

TREUBERATER

IV/2022

Vorwort zum Treuberater	137
Steuern	137
§ 2b UStG – AöR und Baubetriebshof	137
Körperschaftsteuer Änderung des Körperschaftsteuergesetzes durch das KöMoG ab dem Veranlagungszeitraum 2022 – Mehr- und Minderabführungen bei Organschaftsfällen – Update – Endgültiges BMF-Schreiben vom 29. September 2022	138
Wirtschaftsprüfung	140
§ 6b EnWG Umsetzung der erweiterten Vorgaben nun auch für betroffene Unternehmen in der Zuständigkeit der Regulierungskammer NRW	140
Energie und Wasser	142
Wesentliche regulatorische Fristen für Verteilnetzbetreiber bis April 2023	142
BNetzA legt erstmalig verkürzte kalkulatorische Nutzungsdauern von Erdgasleitungsinfrastrukturen fest	143
Die Novelle der AVBFernwärmeV	144
Managementcockpit Wasser (APIS Wasser) – INFOPLAN stellt neues Controllinginstrument vor	146
Aufbau eines effektiven Fremdleistungscontrollings zur Erschließung von Kostensenkungspotenzialen	147
Öffentliches Wirtschaftsrecht	150
OLG Naumburg Unwirksame In-House-Vergabe einer Wasserkonzession	150
Kommunalwesen	151
Kommunale Gesamtabschlüsse in Niedersachsen, Baden-Württemberg und Mecklenburg-Vorpommern – eine praxisorientierte Darstellung eines möglichen Projektverlaufs mit unserer Unterstützung	151
In eigener Sache	161
Neue Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter	161
Impressum	162

Vorwort zum Treuberater

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

wir wünschen Ihnen und Ihren Familien von Herzen ein frohes, glückliches und gesundes neues Jahr. Für das uns im letzten Jahr geschenkte Vertrauen möchten wir uns herzlich bedanken. Die Corona-Pandemie und der Ukraine-Krieg haben uns in besonderer Weise die begrenzte Planbarkeit zu Beginn eines neuen Jahres vor Augen geführt. Allerdings haben sich jedoch auch eine hohe Fachkompetenz, ein gewisser Optimismus und nicht zuletzt das Setzen auf starke Partner bewährt. Insofern bieten wir Ihnen auch 2023 gern unser volles Engagement und unsere fachliche Expertise an. Wir würden uns freuen, mit Ihnen gemeinsam die Herausforderungen des Jahres 2023 meistern zu dürfen.

Gerne möchten wir Ihnen auch in dieser Ausgabe des „Treuberaters“ Themen über das gesamte Dienstleistungsspektrum der ES Unternehmensgruppe anbieten. Als Themenschwerpunkt berichten wir in der Rubrik „Kommunalwesen“ über die Aufstellung kommunaler Gesamtabschlüsse. Die in NRW in Bezug auf eine effiziente und zeitnahe Umsetzung gewonnenen Erkenntnisse können wir gewinnbringend in zukünftige Gesamtabschlussprojekte einbringen. Gern stellen wir auch das Optimierungspotenzial bei laufenden Projekten zum kommunalen Gesamtabchluss dar. Unsere Erfahrungen haben gezeigt, dass der Projekterfolg maßgeblich von der Ausübung von Wahlrechten und der Nutzung von Erleichterungen abhängt. Vermeiden Sie eine unnötige und aufwendige Komplexität bei der Aufstellung des kommunalen Gesamtabchlusses.

Für Kommunen dürften in dieser Ausgabe die Beiträge zur In-House-Vergabe bzw. Vergabe von Wasserkonzessionen und zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen einer Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR) und der Trägerkommune besondere Relevanz haben.

In den Rubriken „Steuern“ und „Wirtschaftsprüfung“ wird über Neuregelungen bezüglich der Mehr- und Minderabführungen bei Organschaftsfällen und über die Rechnungslegung für vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen ausgeführt.

In dieser Ausgabe des „Treuberaters“ berichten wir auch über die Erweiterung unserer Produktfamilie der Managementcockpits. Das von INFOPLAN vorgestellte „Managementcockpit Wasser“ ermöglicht eine ganzheitliche Steuerung der Wasserversorgung unter Einbeziehung der Wasserpreise, der aufwandsgleichen und kalkulatorischen Kosten, der Investitions- bzw. Finanzierungsstrategie und der Kosten/Preise von Vergleichsunternehmen. Versorgungsunternehmen werden in der Rubrik „Energie und Wasser“ auch Beiträge zum Fremdleistungscontrolling, zur Novelle der AVBFernwärmeV und zur Möglichkeit der Verwendung kürzerer Nutzungsdauern in der Gasversorgung finden. Stöbern Sie doch einfach mal durch das Inhaltsverzeichnis; Sie werden bestimmt etwas Passendes entdecken.

Bleiben Sie gesund und starten Sie gut ins neue Jahr!

Ihre EversheimStuible Unternehmensgruppe

ES
EversheimStuible Treuberater GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

INFOPLAN Gesellschaft für
Wirtschaftsprüfung mbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

IBK. Ingenieur- und Unternehmensberatung
für Versorgungswirtschaft GmbH

ES
EversheimStuible Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Steuern

§ 2b UStG – AöR und Baubetriebshof

Die Neuregelung des Umsatzsteuerrechts durch die Einführung des § 2b UStG und damit die eigenständige Regelung der Unternehmereigenschaft im UStG beschäftigt die kommunale Ebene anhaltend. Mit der Einführung des § 2b UStG wurde die Koppelung des Unternehmerbegriffs der juristischen Person des öffentlichen Rechts

an das KStG und damit das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art aufgegeben. Damit ist insbesondere für die AöR zu befürchten, dass in Zukunft Leistungsbeziehungen zwischen der AöR und der Trägerkommune der Umsatzsteuer unterliegen, die bisher nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen waren. In vielen Fällen drohen zukünftig erhebliche Umsatzsteuermehrbelastungen.

Ursprünglich war angedacht, § 2b UStG zum 01.01.2023 „scharf zu schalten“. Es wird aber derzeit im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2022 diskutiert, die **Optionsfrist zum § 2b UStG um weitere zwei Jahre bis zum Ende des Jahres 2024 zu verlängern.**

Unabhängig davon, ob die Optionsfrist weiter verlängert wird, gilt es, sich perspektivisch Gedanken über die künftigen Leistungsbeziehungen zwischen der Trägerkommune und der AöR zu machen und die verbleibende Zeit zu nutzen, um rechtssicher Gestaltungsalternativen abzuwägen.

Dabei stehen gerade im Hinblick auf die AöR mit ihrem Baubetriebshof steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung, die eine Rückverlagerung von Aufgaben in die Trägerkommune vermeiden können. Es zeigt sich immer mehr, dass die zuständigen Finanzämter für derartige Lösungen offen sind.

Sofern Sie für Ihr Unternehmen den Anlass für eine Befassung mit diesem Thema erkennen, sprechen Sie uns gerne an!

Ihre Ansprechpartner

WP StB Rolf Faasch

Tel.: +49 211 5235-127

rolf.faasch@es-unternehmensgruppe.de

RAin Isabell Praefke

Tel.: +49 211 5235-128

isabell.praefke@es-unternehmensgruppe.de

Körperschaftsteuer | Änderung des Körperschaftsteuergesetzes durch das KöMoG ab dem Veranlagungszeitraum 2022 – Mehr- und Minderabführungen bei Organschaftsfällen – Update – Endgültiges BMF-Schreiben vom 29. September 2022

In den „Treuberater“-Ausgaben I/2022 (S. 83 ff.) und II/2022 (S. 100 ff.) haben wir bereits über das nachfolgende Thema berichtet. Nachdem im April 2022 ein Entwurfsschreiben veröffentlicht wurde, hat nun das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 29. September 2022 das endgültige BMF-Schreiben bekannt gegeben.

Die wesentlichen Punkte der Neuregelung – mit Ausnahme der Ausführungen zur mittelbaren Organschaft und Kettenorganschaft – werden im Folgenden dargestellt.

I. Systemwechsel

Durch das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz (KöMoG) (BGBl. I 2021, S. 2050) wurde bei den Mehr- und Minderabführungen in Organschaftsfällen ein Sys-

temwechsel von der bisherigen Ausgleichspostenmethode hin zur sogenannten Einlagelösung vollzogen.

Bei Vorliegen einer ertragsteuerlichen Organschaft mussten nach der bisherigen Regelung aktive bzw. passive Ausgleichsposten gebildet werden, wenn der aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags an den Organträger abgeführte handelsbilanzielle Gewinn vom Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abgewichen ist und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht war.

