt ist:

- **Liegt eine Beihilfe vor?**

Die unter Tz. 11 f. aufgeführten Kriterien sind zu prüfen. Hierfür sind vor allem beihilferelevante Vereinbarungen, Gesellschafterbeschlüsse bzw. Protokolle von Aufsichtsgremien einzusehen und zu würdigen.

- **Durfte die Beihilfe an das Unternehmen gewährt werden, ohne dass es einer Notifizierung und Genehmigung durch die EU-Kommission bedarf?**

Es ist zu prüfen, ob gesetzliche Freistellungstatbestände erfüllt sind, und damit die Vorteilsgewährung ohne Notifizierung/Genehmigung der EU-Kommission zulässig war. Als solche Freistellungstatbestände kommen z.B. die De-Minimis-Regelung oder die Verordnung für Beihilfen an kleine und mittelgroße Unternehmen sowie insb. die Freistellungsentscheidung 2005/842/EG für Beihilfen im Bereich der Daseinsvorsorge in Betracht.

Die Freistellungsentscheidung setzt insb. einen Betrauungsakt als rechtsverbindliche Grundlage etwaiger Ausgleichsleistungen für Aufgaben der Daseinsvorsorge

¹⁸ Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Verwertung der Arbeit eines anderen externen Prüfers (IDW PS 320)* (Stand: 09.09.2009); *IDW Prüfungsstandard: Verwertung der Arbeit von Sachverständigen (IDW PS 322)* (Stand: 06.05.2002).

¹⁹ Vgl. *IDW PS 261*, Tz. 64 f.

²⁰ Vgl. *IDW PS 261*, Tz. 70 ff.

²¹ Vgl. *IDW PS 261*, Tz. 78.

voraus (vgl. Tz. 20 ff.). Der Abschlussprüfer hat daher das Vorliegen und die Erfüllung der Anforderungen an den Betrauungsakt zu prüfen. In diesem Rahmen sind folgende Punkte hinsichtlich der Wirksamkeit des Betrauungsaktes zu beurteilen:

- Es muss sich um eine rechtsverbindliche Verpflichtung des Unternehmens zur Erfüllung von Aufgaben der Daseinsvorsorge handeln.
 - Die Parameter zur Berechnung der Beihilfe müssen im Vorhinein klar definiert sein. Allein die Genehmigung eines Fehlbetrags im Rahmen des Wirtschaftsplans durch die Aufsichtsgremien reicht nicht aus. Alle Tätigkeiten des Unternehmens, die nicht der Daseinsvorsorge dienen, müssen dabei außer Betracht bleiben.
- 42 Besteht ein Risiko, dass die erhaltenen Beihilfen zurückzugewähren sind, ist zu prüfen, ob bei dem begünstigten Unternehmen eine Verpflichtung passiviert wurde.
- 43 Wird eine Einlage geleistet, die eine unzulässige Beihilfe darstellt, ist die Auswirkung auf das Eigenkapital zu prüfen. Dies gilt insb. für Sacheinlagen des Gesellschafters (z.B. Grundstücke und Gebäude).
- 44 Unzulässig gewährte Beihilfen können auch Bürgschafts- und Patronatserklärungen, Gewinnabführungsverträge oder Rangrücktrittsvereinbarungen sein. Der Abschlussprüfer hat die Rechtswirksamkeit derartiger Verträge vor dem Hintergrund der Einhaltung der beihilferechtlichen Vorschriften zu untersuchen. Verträge dieser Art können für die Beurteilung der Unternehmensfortführung wesentlich sein.
- 45 Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob wesentliche Risiken, die sich aus möglichen unzulässigen Beihilfen ergeben, im Lagebericht des Unternehmens sachgerecht beschrieben wurden und ob ggf. auf bestandsgefährdende Risiken gesondert eingegangen wurde.
- 46 Zur Klärung rechtlicher Unsicherheiten im Rahmen der Abschlussprüfung kommen z.B. die Einholung interner oder externer rechtlicher Stellungnahmen durch das Unternehmen in Betracht.
- 47 Sofern eine gesonderte Prüfung von Ausgleichsleistungen (vgl. Abschn. 4.) oder eine vergleichbare Prüfung auf Ebene der gewährenden Stelle stattgefunden hat, können diese Ergebnisse nach einer Würdigung der beruflichen Qualifikation und fachlichen Kompetenz des beauftragten Prüfers bzw. Sachverständigen sowie der Beurteilung der durch ihn ausgeführten Arbeiten verwertet werden. Sofern eine derartige Prüfung beauftragt, jedoch zum Zeitpunkt der Abschlussprüfung noch nicht abgeschlossen ist, ist abzuwägen, ob eine Verwertung der Arbeitsergebnisse des Prüfers überhaupt bereits vor dessen finaler Berichterstattung möglich ist. Sofern dies der Stand der gesonderten Prüfung noch nicht ermöglicht, sollte durch das Unternehmen darauf hingewirkt werden, dass die Prüfung zeitnah abgeschlossen wird und somit in die Urteilsfindung des Abschlussprüfers einfließen kann. Andernfalls sind eigene Prüfungshandlungen durchzuführen.