II. Zeitliche Anwendung

Die Änderungen durch die Neuregelung sind erstmals auf Mehr- und Minderabführungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 erfolgen. Entscheidend für den Zeitpunkt der Mehr- und Minderabführungen ist dabei das Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft. Beim Organträger noch bestehende Ausgleichsposten für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen, die nach § 14 Absatz 4 KStG in der am 31. Dezember 2021 geltenden Fassung in der Steuerbilanz gebildet wurden, sind in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31. Dezember 2021 endet.

Bei voneinander abweichenden Wirtschaftsjahren von Organträger und Organgesellschaft ist darauf abzustellen, ob die Mehr- oder Minderabführungen bei der Organgesellschaft noch von der Regelung des § 14 Absatz 4 KStG a. F. erfasst werden und die Ausgleichsposten dann gegebenenfalls erst zum Schluss des darauffolgenden Wirtschaftsjahres aufzulösen sind.

III. Grundlagen der Neuregelung

a) Behandlung von Mehr- und Minderabführungen in Organschaftsfällen

Nach der Einlagelösung führen ab dem Veranlagungszeitraum 2022 Minderabführungen der Organgesellschaft (der an den Organträger abgeführte Gewinn nach Handelsrecht ist geringer als der Steuerbilanzgewinn), die in organschaftlicher Zeit verursacht werden, zu einer Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft. Der Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft beim Organträger erhöht sich entsprechend. Dies stellt einen einkommensneutralen Vorgang dar; der aus der Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts resultierende steuerliche Ertrag ist außerbilanziell zu korrigieren.

Mehrabführungen der Organgesellschaft (der an den Organträger laut Handelsbilanz abgeführte Gewinn ist höher als das Ergebnis gemäß Steuerbilanz), die in organschaftlicher Zeit verursacht werden, sind ab dem Veranlagungszeitraum 2022 wie eine Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger zu behandeln. Der Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft beim Organträger verringert sich daher entsprechend. Bei einer Mehrabführung ist eine Verringerung des Beteiligungsbuchwerts einkommensneutral bis zu einem Betei-

ligungsbuchwert von null möglich. Der aufgrund der Minderung des Beteiligungsbuchwerts entstandene Aufwand ist außerbilanziell zu korrigieren.

Ein negativer Beteiligungsbuchwert an der Organgesellschaft beim Organträger ist nicht möglich.

Wenn die Mehrabführungen der Organgesellschaft die Summe aus Beteiligungsbuchwert und Minderabführungen übersteigen, ist in Höhe des übersteigenden Betrags ein veräußerungsähnlicher Ertrag aus der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft zu berücksichtigen. Die Regelungen des § 8b KStG bzw. § 3 Nummer 40 und § 3c Absatz 2 EStG sind auf den Ertrag entsprechend anzuwenden.

Weiter wird im Schreiben des BMF ausgeführt, dass die Einlage und Einlagenrückgewähr nicht auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft begrenzt sind, das heißt: Mehr- und Minderabführungen sind grundsätzlich in voller Höhe zu berücksichtigen.

Beim Organträger ist die Saldierung von Mehr- und Minderabführungen beteiligungsbezogen zulässig.

Bei der Organgesellschaft ist eine Saldierung von Mehr- und Minderabführungen jedoch nicht zulässig.

b) Auflösung von Ausgleichsposten

Insbesondere zu beachten ist die im Rahmen des Systemwechsels notwendige Auflösung von Ausgleichsposten für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen.

Die Ausgleichsposten sind grundsätzlich im nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahr aufzulösen.

Die Auflösung der Posten kann zu Steuerbelastungen führen. Beim Wechsel von der Ausgleichspostenmethode zur sogenannten Einlagelösung liegt nach der Übergangsregelung ein veräußerungsähnlicher Ertrag vor, soweit die passiven Ausgleichsposten die Summe aus Beteiligungsbuchwert und aktiven Ausgleichsposten übersteigen.

Auf den veräußerungsähnlichen Ertrag finden § 8b KStG bzw. § 3 Nummer 40 und § 3c Absatz 2 EStG Anwendung.

Im endgültigen BMF-Schreiben wird klargestellt, dass im Laufe des Wirtschaftsjahres – gemeint ist das Wirtschaftsjahr, an dessen Ende die Ausgleichsposten aufgelöst werden müssen – vorgenommene Einlagen den Beteiligungsbuchwert in der Steuerbilanz des Organträgers vor der Verrechnung mit den Ausgleichsposten erhöhen.

Die Anwendung der Übergangsregelung stellt den letzten Geschäftsvorfall in der Steuerbilanz dar.

Bei Vorliegen eines passiven Ausgleichspostens zum 31.12.2021 (oder zum abweichenden Abschlussstichtag in 2021) sollte geprüft werden, ob mit einer Steuer-

belastung aus der Auflösung des Postens im Veranlagungszeitraum 2022 zu rechnen ist. Nach dem Schreiben des BMF vom 29.09.2022 sind aber, wenn bei voneinander abweichenden Wirtschaftsjahren von Organträger und Organgesellschaft die Mehr- oder Minderabführungen bei der Organgesellschaft noch der alten Regelung (§ 14 Abs. 4 KStG a. F.) unterliegen, die Ausgleichsposten erst zum Schluss des darauffolgenden Wirtschaftsjahres aufzulösen. Die steuerlichen Folgen der Auflösung sollten ermittelt werden.

Zu beachten sind die Änderungen des Gesetzgebers durch das Jahressteuergesetz 2022. Es ist unter anderem vorgesehen, bei einer Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft zum 31.12.2021 zu weniger als 100 % den oder die Ausgleichsposten aufzustoßen.

c) Bildung einer Rücklage

Liegt nach Auflösung der Ausgleichsposten ein veräußerungsähnlicher Ertrag vor, besteht die Möglichkeit, in der Steuerbilanz des Organträgers bis zur Höhe des Ertrags eine den Gewinn mindernde Rücklage, die grundsätzlich über 10 Jahre aufzulösen ist, einzustellen.

Bei Inanspruchnahme des Wahlrechts zur Bildung einer Rücklage ist diese in der Steuerbilanz des Wirtschaftsjahres zu bilden, das nach dem 31. Dezember 2021 endet.

Sie kann auch dann gebildet werden, wenn das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft von dem des Organträgers abweicht.

Im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den darauffolgenden neun Wirtschaftsjahren muss die Rücklage zu jeweils einem Zehntel gewinnerhöhend aufgelöst werden.

Die jährlichen Auflösungsbeträge der Rücklage stellen veräußerungsähnliche Erträge dar, die jeweils der Besteuerung unterliegen; § 8b KStG bzw. § 3 Nummer 40 und § 3c Absatz 2 EStG finden Anwendung.

Bei vollständiger Veräußerung der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft oder einem der Veräußerung gleichgestellten Vorgang wird die zu diesem Zeitpunkt noch bestehende Rücklage vollständig aufgelöst. Bei teilweiser Veräußerung der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft ist die Rücklage entsprechend anteilig aufzulösen.

Ist der Organträger eine Personengesellschaft, wird die Rücklage in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft gebildet. Das Wahlrecht zur Bildung der Rücklage ist gesellschaftsbezogen auszuüben.

d) Steuerliches Einlagekonto

Gemäß § 27 Absatz 6 Satz 1 KStG erhöhen Minderabführungen und mindern Mehrabführungen das steuerliche Einlagekonto einer Organgesellschaft, wenn sie ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben.

Nach § 27 Absatz 6 Satz 2 KStG mindern Mehrabführungen dabei das steuerliche Einlagekonto vorrangig vor anderen Leistungen und führen zu einem Direktzugriff auf dessen Bestand. Durch Mehrabführungen kann damit ein negativer Bestand des steuerlichen Einlagekontos entstehen oder sich erhöhen.

IV. Fazit

Mit der Neuregelung von Mehr- und Minderabführungen in Organschaftsfällen im Rahmen des KöMoG fand ein Systemwechsel von der bisherigen Ausgleichspostenmethode hin zur Einlagelösung statt. Im BMF-Schreiben vom 29. September 2022 äußert sich die Finanzverwaltung zur Neuregelung.

Die sich aus der Anwendung der neuen Regelung ergebenden steuerlichen Folgen – insbesondere bei Auflösung passiver Ausgleichsposten – sind zu beachten und mögliche daraus resultierende Steuerbelastungen zu identifizieren.