3.3. Abschließende Beurteilungen und Berichterstattung des Abschlussprüfers

48 Auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer abschließend würdigen, ob die im Verlauf der Prüfung getroffenen Einschätzungen zu den Fehlerrisiken und die als Reaktion auf die Fehlerrisiken vorgenommenen Funktionsprüfungen des internen Kontrollsystems sowie die aussagebezogenen Prüfungshandlungen angemessen sind.²²

49 Die Prüfung kann zu folgenden Feststellungen führen:

- Die Gewährung der Beihilfe war zulässig.
- Die Gewährung der Beihilfe war nicht zulässig.
- Es bestehen rechtliche Unsicherheiten hinsichtlich der Zulässigkeit der Beihilfegewährung.
- Es liegt ein Prüfungshemmnis vor, weil der Prüfer nicht ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise erlangt hat.

3.3.1. Zulässigkeit der Gewährung der Beihilfe

50 Sofern die Gewährung der Beihilfe zulässig war, ergeben sich für den Abschlussprüfer hinsichtlich der Zulässigkeit keine Berichtspflichten.

3.3.2. Gewährung der Beihilfe war nicht zulässig

51 Sofern die Gewährung der Beihilfe nicht zulässig war, hat der Abschlussprüfer in der vorangestellten Berichterstattung gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im Prüfungsbericht über den Gesetzesverstoß zu berichten.

52 Sofern aus der unzulässig gewährten Beihilfe wesentliche falsche Angaben im Jahresabschluss resultieren, ist hierüber ebenfalls im Prüfungsbericht zu berichten und der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen.

53 Eine unangemessene Berichterstattung im Lagebericht über die mit den erhaltenen Beihilfen verbundenen Risiken führt bei wesentlichen Beanstandungen zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks und zu einer Berichterstattung im Prüfungsbericht.

54 Sofern sich infolge der beihilferechtlichen Vorgaben bestandsgefährdende oder entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen z.B. in der Form ergeben, dass im Planungszeitraum Finanzierungsmaßnahmen erforderlich werden, ist hierüber unter Bezugnahme auf die Lageberichterstattung des Unternehmens im Prüfungsbericht Stellung zu nehmen.