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 werden die durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts eingeführten Regelungen zur sogenannten Einlagelösung durch den Gesetzgeber überarbeitet und ergänzt. So wird unter anderem die aufgrund des Systemwechsels hin zur Einlagelösung geänderte steuerliche Behandlung von Mehr- und Minderabführungen, die in organschaftlicher Zeit verursacht werden, erstmalig gesetzlich festgeschrieben. Die Entstehung eines Ertrags, soweit die Einlagenrückgewähr die Summe aus dem Buchwert der Beteiligung an der Organgesellschaft und der Einlage übersteigt, wird gesetzlich geregelt. Wie unter

„III. b) Auflösung von Ausgleichsposten“ bereits angesprochen, erfolgt bei einer Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft zum 31.12.2021 zu weniger als 100 % eine Aufstockung des oder der Ausgleichsposten. Beim Organträger noch bestehende Ausgleichsposten für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen sind grundsätzlich zum Schluss (und nicht zu Beginn oder im Laufe) des Wirtschaftsjahres aufzulösen, das nach dem 31. Dezember 2021 endet.

Der Bundestag hat das Jahressteuergesetz 2022 bereits am 2. Dezember 2022 verabschiedet, der Bundesrat hat dem Gesetz am 16. Dezember 2022 zugestimmt. Die Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt erfolgte am 20. Dezember 2022 (BGBl. I 2022, S. 2294). Hinsichtlich der dahingehenden Änderungen des KStG im Zusammenhang mit der Einlagelösung werden wir Sie im „Treuberater“ auf dem Laufenden halten.

Der Systemwechsel erfordert insbesondere bei den Steuerdeklarationen ab dem Veranlagungszeitraum 2022 besondere Aufmerksamkeit. Hierfür stehen wir Ihnen gerne unterstützend zur Verfügung.

Ihre Ansprechpartner

Dipl.-Ök. Clemens Griesinger

Tel.: +49 711 99340-16

clemens.griesinger@es-unternehmensgruppe.de

WP StB Aiko Schellhorn

Tel.: +49 211 5235-138

aiko.schellhorn@es-unternehmensgruppe.de

Wirtschaftsprüfung

§ 6b EnWG | Umsetzung der erweiterten Vorgaben nun auch für betroffene Unternehmen in der Zuständigkeit der Regulierungskammer NRW

Am 16. Juli 2021 hat die Regulierungskammer NRW Festlegungen über erweiterte Angaben im Rahmen der Aufstellung von Tätigkeitsabschlüssen erlassen. Mit Abschluss des Geschäftsjahres 2022 haben damit fortan auch Verteilnetzbetreiber in der Zuständigkeit der Regulierungskammer NRW erweiterte Vorgaben zu erfüllen. Dabei orientieren sich diese an denen der BNetzA. Unsere Erfahrungen bei der Umsetzung der Vorgaben bei Mandanten in der Zuständigkeit der BNetzA haben gezeigt, dass eine frühzeitige Auseinandersetzung mit den Vorgaben bereits vor der eigentlichen Jahresabschlusserstellung anzuraten ist.

Am 25. November 2019 hat die BNetzA für Elektrizitäts- und Gasverteilnetzbetreiber Festlegungen auf der Grundlage des § 6b EnWG erlassen, die Vorgaben hin-

sichtlich zusätzlicher Bestimmungen für die Erstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen und Tätigkeitsabschlüssen gegenüber vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen (viEVU) und rechtlich selbstständigen Netzbetreibern enthalten. Über diese Vorgaben und deren Konsequenzen haben wir Sie bereits in unserem „Treuberater“ III/2020 „§ 6b EnWG | Rechnungslegung und Buchführung von vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen – schon für 2020 die Vorgaben der Regulierungsbehörde umsetzen“ umfassend informiert. Hinweisen möchten wir zu diesem Thema auch auf unseren Fachartikel „Rechnungslegung und Buchführung von vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen (§ 6b EnWG) – Erwägungen für den Jahresabschluss 2020 aus der Praxis“ in der Ausgabe 04.2021 der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“ (WPg).



Nach dem Urteil des OLG Düsseldorf vom 30. Juni 2021, das die Festlegungen der BNetzA für zulässig befunden hat, haben mittlerweile auch nahezu alle Landesregulierungskammern eigene Festlegungen erlassen. Hierin werden in der Regel die Vorgaben der BNetzA vollständig aufgegriffen. So hat auch die Regulierungskammer NRW jeweils für Elektrizitäts- und Gasverteilnetzbetreiber am 16. Juli 2021 eigene Festlegungen erlassen. Beide Festlegungen entsprechen hinsichtlich der Vorgaben denen der Festlegungen der BNetzA.

Zur Erinnerung seien kurz die wesentlichen Inhalte erwähnt:

- Energiespezifische Dienstleistungen im Konzern führen nun auf der Ebene des Leistungserbringers zur Aufstellungspflicht eines Tätigkeitsabschlusses,
- Ausweis von saldierten Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierung,
- Ausweis von „Davon-Angaben“ bei Posten in der GuV und Bilanz (im Wesentlichen von durchlaufenden Posten),
- Veröffentlichung des Rückstellungsspiegels und des Anlagengitters.

Wichtiger erscheint der Stichtag, zu dem die Festlegungen von betroffenen Unternehmen in der Zuständigkeit der Regulierungskammer NRW umzusetzen sind. In beiden Festlegungen wird eine Umsetzung für Bilanzstichtage ab dem 30. September 2022 verlangt. Dies bedeutet, dass nun auch bei der anstehenden Jahresabschlusserstellung die Vorgaben umzusetzen sind. Da wir in den letzten Jahren bereits viele unserer Mandanten in der Zuständigkeit anderer Regulierungskammern oder der BNetzA bei der Umsetzung der Vorgaben unterstützt haben, raten wir dazu, sich bereits im Vorfeld mit den

Vorgaben zu beschäftigen und deren Umsetzung ggf. am Vorjahresabschluss zu realisieren. Hierbei können wir unsere Erfahrungen bei der unmittelbaren Umsetzung und bei der Beantwortung von Detailfragen hinsichtlich der Auslegung einzelner Vorgaben einbringen.

Sollten Sie Fragen rund um die Festlegungen haben oder Unterstützung bei der Umsetzung benötigen, sprechen Sie uns gerne an.

Ihre Ansprechpartner

Dipl.-Kfm. Thorsten Ressin

Tel.: +49 211 5235-141

thorsten.ressin@es-unternehmensgruppe.de

Dr. Marc Derhardt

Tel.: +49 211 5235-137

marc.derhardt@es-unternehmensgruppe.de

WP StB Marco Fuchs

Tel.: +49 211 5235-123

marco.fuchs@es-unternehmensgruppe.de

Energie und Wasser

Wesentliche regulatorische Fristen für Verteilnetzbetreiber bis April 2023¹

Datum	Termin / Aufgabe	Grundlage
01.01.2023	Veröffentlichung der endgültigen Netzentgelte der Strom- und Gasverteilnetze ² (Preisblätter) für das Folgejahr	§ 21 Abs. 3 StromNEV bzw. GasNEV
01.01.2023	Bericht zur Dokumentation der Netzentgeltermittlung inkl. Verprobungsrechnung ³	§ 28 StromNEV bzw. § 28 GasNEV i. V. m. § 28 S. 1 Nr. 3 ARegV
01.01.2023	Anpassung der Erlösobergrenze Strom und Gas sowie Mitteilung bei der zuständigen Regulierungsbehörde	§ 28 Abs. 1 ARegV i. V. m. § 4 Abs. 3 ARegV
31.03.2023	Mitteilung an die Regulierungsbehörde über die am 31.12.2022 unmittelbar oder mittelbar angeschlossenen Kunden sowie die Netzbelegenheit	§ 28 S. 2 ARegV
31.03.2023	Gleichbehandlungsbericht für Netzbetreiber > 100.000 Kunden	§ 7a Abs. 5 EnWG
01.04.2023	Veröffentlichung der Netzstrukturmerkmale im Internet	§ 27 Abs. 2 StromNEV, § 27 Abs. 2 GasNEV
01.04.2023	Bekanntgabe der Höhe der Durchschnittsverluste je Netz- und Umspannebene des Vorjahres und der durchschnittlichen Beschaffungskosten	§ 10 Abs. 2 StromNEV
Quartal 1+2	Anhörungen bzw. Stellungnahmen zu den ersten Prüfergebnissen der Kostenprüfungen Strom (reguläre Verfahren) und Gas (vereinfachte Verfahren)	

Ihre Ansprechpartner

M.Sc. Ingmar Friedrich

Tel.: +49 711 99340-18

ingmar.friedrich@es-unternehmensgruppe.de

Dipl.-Kfm. Thorsten Ressin

Tel.: +49 211 5235-141

thorsten.ressin@es-unternehmensgruppe.de

¹ Die aufgeführten Fristen erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit, stellen aber die wesentlichen regulatorischen Fristen dar.