55 Da Beihilfen oft bei wirtschaftlich angespannten Verhältnissen des Unternehmens gewährt werden, kann sich bei Feststellung der Unzulässigkeit einer Beihilfemaßnahme und Passivierung der Rückgewährverpflichtung ein Eigenkapitalverzehr ergeben, der zur Überschuldung führt. Auch kann die Zahlungsfähigkeit in Frage ge-

²² Vgl. IDW PS 261, Tz. 85.

stellt sein. In solchen Fällen ist insb. zu prüfen, ob der Jahresabschluss unter Abkehr vom Grundsatz der Unternehmensfortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) aufzustellen ist. Wird der Abschluss zulässigerweise unter Abkehr vom Grundsatz der Unternehmensfortführung aufgestellt, ist im Bestätigungsvermerk gemäß § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB auf die bestandsgefährdenden Risiken unter Bezugnahme auf die Darstellung im Anhang oder Lagebericht hinzuweisen.²³ Wird der Abschluss unzulässigerweise unter dem Grundsatz der Unternehmensfortführung aufgestellt, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen, auch wenn die bestandsgefährdenden Tatsachen im Lagebericht zutreffend dargestellt sind.²⁴ Im Prüfungsbericht ist hierzu Stellung zu nehmen.

- 56 Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer die beihilferechtlichen Sachverhalte bei der Prüfung nach § 53 HGrG zu berücksichtigen, bspw. bei der Beantwortung des Fragenkreises 7 des *IDW PS 720*²⁵.

3.3.3. Rechtliche Unsicherheiten über die Zulässigkeit von Beihilfen

- 57 Sofern rechtliche Unsicherheiten über die Zulässigkeit von Beihilfen bestehen, hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die damit verbundenen Risiken im Lagebericht zutreffend dargestellt wurden. Sofern diese Risiken bestandsgefährdend sind, ist zu prüfen, ob dies aus der Lageberichterstattung hervorgeht.
- 58 Der Abschlussprüfer hat im Prüfungsbericht über seine Feststellungen zu den Unsicherheiten über die beihilferechtliche Zulässigkeit zu berichten sowie zu der Risikoeinschätzung der gesetzlichen Vertreter Stellung zu nehmen. Etwaige bestandsgefährdende Tatsachen sind in einem Hinweis in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen.
- 59 Zudem kann es – unabhängig vom Vorliegen etwaiger bestandsgefährdender Tatsachen – sachgerecht sein, auf den Umstand der rechtlichen Unsicherheit im Zusammenhang mit der Zulässigkeit der Beihilfe gemäß § 322 Abs. 3 Satz 2 HGB hinzuweisen.²⁶

3.3.4. Prüfungshemmnis bei der Beurteilung von Beihilfen

- 60 Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung bei der empfangenden Stelle kann ein Prüfungshemmnis darin bestehen, dass die empfangende Stelle selbst nicht über ausreichende Informationen über die Zulässigkeit der Beihilfen verfügt und diese auch

²³ Vgl. *IDW PS 270*, Tz. 40.

²⁴ Vgl. *IDW PS 270*, Tz. 41.

²⁵ *IDW Prüfungsstandard: Berichterstattung über die Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 HGrG (IDW PS 720)* (Stand: 06.10.2006).

²⁶ Vgl. *Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen (IDW PS 400)* (Stand: 09.09.2009), Tz. 75.

nicht von der gewährenden Stelle erhält. Insofern setzt die Prüfung der beihilferechtl-
lichen Zulässigkeit die Mitwirkung der gewährenden Stelle voraus.²⁷

- 61 Kann der Abschlussprüfer aufgrund von Prüfungshemmnissen bestimmte abgrenz-
bare Teile der Rechnungslegung nicht mit hinreichender Sicherheit beurteilen, ist
der Bestätigungsvermerk einzuschränken.
- 62 Ist die Auswirkung des Prüfungshemmnisses so wesentlich, dass der Abschlussprü-
fer auch nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des
Sachverhalts nicht in der Lage ist, zu einem (eingeschränkten) Prüfungsurteil mit
positiver Gesamtaussage über den Jahresabschluss zu gelangen, ist ein Versa-
gungsvermerk zu erteilen.²⁸