² Im Rahmen der KoV XIII.1 wird an einer Veröffentlichung der endgültigen Netzentgelte zum 16.12.2022 festgehalten. Hat ein Netzbetreiber weitere nachgelagerte Netzbetreiber, soll die endgültige Veröffentlichung bereits zum 12.12.2022 erfolgen.

³ Frist lt. Netzentgeltverordnung. Einige Regulierungsbehörden räumen eine längere Frist ein. Sprechen Sie uns für weitere Informationen gerne an.

BNetzA legt erstmalig verkürzte kalkulatorische Nutzungsdauern von Erdgasleitungsinfrastrukturen fest

Die Bundesnetzagentur (BNetzA) hat am 08.11.2022 eine Festlegung zu den kalkulatorischen Nutzungsdauern von Erdgasleitungsinfrastrukturen („KANU“) getroffen. Gasnetzbetreiber haben nun die Möglichkeit, durch den Ansatz kürzerer kalkulatorischer Nutzungsdauern Investitionen in das Gasnetz mit Blick auf den politisch gewollten Ausstieg Deutschlands aus der Nutzung fossiler Energieträger spätestens 2045 schneller zu amortisieren.

Wesentlicher Inhalt für Gasverteilnetzbetreiber

Geht die kalkulatorische Nutzungsdauer gemäß Anlage 1 GasNEV für **Anlagenzugänge nach dem Jahr 2022** über das Jahr 2045 hinaus, kann nach der KANU-Festlegung die kalkulatorische Nutzungsdauer so gewählt werden, dass eine vollständige Abschreibung bis zum Jahr 2045 gewährleistet ist. Im Kern erhält der Gasnetzbetreiber so die **Möglichkeit**, Investitionen in das Gasnetz ab dem Jahr 2023 schneller zu amortisieren. Zu betonen ist, dass der Netzbetreiber nur die Möglichkeit, nicht die Pflicht zur Verkürzung kalkulatorischer Nutzungsdauern erhält. Auch ist eine Differenzierung der Nutzungsdauern innerhalb einer Anlagenklasse nach sachlichen Gesichtspunkten (z. B. räumliche Differenzierung) möglich.

Orientieren sich die in Anlage 1 GasNEV hinterlegten Nutzungsdauern seit jeher an einem auf unbegrenzte Dauer angelegten Betrieb der Gasversorgungsnetze, möchte die BNetzA mit der KANU-Festlegung nunmehr dem aus Klimaschutzgründen angestrebten Ausstieg aus der Nutzung fossiler Energieträger in den kommenden Jahrzehnten Rechnung tragen.

Auswirkungen verkürzter kalkulatorischer Nutzungsdauern

Macht ein Netzbetreiber für Investitionen nach dem Jahr 2022 von der Möglichkeit verkürzter kalkulatorischer Nutzungsdauern gemäß der KANU-Festlegung Gebrauch, hat dies eine unmittelbare Wirkung auf seine Erlösobergrenzen und damit auf seine Umsatzerlöse. Denn eine kürzere Nutzungsdauer führt innerhalb dieses Nutzungsdauerzeitraums zu höheren jährlichen kalkulatorischen Abschreibungen und damit c. p. zu höheren Erlösobergrenzen; in der Folge steigen die jährlichen Netznutzungsentgelte und die erzielbaren Umsatzerlöse des Gasverteilnetzes. Nach dem Ende des verkürzten Nutzungsdauerzeitraums würde sich genau das Gegenteil einstellen: Es würden sich c. p. niedrigere jährliche kalkulatorische Abschreibungen, Erlösobergrenzen, Netznutzungsentgelte und Umsatzerlöse ergeben.

Die Wahl der kalkulatorischen Nutzungsdauern hat also einen unmittelbaren Einfluss auf die Höhe der Umsatzerlöse im Zeitablauf. Mittelbar beeinflussen die kalkulatorischen Nutzungsdauern allerdings auch den zeitlichen

Verlauf der handelsrechtlichen Jahresüberschüsse. Denn den kalkulatorischen Abschreibungen als Bestandteil der Erlösobergrenze und damit der Umsatzerlöse steht der Aufwand aus den handelsrechtlichen Abschreibungen gegenüber. Weichen kalkulatorische und handelsrechtliche Nutzungsdauern voneinander ab, beeinflusst dies den handelsrechtlichen Jahresüberschuss im Zeitablauf. Unterschreiten die kalkulatorischen die handelsrechtlichen Nutzungsdauern, sind während des kalkulatorischen Nutzungsdauerzeitraums die kalkulatorischen Abschreibungen und damit die Umsatzerlöse höher als die korrespondierenden handelsrechtlichen Aufwendungen; es wird ein vergleichsweise hoher Gewinn (der sogenannte Scheingewinn) erzielt. Nach dem Ende des kalkulatorischen Nutzungsdauerzeitraums tritt genau das Gegenteil ein: Die handelsrechtlichen Aufwendungen übersteigen die Umsatzerlöse, sodass ein vergleichsweise geringerer Gewinn erzielt wird.

Mit anderen Worten: Die Wahl der kalkulatorischen Auswirkungen hat einen unmittelbaren Einfluss auf die Erzielung von Umsatzerlösen im Zeitablauf. Allerdings ist zu empfehlen, zeitgleich auch die Auswirkungen auf den Verlauf der Jahresüberschüsse herauszuarbeiten und ggf. Anpassungen bei den handelsrechtlichen Abschreibungen in Erwägung zu ziehen.

Aufgaben im Zusammenhang mit der KANU-Festlegung der BNetzA

Aus der KANU-Festlegung der BNetzA ergeben sich aus unserer Sicht verschiedene operative und strategische Aufgaben:

Operative Aufgaben:

- Jahresabschluss 2022: Aktivierungspolitik vor dem Hintergrund der KANU-Festlegung,
- Regulierungskonto 2023: ggf. Berücksichtigung verkürzter Nutzungsdauern.

Strategische Aufgaben:

- Prognose von Erlösobergrenzen, Netznutzungsentgelten, Umsatzerlösen und Jahresüberschüssen im Zeitablauf in Abhängigkeit von verschiedenen kalkulatorischen und handelsrechtlichen Nutzungsdauerszenarien,
- ggf. Differenzierung der Nutzungsdauern innerhalb einer Anlagenklasse nach sachlichen Gesichtspunkten (z. B. räumliche Differenzierung),
- Wahl kalkulatorischer und handelsrechtlicher Nutzungsdauern vor dem Hintergrund der finanzwirtschaftlichen Prognosen und der Vereinbarkeit mit der Unternehmensstrategie (z. B. Wärmekonzept, Zukunft der Gasversorgung, Konzessionsverfahren),
- ggf. Prüfung von steuerrechtlichen Auswirkungen.

Gerne begleiten wir Sie bei der Bewältigung der Aufgaben und Herausforderungen im Zusammenhang mit der KANU-Festlegung.

BNetzA führt in der KANU-Festlegung auch zu verwandten, aber (noch) nicht geregelten Sachverhalten aus

Die KANU-Festlegung enthält interessante Ausführungen der BNetzA zu verwandten Themen, die (noch) nicht Gegenstand von Festlegungen, Gesetzen oder der Regulierungspraxis sind. Gerne unterstützen wir Sie auch zu den folgenden in der KANU-Festlegung angeschnittenen Themen:

- Anerkennung in Kostenprüfungsverfahren von
 - Sonderabschreibungen und
 - Rückbaurückstellungen,
- Verkürzung der kalkulatorischen Nutzungsdauern von Anlagen, die vor 2023 aktiviert wurden,
- Flexibilisierung der Nutzungsdaueruntergrenzen für eine kalkulatorische Abschreibung schon vor dem Jahr 2045,
- Zulässigkeit einer degressiven Abschreibungsmethode.

Gerne unterstützen wir Sie auch dabei, entsprechende Verhandlungspositionen aufzubauen. Sprechen Sie uns bei Bedarf gerne an.

Ihre Ansprechpartner

WP Andreas Schnäbele

Tel.: +49 711 99340-23

andreas.schnaebele@es-unternehmensgruppe.de

Dr. Marc Derhardt

Tel.: +49 211 5235-137

marc.derhardt@es-unternehmensgruppe.de

Dipl.-Volksw. Markus Muschalla

Tel.: +49 211 5235-145

markus.muschalla@es-unternehmensgruppe.de

Dipl.-Kfm. Thorsten Ressin

Tel.: +49 211 5235-141

thorsten.ressin@es-unternehmensgruppe.de

Die Novelle der AVBFernwärmeV

Wie bereits in der letzten Ausgabe des „Treuberraters“ berichtet, beabsichtigt die Bundesregierung, die Verordnung über Allgemeine Bedingungen für die Versorgung mit Fernwärme („AVBFernwärmeV“) umfassend zu novellieren, und hat dazu den Entwurf einer „Verordnung zur Änderung der Verordnung über Allgemeine Bedingungen für die Versorgung mit Fernwärme“ (nachfolgend „VO-E“) vorgelegt. Die Änderungen sind sehr weitreichend und betreffen nahezu alle Regelungen der AVBFernwärmeV.

Die VO-E ist gemäß den uns vorliegenden Informationen zwar ressortabgestimmt, aber noch nicht von der Bundesregierung beschlossen. Der Beschluss war eigentlich für die Kabinettsitzung am 12.10.2022 vorgesehen. Die Verordnung ist zudem im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Justiz (BMJ) und mit Zustimmung des Bundesrats zu erlassen. Ob die Novelle noch in diesem Jahr in Kraft tritt, ist fraglich.

1. Aufnahme des Begriffs des Verbrauchers in die AVBFernwärmeV

Die AVBFernwärmeV hat bisher nicht nach unterschiedlichen Kundentypen differenziert; sie galt bisher ohne Unterschiede für jeden Kunden, ob Verbraucher i. S. v. § 13 BGB oder Unternehmer i. S. v. § 14 BGB. In § 1 Abs. 4 VO-E hat der Ordnungsgeber die Kategorie des Verbrauchers in die AVBFernwärmeV aufgenommen. Perspektivisch gelten für Verbraucher bestimmte Privilegien. Nach § 1 Abs. 4 S. 1 VO-E darf beispielsweise bei einem Vertrag zwischen einem Fernwärmeversorgungsunternehmen („FVU“) und einem Verbraucher keine Abweichung von den Bestimmungen der §§ 2 bis 34 VO-E zum Nachteil des Kunden erfolgen. Nach § 32 Abs. 1 S. 2 VO-E darf bei Verträgen mit Verbrauchern die automatische Verlängerung von Verträgen zwei Jahre nicht überschreiten.

2. Anpassung der Vorschrift zu den Veröffentlichungspflichten

Die Veröffentlichungspflichten des FVU werden in § 2 Abs. 3 VO-E neu geregelt. Die bislang in § 1a AVBFernwärmeV befindliche Regelung wurde sprachlich angepasst und um eine Pflicht zur öffentlichen Bekanntgabe sowie um eine Bestimmung zu den Pflichten des FVU gegenüber Neukunden ergänzt.

Nach § 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 VO-E ist das FVU verpflichtet, „die aktuelle Fassung seiner allgemeinen Versorgungsbedingungen, einschließlich der dazugehörenden allgemein geltenden Preise und Preisbestandteile, etwaiger Preisanpassungsklauseln, der Preisanpassungsmöglichkeiten nach § 24a VO-E sowie eindeutige Verweise auf die Quellen in Preisanpassungsklauseln verwendeter Indizes ... öffentlich bekanntzugeben“. Davon zu unterscheiden ist die Veröffentlichung im Internet. Die parallel bestehende Pflicht zur öffentlichen Bekanntgabe (etwa in einer Tageszeitung) soll Kunden erreichen, die das Internet nicht nutzen.

§ 2 Abs. 3 S. 2 VO-E regelt, dass FVU, soweit ihre allgemeinen Versorgungsbedingungen eine Preisanpassungsklausel enthalten, auf ihrer Internetseite mindestens eine Musterrechnung zu veröffentlichen haben, die auf den aktuellen Preisbestandteilen beruht. Dies dient der Steigerung der Transparenz und Verständlichkeit und soll es dem Kunden ermöglichen, die angewendete Preisanpassungsklausel am konkreten Beispiel verständlich nachvollziehen zu können.

3. Änderung der Regelungen zu Anpassungs- und Kündigungsrechten

Die im Herbst 2021 eingeführte Regelung des § 3 AVBFernwärmeV über die Anpassungs- und Kündigungsrechte des Kunden gehörte zu den umstrittensten Regelungen der damaligen Novelle. Die Kritik eines unausgewogenen Regelungsinhalts hat der Verordnungsgeber aufgenommen und die Regelung komplett neu gefasst.

In § 3 Abs. 1 VO-E stellt der Verordnungsgeber die „alte“ Rechtslage weitestgehend wieder her, die vor der Novelle im Herbst 2021 gegolten hat. Nach § 3 Abs. 1 VO-E hat das FVU es dem Kunden zu ermöglichen, den Bezug von Fernwärme auf einen von dem Kunden gewünschten Verbrauchszweck oder auf einen Teilbedarf des Kunden zu beschränken. Der Kunde ist verpflichtet, seinen Wärmebedarf in dem vertraglich vereinbarten Umfang aus dem Fernwärmenetz des FVU zu decken.

Nach § 3 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 VO-E ist der Kunde berechtigt, nach Vertragsschluss eine Anpassung der vertraglich vereinbarten Wärmeleistung zu verlangen, soweit er den Wärmebedarf unter Nutzung erneuerbarer Energien decken will. Nach § 3 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 VO-E ist es möglich, eine Anpassung zu verlangen, soweit die benötigte Wärmeleistung durch eine energetische Gebäudesanierung reduziert wird. Der Kunde hat nach § 3 Abs. 2 S. 2 VO-E auf Verlangen des FVU nachzuweisen, dass in dem entsprechenden Umfang erneuerbare Energien eingesetzt werden sollen oder eine energetische Gebäudesanierung durchgeführt wurde.

4. Änderung der Vorschriften zur Preisanpassung

§ 24 VO-E gehört zu denjenigen Regelungen, in denen nicht nur einzelne Wörter, Sätze oder Absätze geändert worden sind, sondern die bisherige Regelung komplett durch eine neue Regelung ersetzt werden soll. Unter dem Strich muss man jedoch sagen, dass die inhaltlichen Änderungen eher gering sind.

Kernstück des § 24 ist der Abs. 4 mit den Vorgaben an Preisanpassungsklauseln. Vertraglich vereinbarte Preisanpassungsklauseln dürfen nach § 24 Abs. 4 S. 1 VO-E nur so ausgestaltet sein, „dass sich der Preis insoweit ändert, wie sich die Kosten bei Erzeugung oder Bereitstellung der Fernwärme durch das FVU ändern, und die Preisanpassungsklauseln die jeweiligen Verhältnisse auf dem Wärmemarkt angemessen berücksichtigen“. Die Verordnungsbegründung lässt offen, ob damit inhaltliche Änderungen im Vergleich zum bisherigen § 24 Abs. 4 S. 1 AVBFernwärmeV verbunden sind. Angesichts des Umstands, dass auch die Verordnungsbegründung keinerlei Aussagen zu dem Markt- und Kostenelement enthält, spricht vieles dafür, dass der Verordnungsgeber offenbar die gängige Praxis wohl fast aller Versorgungsunternehmen billigt, eine ungleiche Aufteilung zwischen dem Markt- und dem Kostenelement vorzunehmen. Die Vor-

schrift soll gemäß § 36 Abs. 1 S. 3 VO-E nur für Verträge gelten, die nach Inkrafttreten der Neuregelung abgeschlossen werden.

Mit § 24 Abs. 4 S. 2 und S. 3 erhält das bisher in S. 2 geregelte Transparenzgebot eine neue Fassung, die zusätzliche Anforderungen enthält. Nach S. 2 müssen die Preisanpassungsklauseln eine Berechnungsformel zur rechnerischen Ermittlung der Preisänderung enthalten. Die Berechnungsformel muss dabei nach S. 3 „in allgemein verständlicher Form gefasst sein und alle Berechnungsfaktoren vollständig und nachvollziehbar ausweisen sowie eindeutige Verweise auf die Quellen gegebenenfalls darin verwendeter Indizes beinhalten“.

Die bisherigen Vorgaben zur Anwendung der Preisanpassungsklausel in S. 3 werden wiederum nur redaktionell geändert und in den neuen S. 4 verschoben. Hiernach ist bei Anwendung der Preisanpassungsklauseln „der prozentuale Anteil des die Energieträgerkosten abdeckenden Preisfaktors an der jeweiligen Preisänderung verständlich gesondert auszuweisen“.