4. Gesonderte Prüfung von Ausgleichsleistungen bei der gewährenden Stelle

- 63 Die Freistellungsentscheidung der EU-Kommission vom 28.11.2005 schreibt regel-
mäßige Kontrollen zur Vermeidung von Überkompensationen²⁹ bei der Gewährung
von Beihilfen an bestimmte Unternehmen vor, die mit der Erbringung von Dienstleis-
tungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut worden sind. Derartige
Kontrollen können auch von Wirtschaftsprüfern durchgeführt werden.³⁰ Dabei wird
grundsätzlich davon ausgegangen, dass die gewährende Stelle einzelne durch sie
gewährte Ausgleichsleistungen einer Prüfung unterziehen lässt. Es ist jedoch auch
denkbar, dass empfangende Stellen einzelne erhaltene Ausgleichsleistungen prüfen
lassen, insoweit gelten die folgenden Ausführungen sinngemäß.

4.1. Gegenstand, Ziel und Umfang der Prüfung

- 64 Gegenstand der Prüfung sind die in einer Beschreibung der gesetzlichen Vertreter
der gewährenden Stelle enthaltenen Aussagen über einzelne in einem bestimmten
Zeitraum gewährte Ausgleichsleistungen.
- 65 Die Beschreibung hat zu jeder zu prüfenden Ausgleichsleistung mindestens die fol-
genden Angaben zu enthalten:
- Benennung des die Beihilfe empfangenden Unternehmens
 - Art der Beihilfe
 - Höhe der Beihilfe
 - Begründung für die Zulässigkeit der Beihilfe, z.B.
 - Voraussetzungen des Beihilfetatbestands aus Artikel 107 Abs. 1 AEUV,

²⁷ Nach dem Gemeinsamen Runderlass des Ministeriums für Wirtschaft, Mittelstand und Energie und des In-
nenministeriums NRW vom 30.05.2008 ist die gewährende Stelle für die Entscheidung über die beihilferechtl-
che Zulässigkeit der Ausgleichsleistung zuständig.

²⁸ Vgl. IDW PS 400, Tz. 68a.

²⁹ Sind die übrigen Voraussetzungen der Altmark-Trans-Rechtsprechung oder des Monti-Pakets nicht erfüllt,
liegt automatisch eine Überkompensation vor.

³⁰ Vgl. Gemeinsamen Runderlass des Ministeriums für Wirtschaft, Mittelstand und Energie und des Innen-
ministeriums NRW vom 30.05.2008, Abschn. 2.

- De-Minimis-Beihilfe,
 - Einhaltung der Voraussetzungen der Freistellungsentscheidung 2005/842/EG
 - Unterschreiten der Größenmerkmale,
 - Betrauung mit der Erbringung von Leistungen der Daseinsvorsorge,
 - verbindliche Festschreibung der Kostenparameter,
 - Verbot der Überkompensation.
- 66 Ziel der Prüfung ist es, mit hinreichender Sicherheit zu beurteilen, ob die in der Beschreibung enthaltenen Aussagen in allen wesentlichen Belangen zutreffend sind.
- 67 Die Aussagen sind unter Berücksichtigung von berufstüblichen Wesentlichkeitsüberlegungen dann zutreffend, wenn die Angaben zu den gewährten Ausgleichsleistungen durch ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise belegt sind und die Begründung über die Zulässigkeit nicht im Widerspruch zu der aktuellen Rechtsprechung steht.
- 68 Der Umfang der Prüfung ist auf die Ausgleichsleistungen beschränkt, die in der Beschreibung aufgeführt werden. Eine Beurteilung, ob die Beschreibung die vollständigen Ausgleichsleistungen der gewährenden Stelle für den genannten Zeitraum umfasst, ist nicht Gegenstand des Auftrags.
- 69 Die Verantwortung für die Ordnungsmäßigkeit geleisteter Ausgleichsleistungen sowie die Erstellung der Beschreibung liegt in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der gewährenden Stelle.
- 70 Es liegt in der Verantwortung des Prüfers, Prüfungshandlungen durchzuführen, um ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, auf die er sein Urteil zu den in der Beschreibung enthaltenen Aussagen der gesetzlichen Vertreter stützen kann.

4.2. Prüfungsanforderungen

- 71 Bei Prüfungen von Ausgleichsleistungen handelt es sich um betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen neben den allgemeinen Berufspflichten der Unabhängigkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit und Gewissenhaftigkeit (§§ 17 Abs. 1, 43 Abs. 1 Satz 1, 49 WPO, §§ 1–19 Berufssatzung WP/vBP) auch die besonderen Berufspflichten nach §§ 20–27a Berufssatzung WP/vBP zu beachten sind.
- 72 Bei der Beurteilung der Auftragsrisiken vor Auftragsannahme ist insb. festzustellen, ob die für die Durchführung des Auftrags notwendigen Fach- und Branchenkenntnisse verfügbar sind, Erfahrungen mit den einschlägigen rechtlichen Anforderungen vorliegen oder erlangt werden können und erforderlichenfalls Spezialisten zur Verfügung stehen.³¹
- 73 Die Prüfung ist gesondert zu beauftragen. Damit das Ergebnis dieser Prüfung im Rahmen der Prüfung der Jahresabschlüsse der gewährenden und empfangenden

³¹ Vgl. Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW VO 1/2006: *Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis* (Stand: 27.03.2006), Tz. 61.

Stellen Berücksichtigung finden kann, sollte diese gesonderte Prüfung für das jeweilige Haushalts- bzw. Geschäftsjahr zeitlich vor den Jahresabschlussprüfungen sowohl der gewährenden als auch der empfangenden Stellen abgeschlossen sein.

74 Der Prüfer hat mit dem Auftraggeber die Auftragsbedingungen schriftlich zu vereinbaren. Dabei sind insb. zu berücksichtigen:

- Ziel und Gegenstand der Prüfung
- Die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der gewährenden Stelle sowie deren Bereitschaft, eine Beschreibung i.S.d. Tz. 62 zu erstellen
- Art und Umfang der Prüfung und der Berichterstattung einschließlich der Bezugnahme auf diesen *IDW Prüfungsstandard*
- Vereinbarungen über Haftungsbeschränkungen
- Die Verpflichtung der gesetzlichen Vertreter der zu prüfenden Gesellschaft, eine Vollständigkeitserklärung abzugeben.

75 Der Wirtschaftsprüfer hat die Prüfung in sachlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht zu planen. Dies schließt die Auswahl eines Prüfungsteams mit den notwendigen Rechtskenntnissen bzw. die Hinzuziehung von Spezialisten ein.

4.3. Prüfungsdurchführung

76 Der Wirtschaftsprüfer hat sich einen Überblick über die organisatorischen Maßnahmen sowie die Dokumentationen der zu prüfenden Stelle im Hinblick auf die Gewährung von Beihilfen zu verschaffen. Folgende Dokumente sollten vor allem eingesehen werden:

- Dokumentation der zu prüfenden Stelle über die im Prüfungszeitraum gewährten Beihilfen nebst Beurteilung der Beihilfenkonformität
- Schriftwechsel der zu prüfenden Stelle mit Aufsichts- oder sonstigen Behörden mit Bezug auf den Prüfungsgegenstand
- Laufende oder abgeschlossene Notifizierungsverfahren für Beihilfen und Prüfverfahren der EU-Kommission
- Organisationsanweisungen zur Gewährung von Beihilfen.

77 Im Rahmen der Aufbauprüfung hat der Wirtschaftsprüfer zu beurteilen, ob die von der zu prüfenden Stelle eingesetzten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen geeignet sind, um als Grundlage für eine ordnungsgemäße Beschreibung der Ausgleichsleistungen zu dienen. Zudem ist zu würdigen, ob diese Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen tatsächlich implementiert sind.