Die umstrittene, erst vor Kurzem erlassene Regelung von § 24 Abs. 4 S. 4 AVBFernwärmeV, wonach eine Änderung einer Preisanpassungsklausel nicht einseitig durch öffentliche Bekanntgabe erfolgen darf, ist in dem aktuellen VO-E nicht mehr vorgesehen. Das FVU muss nun dem Kunden gemäß § 4 Abs. 4 S. 1 und 2 VO-E bei der Ausübung eines Rechts zur Änderung der allgemeinen Versorgungsbedingungen die Änderung in Textform mitteilen und diese auf seiner Internetseite veröffentlichen. Der Umfang, der Anlass und die Voraussetzungen der Änderung sind anzugeben. FVU waren nach einer erst am 26.01.2022 ergangenen Entscheidung des BGH berechtigt und verpflichtet, gemäß § 4 Abs. 1 und 2 AVBFernwärmeV i. V. m. § 24 Abs. 4 AVBFernwärmeV a. F. eine bereits anfänglich unwirksame oder eine später unwirksam gewordene Preisanpassungsklausel auch während des laufenden Versorgungsverhältnisses mit Wirkung für die Zukunft einseitig anzupassen, wenn und soweit dadurch sichergestellt wird, dass die Klausel den Anforderungen des § 24 Abs. 4 AVBFernwärmeV entspricht (vgl. BGH, Urt. v. 26.01.2022, Az. VIII ZR 175/19).

5. Anpassung von Preisanpassungsklauseln bei Energieträgerwechsel

§ 24a VO-E soll nach der Verordnungsbegründung „im Ausnahmefall“ eine einseitige Änderung von Preisanpassungsklauseln für den Fall ermöglichen, dass das FVU aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder im Hinblick auf gesetzliche Vorgaben einen eingesetzten Energieträger wechselt. Die einseitige Anpassung der Preisanpassungsklausel hat innerhalb eines Jahres nach Umstellung des Energieträgers zu erfolgen. Hat dies zur Folge, dass der Preis um mehr als 20 Prozent steigt, soll den Kunden ein Kündigungsrecht zustehen.

6. Änderung der Regelungen zur Laufzeit und Kündigung von Versorgungsverträgen

In § 32 VO-E werden die Regelungen über die Laufzeiten von Versorgungsverträgen neu gefasst. Nach Abs. 1 S. 1 beträgt die Laufzeit von Versorgungsverträgen bei neu hergestellten Hausanschlüssen oder bei einer wesentlichen Erhöhung der vereinbarten Fernwärmeleistung höchstens zehn Jahre, in allen anderen Fällen höchstens fünf Jahre. Wird nach Abs. 1 S. 2 der Vertrag nicht von einer der beiden Seiten mit einer Frist von sechs Monaten vor Ablauf der Vertragsdauer gekündigt, so gilt eine Verlängerung um jeweils weitere fünf Jahre als stillschweigend vereinbart. Bei Verträgen mit Verbrauchern darf nach Abs. 1 S. 3 die Verlängerung zwei Jahre nicht übersteigen.

Für die Kündigung des Versorgungsvertrags ist künftig nicht mehr die Schriftform, sondern nur noch die Textform nötig. Eine einfache E-Mail genügt also zur Kündigung des Versorgungsvertrags.

7. Änderung der Übergangsvorschriften

In § 36 VO-E sind nunmehr die bisher in § 37 enthaltenen Übergangsvorschriften der AVBFernwärmeV geregelt.

§ 36 Abs. 1 VO-E enthält Übergangsregelungen für Versorgungsverträge, die bereits vor Inkrafttreten der Verordnung zustande gekommen sind. Diese Regelung wird wie folgt eingeschränkt: Nach § 36 Abs. 1 S. 2 VO-E ist § 3 Abs. 3 auf Versorgungsverträge erst ab dem 01.07.2023 anwendbar. Nach § 36 Abs. 1 S. 3 VO-E sind § 24 Abs. 4 VO-E und § 32 Abs. 1 S. 1 und 2 VO-E nur auf Verträge anzuwenden, die nach Inkrafttreten der Novelle abgeschlossen wurden. Die Neufassung der Regelung in § 24 Abs. 4 VO-E zur Ausgestaltung vertraglich vereinbarter Preisanpassungsklauseln gilt also nur für Neuverträge. Das trifft auch auf die neuen Laufzeiten und Kündigungsfristen in § 32 Abs. 1 S. 1 und 2 VO-E zu.

§ 36 Abs. 2 VO-E bezieht sich ausschließlich auf die neuen Anpassungsrechte nach § 3 Abs. 2 VO-E, während § 36 Abs. 3 den Bestandsschutz von vor dem 01.04.1980 geschlossenen Versorgungsverträgen hinsichtlich der Regelung über Laufzeiten und Vertragsverlängerungen in § 32 VO-E zum Inhalt hat.

8. Fazit und Ausblick

Der jetzt vorgelegte VO-E ist unseres Erachtens inhaltlich ausgewogener als die aktuelle Fassung. So wird die Position der Verbraucher gestärkt und die AVBFernwärmeV in Sachen Transparenz an das Niveau der liberalisierten Strom- und Gasversorgung angepasst. Zugleich stellt der VO-E den FVU zusätzliche Preisänderungsmöglichkeiten zur Verfügung.

Die im Vergleich zu der derzeitigen Fassung von § 32 AVBFernwärmeV kürzeren Laufzeiten dürften aber Auswirkungen auf die Produktentwicklung und die Preis-

gestaltung haben: Je kürzer der avisierte Vertragszeitraum ist, desto weniger Zeit steht den FVU zur Verfügung, um ihre Investitionskosten zu refinanzieren. Das birgt die Gefahr höherer Preise für die Letztverbraucher.

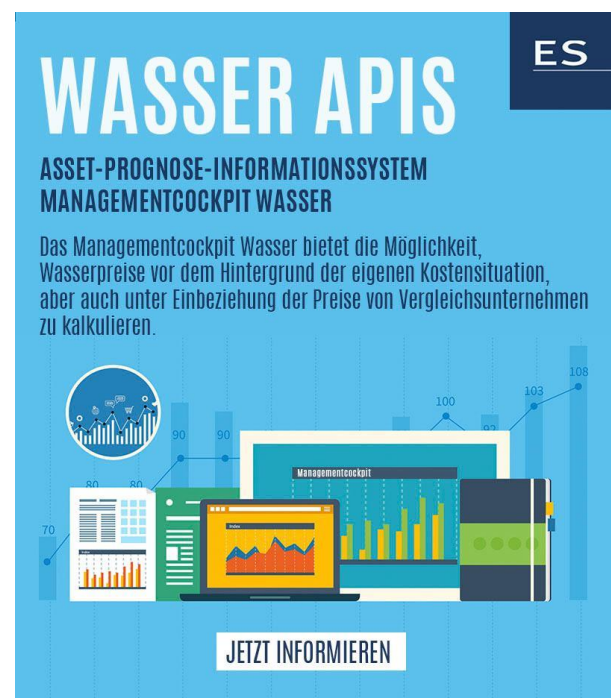
Ihr Ansprechpartner

RA Dr. Julian Faasch

Tel.: +49 211 5235-175

julian.faasch@es-unternehmensgruppe.de

Managementcockpit Wasser (APIS Wasser) – INFOPLAN stellt neues Controllinginstrument vor



Mit dem Managementcockpit Wasser (APIS Wasser) kann INFOPLAN nunmehr ein leistungsstarkes Controllinginstrument anbieten.

Als Steuerungsinstrument bietet das Managementcockpit Wasser die Möglichkeit, Wasserpreise vor dem Hintergrund der eigenen Kostensituation, aber auch unter Einbeziehung der Preise von Vergleichsunternehmen zu kalkulieren. Die Auswirkungen von Kostenveränderungen, Investitions- und Finanzierungsstrategien, Wasserpreisanpassungen vom Wasserversorger und seinen Vergleichsunternehmen können vollintegriert simuliert und analysiert werden. Dazu stehen im Managementcockpit Wasser ein zweistufiges Kennzahlensystem, ein Szenario-Manager, eine Abweichungsanalyse und nicht zuletzt eine vollintegrierte Unternehmensplanung zur Verfügung.

Produktfamilie der Managementcockpits um Wasser erweitert

INFOPLAN kann nunmehr neben dem Regulatorischen Managementcockpit (APIS) auch ein Managementcockpit Wasser (APIS Wasser) anbieten und so die Produktfamilie der Steuerungsinstrumente erweitern. Über ein Update des Regulatorischen Managementcockpits (APIS) für Elektrizitäts- und Gasverteilnetzbetreiber haben wir im „Treuberater“ bereits umfassend in der Ausgabe III/2022 berichtet. Grundsätzliche Ausführungen aus diesem Artikel können auch auf das Managementcockpit Wasser übertragen werden. Insofern möchten wir in dieser Ausgabe lediglich die besonderen Features für Wasserversorger herausarbeiten und einen ausführlichen Bericht über das Managementcockpit Wasser für die nächste Ausgabe des „Treuberaters“ ankündigen.

Besondere Features des Managementcockpits Wasser (APIS Wasser)

Bei der Vorstellung des Managementcockpits Wasser ist herauszustellen, dass es in besonderer Weise die Dimensionen

- Höhe des Wasserpreises,
- Aufwendungen/Kosten der Wasserversorgung und
- Höhe der Wasserpreise bzw. Kosten von Vergleichsunternehmen

in Beziehung setzt.

Dies wird insbesondere im zweistufigen Kennzahlensystem und in der Analyse der Abweichungen zwischen dem Wasserpreis bzw. den Kosten des Wasserversorgers und einer Vergleichsgruppe deutlich. Das APIS Wasser ermöglicht so das übersichtliche, systematische und kontinuierliche Controlling der Wasserversorgung unter Berücksichtigung der kartellrechtlichen Prinzipien des Vergleichsmarktpinzips und der Kostenkontrolle.

Das Managementcockpit Wasser bietet auch die Möglichkeit der getrennten Abbildung einzelner Wertschöpfungsstufen (Versorger, Verpächter, Dienstleister) und der anschließenden Konsolidierung.

Anwendungsfälle und Nutzen

Zusammenfassend können die Anwendungsfälle und der Nutzen des Managementcockpits Wasser wie folgt dargestellt werden:

- Fundierte Ermittlung der Gesamtkosten der Wasserversorgung in Anwendung verschiedener Kalkulationsverfahren,
- kalkulatorische Vermögensbewertung und Bestimmung kalkulatorischer Kosten (bspw. analog zur Netzentgeltverordnung, zum BDEW-Leitfaden etc.),
- Analyse langfristiger Kostenveränderungen und Einflussfaktoren,

- Beurteilung des Wasserpreises nach dem Vergleichsmarktpinzip,
- Beurteilung des Wasserpreises vor dem Hintergrund der Kosten der Wasserversorgung,
- Identifikation eines Wasserpreisanpassungsspielraums,
- Unterstützung bei der Identifikation struktureller Besonderheiten zur Rechtfertigung von Preisdifferenzen,
- Optimierung von Investitions-, Finanzierungs- und betrieblichen Handlungsalternativen vor dem Hintergrund des Dreiklangs Preise, Kosten und Vergleichsmarkt,
- Prognose erwartbarer Erfolgs-, Substanz-, Bilanz- und Liquiditätskennzahlen,
- Hinterlegung der wesentlichen zur betriebswirtschaftlichen Steuerung benötigten Daten in einem Modell,
- ganzheitliche betriebswirtschaftliche Steuerung der Wasserversorgung möglich.

Sollte der Artikel Ihr Interesse geweckt haben oder sollten sich beim Lesen Fragen ergeben haben, sprechen Sie uns einfach an.

Ihre Ansprechpartner

Dipl.-Volksw. Felix Hiltmann

Tel.: +49 211 5235-158

felix.hiltmann@es-unternehmensgruppe.de

Dipl.-Kfm. Frank Dreßen

Tel.: +49 211 5235-149

frank.dressen@es-unternehmensgruppe.de

Dipl.-Kfm. Thorsten Ressin

Tel.: +49 211 5235-141

thorsten.ressin@es-unternehmensgruppe.de

Aufbau eines effektiven Fremdleistungscontrollings zur Erschließung von Kostensenkungspotenzialen

Ausgangslage und Ziel

Fremdleistungen sind bei den Energie- und Wasserversorgern ein wesentlicher Kostenfaktor. Von erheblicher Bedeutung sind insbesondere die Aufwendungen für Bauleistungen, die bei einem Stadtwerk mittlerer Größe bereits einen Betrag in zweistelliger Millionenhöhe pro Jahr erreichen. Es ist also zu empfehlen, hierauf einen besonderen Fokus zu legen, um mögliche Kostentreiber zu identifizieren und diese durch entsprechende Maßnahmen zu eliminieren. Die daraus resultierenden Kostensenkungspotenziale sind erfahrungsgemäß hoch. Diese

Potenziale sind aus unserer Sicht vor dem Hintergrund immer weiter sinkender Erlösobergrenzen und damit sinkender Budgetgrenzen der Netzbetreiber zu nutzen. Um dieses Ziel zu erreichen, ist die Implementierung eines „Technischen Fremdleistungscontrollings“ essenziell. Dies ist die Grundlage einer zielgerichteten Strategie zur effektiven Steuerung und Kontrolle der an Drittunternehmen vergebenen Leistungen. Hierzu sind geeignete Methoden und Werkzeuge (z. B. Dashboard) zu entwickeln, die mit angemessenem Aufwand eine kontinuierliche, transparente und aussagefähige Überwachung ermöglichen. Die eingeführten Kontrollmaßnahmen sollen angemessen, effektiv und vor allem wirksam sein. Für die Durchführung des Controllings ist der Aufbau eines standardisierten Berichtswesens (Kennzahlen) elementar. Kennzahlen dienen zur Messung bestimmter Sachverhalte. Erst durch sie wird die Quantifizierung bestimmter Zustände und damit eine Bewertung möglich. Im Folgenden wird die Vorgehensweise zur Implementierung eines solchen Fremdleistungscontrollings erläutert.

Vorgehensweise

1. Bestandsaufnahme

Zunächst erfolgt eine Bestandsaufnahme (Ist-Aufnahme) des organisatorischen Aufbaus und der Aufgaben der beteiligten Mitarbeiter sowie der diesbezüglichen Arbeitsabläufe (Prozesse) von der Auftragsvergabe bis hin zur abschließenden Rechnungsprüfung. Dies betrifft u. a.

- die Zuteilung bzw. Abrufe der Einzelaufträge der beauftragten Firmen (z. B. feste Gebietszuordnung, freie Auftragsvergabe, Lose bzw. Jahresvolumen etc.),
- die Zuteilung von Firmen auf die eigenen Bauleiter (feste Zuordnung oder Rotationsprinzip),
- die Projektsteuerung,
- die Art und den Umfang der Leistungskontrollen vor Ort,
- die Aufmaß-Erstellung und -Kontrolle (z. B. Vier-Augen-Prinzip),
- die Leistungsabrechnung/Gutschrift und die Rechnungskontrolle,
- die Dokumentation (Bauakte) sowie evtl. Statistiken und Auswertungen (Soll-/Ist-Vergleiche).

Daneben werden weitere Informationen erhoben, wie z. B.

- die Vergabearten, u. a. Rahmenverträge, Zu- und Abschlagsverfahren, Einzelausschreibungen, Wertgrenzen für Einzelabrufe,
- die Verteilung der Jahresumsätze auf die Kreditoren,
- die Abrechnungsgrundlagen (Leistungsverzeichnisse (LV), Preise),
- repräsentative Bauabrechnungen inkl. Aufmäße sowie

- die Art der eingesetzten Software/Technik (z. B. Bauabrechnungsprogramm, Tablets zur mobilen Aufmaß-Erfassung).

2. Analyse

Nach Fertigstellung der Datenaufnahme erfolgt eine Analyse der bisherigen Verfahren und Abläufe. Einen wesentlichen Schwerpunkt bilden dabei die Dienstleistungsvergabe, die Projektsteuerung sowie die Kostenkontrolle bei den Netzbauaufträgen. Zu betrachten sind dabei insbesondere die Zuteilung der Aufträge auf die Bauleiter und Fremdfirmen, die Anzahl und die Zuständigkeiten der beteiligten Mitarbeiter (Schnittstellen) sowie die Aufmaß-Erstellung bzw. -Kontrolle bis hin zur Fertigmeldung und Abrechnung bzw. Gutschrift. Überdies werden Art und Umfang der Leistungskontrollen vor Ort in die Analyse einbezogen. Insgesamt sind sämtliche Abläufe sowie die zugehörigen Dokumentationen auf Revisionssicherheit zu überprüfen. Ideal sind das Führen elektronischer Bauakten sowie Revisionspläne (Trassenpläne), mit denen eine Prüfung nach einzelnen Bauabschnitten erfolgen kann.

Ein wichtiger Bestandteil für das Fremdleistungscontrolling ist die Implementierung einer effektiven Vor- und Nachkalkulation. Ziel ist es, mithilfe von Vorkalkulationen spätere Plan-/Ist-Vergleiche durchführen zu können, um ursächliche Abweichungen vom Planwert festzustellen. Dabei ist zu ergründen, ob unvorhersehbare Umstände (z. B. Erschwernisse, Änderungen von Trassenverläufen, kontaminierte Böden, Einflüsse Dritter etc.) zu den Abweichungen geführt haben oder ob ein systematischer Fehler vorliegt. Hierzu sind mit vertretbarem Aufwand entsprechende Modellansätze bzw. vereinfachte Verfahren auf der Basis valider Kennzahlen – Meter-/Stückkosten – zu erarbeiten.