78 Sofern im Rahmen der Aufbauprüfung die Angemessenheit der Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen festgestellt wurde, bietet sich die Durchführung einer Funktionsprüfung mit dem Ziel der Feststellung der Wirksamkeit dieser Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen in dem zu betrachtenden Zeitraum insb. dann an, wenn hierdurch der Umfang an aussagebezogenen Prüfungshandlungen reduziert werden soll.

- 79 Für die Beurteilung der einzelnen Aussagen in der Beschreibung der gesetzlichen Vertreter werden zudem regelmäßig aussagebezogene Prüfungshandlungen erforderlich sein. Dabei sind die Ausführungen des Abschn. 3.2. heranzuziehen.
- 80 Der Wirtschaftsprüfer hat vor Abschluss der Prüfung von den gesetzlichen Vertretern der zu prüfenden Stelle eine Vollständigkeitserklärung einzuholen, in der diese bestätigen, dass die Angaben zu den in der Beschreibung enthaltenen Ausgleichsleistungen vollständig und richtig sind und dem Prüfer alle relevanten Erklärungen und Nachweise erteilt worden sind.

4.4. Auswertung der Prüfungsfeststellungen und Ableitung des Prüfungsurteils

- 81 Der Wirtschaftsprüfer muss würdigen, ob ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für die Beurteilung der Beschreibung der gesetzlichen Vertreter erlangt wurden. Er hat die Prüfungsfeststellungen auszuwerten und ein Prüfungsurteil zu treffen.
- 82 Die Prüfung kann zu folgenden Feststellungen führen:
- Die in der Beschreibung enthaltenen Aussagen sind in allen wesentlichen Belangen zutreffend.
 - Die in der Beschreibung enthaltenen Aussagen sind in wesentlichen Belangen nicht zutreffend.
 - Es bestehen rechtliche Unsicherheiten hinsichtlich einzelner in der Beschreibung enthaltener Aussagen.
 - Es liegt ein Prüfungshemmnis vor, weil der Prüfer nicht ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise erlangt hat.
- 83 Ergeben sich gegen die Aussagen der gesetzlichen Vertreter wesentliche Einwendungen oder bestehen Prüfungshemmnisse, ist das Prüfungsurteil entweder einzuschränken oder zu versagen.³²

4.5. Berichterstattung über die gesonderte Prüfung

- 84 Das Ergebnis der gesonderten Prüfung der Beihilfen bei der gewährenden Stelle ist schriftlich zusammenzufassen. Die Berichterstattung hat zu beinhalten:
- Ausführungen zum Prüfungsauftrag; Hinweis auf Übereinstimmung mit diesem *IDW Prüfungsstandard*, Auftragsbedingungen
 - Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung
 - Abgrenzung der Verantwortlichkeit des Auftraggebers von der des Prüfers
 - Feststellungen und ggf. Empfehlungen
 - Zusammenfassendes Prüfungsurteil.

³² Anhaltspunkte zur Identifizierung von Gründen für Einwendungen oder Prüfungshemmnisse enthält *IDW PS 400*, Tz. 50 ff.

- 85 Der Bericht ist unter Angabe von Ort, Datum und Berufsbezeichnung vom Wirtschaftsprüfer zu unterzeichnen. Er ist auf den Tag der Beendigung der Prüfung zu datieren.
- 86 Die durch die gesetzlichen Vertreter der gewährenden Stelle erstellte Beschreibung ist als Anlage beizufügen.
- 87 Bestehen rechtliche Unsicherheiten hinsichtlich einzelner in der Beschreibung enthaltener Aussagen, wie bspw. über die Würdigung der Zulässigkeit einzelner Beihilfeleistungen, so ist hierauf in der Berichterstattung in einem gesonderten Abschnitt hinzuweisen.

Anlage: Prüfschema für die Würdigung beihilferechtlicher Sachverhalte