Ferner werden jahresbezogene Massendatenanalysen abgerechneter (Bau-)Maßnahmen durchgeführt, um daraus geeignete Methoden zur Identifizierung von Kostentreibern aufzuzeigen, die zukünftig in standardisierter Form fortgeführt und weiterentwickelt werden können. Ein wesentliches Werkzeug ist in diesem Zusammenhang die Pareto-Methode. Umsatzanalysen der in Ansatz gebrachten Abrechnungspositionen eignen sich sehr gut, um überhöhte Kosten und Auffälligkeiten zu lokalisieren. Damit können LV-Positionen, die unangemessen teuer sind und/oder vergleichsweise mit zu hoher Häufigkeit in Abrechnung gebracht wurden, transparent gemacht werden. Bei Vorhandensein eines entsprechenden Bauabrechnungsprogramms erfolgt die Auswertung positionsscharf bezogen auf die einzelnen Fremdunternehmen. Die Analyse der Massendaten kann auch sehr effektiv zur Durchführung regelmäßiger Kostenvergleiche anhand repräsentativer Warenkörbe (Massendaten) erfolgen. Damit sind aussagekräftige und belastbare Kostenvergleiche bezüglich der tatsächlichen Baukosten in Gänze möglich.

Ein weiteres Augenmerk wird auf die Leistungsverzeichnisse (LV) zur Abrechnung mit den Fremdunternehmen gerichtet. Sie sind ein wesentliches Werkzeug für die aufwandsgerechte Leistungsvergütung. Gute LV zeichnen sich durch ein hohes Maß an Qualität und Transparenz aus. Die heute in den Versorgungsunternehmen verwendeten LV sind häufig historisch bedingt sehr kleinteilig mit einer Vielzahl von Positionen nach dem Vollständigkeitsprinzip aufgebaut. Daraus resultieren aufwendige und umfangreiche Aufmaße, die zulasten der Transparenz gehen und vielfach sachlich nicht mehr nachzuvollziehen sind. Der hohe Detaillierungsgrad suggeriert oftmals nur Scheingenauigkeiten, die in der Praxis keinen realen Nutzen haben. Vielmehr besteht die Gefahr versteckter Kosten, die aufgrund der Komplexität und Intransparenz der Aufmaße unentdeckt bleiben. Eine wirksame und effiziente Aufmaß-Kontrolle ist dadurch deutlich erschwert. Überdies lassen unvollständige bzw. nicht eindeutige Leistungsbeschreibungen teilweise einen erheblichen Interpretationsspielraum zu, der bei der Aufmaß-Erstellung von den Firmen für die Leistungsauslegung zu deren Vorteil genutzt wird. Deshalb sollte ein besonderes Augenmerk auf die derzeit verwendeten Leistungsverzeichnisse gelegt werden.

Eine weitere effektive Methode, um systematische Fehler und Schwachstellen aufzudecken, sind Stichprobenprüfungen ausgewählter Bauabrechnungen inkl. einer kompletten Dokumentation.

3. Umsetzung

Aus den gewonnenen Erkenntnissen werden konkrete Maßnahmen zur Beseitigung von Schwachstellen und zur Realisierung von Einsparpotenzialen festgelegt. Damit in Zukunft diesbezügliche Erfolgsmessungen durchgeführt werden können, ist der Aufbau eines standardisierten Berichtswesens unverzichtbar. Hierzu ist zunächst prioritär festzulegen, welche Auswertungen zur Schaffung maximaler Transparenz und Zielerreichung überhaupt erforderlich sind. Anschließend werden die Auswertungsergebnisse z. B. in einem Dashboard (s. Abb. 1) in Gestalt von Tabellen und Diagrammen inkl. Abweichungsanalysen transparent zusammengefasst und visualisiert. Die Inhalte und Zeitintervalle der Berichte sind dann nach den Bedürfnissen der Entscheidungsträger individuell festzulegen. Auf diese Weise können die Informationen auf einzelne Bereiche, u. a. Einkauf, Planung, Projektmanagement, Geschäftsführung etc., bedarfsgerecht gebündelt werden. So entsteht für alle Prozessbeteiligten ein hohes Maß an Transparenz über die Entstehung der Kosten im Dienstleistungssektor. Dies ist wiederum die Grundlage einer zielgerichteten Strategie zur effektiven Steuerung und Kontrolle der an Drittunternehmen vergebenen Leistungen.

Zum Schluss sei noch einmal der wesentliche Nutzen des beschriebenen Fremdleistungscontrollings zusammengefasst:

- Erreichung einer hohen Kostentransparenz,
- Identifizierung von Kostentreibern und Erschließung von Kostensenkungspotenzialen,
- Fokussierung auf die wesentlichen Kostenverursacher,
- Erfolgsmessungen zur Erreichung von Zielvorgaben,
- effizientes Instrument für Preis-, Kosten- und Mengenvergleiche,
- solide Entscheidungsgrundlage für ein zielgerichtetes Handeln.

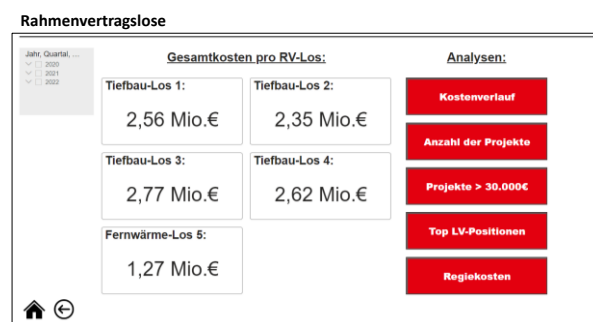


Abb. 1: Beispiel Dashboard für ein standardisiertes Berichtswesen

Erfahrungsgemäß liegen die Einsparpotenziale zwischen 15 % und 30 % pro Jahr. Bei einem Versorgungsunternehmen mittlerer Größe entspricht dies einem einstelligen Millionenbetrag.

Nutzen Sie die Zeit nach den beiden Kostenprüfungs-jahren, um Kostensenkungspotenziale durch die Implementierung eines Fremdleistungscontrollings zu identifizieren. Schöpfen Sie dieses Potenzial vor dem Hintergrund sinkender Budgetvorgaben für die 4. Regulierungsperiode aus.

Sollte der Artikel Ihr Interesse geweckt haben oder sollten sich beim Lesen Fragen ergeben haben, sprechen Sie uns einfach an.

Ihre Ansprechpartner

Dipl.-Ing. Frank Gewehr

Tel.: +49 211 5235-152

frank.gewehr@es-unternehmensgruppe.de

Dipl.-Volksw. Andreas Bielzer

Tel.: +49 211 5235-142

andreas.bielzer@es-unternehmensgruppe.de

Öffentliches Wirtschaftsrecht

OLG Naumburg | Unwirksame In-House-Vergabe einer Wasserkonzession

Entscheidung

In der Entscheidung des OLG Naumburg (Urt. v. 3.6.2022, Az. 7 U 6/2022 Kart) ging es um die Vergabe der Trinkwasserkonzession einer Kommune an ihre Eigengesellschaft. Das OLG Naumburg hat geurteilt, dass die Vergabe einer Trinkwasserkonzession den Anforderungen des Primärrechts der Europäischen Union sowie dem kartellrechtlichen Diskriminierungsverbot unterliege. Eine In-House-Vergabe ist nicht an den Kriterien des § 108 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen („GWB“), sondern an der vor der Novellierung des Kartellvergaberechts ergangenen Rechtsprechung des EuGH zur In-House-Vergabe zu beurteilen. Während nach dem EuGH das konzessionierte Unternehmen in einem Umfang von 90 % für die konzessionierende Kommune tätig sein muss, genügt nach § 108 GWB ein Anteil von 80 %.

Hinsichtlich dieses Tätigkeitsanteils urteilte der Senat, dass die von der beklagten Kommune auf ihre Eigengesellschaft übertragenen Aufgaben der Straßenbeleuchtung und der Durchführung des Marktwesens als Eigengeschäft zu bewerten seien. Beim Bäderbetrieb differenzierte das Gericht zwischen den verschiedenen Umsatzgruppen und Sparten. Der Bäderbetrieb für den Schwimmunterricht der kommunalen Schulen und für die Vereinstätigkeiten der ortsgebundenen Vereine sei Eigengeschäft. Demgegenüber stelle der Betrieb des Sport- und Freizeitbades Fremdgeschäft dar. Zwar würden mit der Ermöglichung einer aktiven, gesundheitsfördernden Freizeitgestaltung und der Schaffung familienfreundlicher Freizeitangebote mit sozialgerechter Preisgestaltung auch gesellschafts- und sozialpolitische Zwecke verfolgt. Die Gesellschaft begebe sich mit dem allgemeinen Badebetrieb jedoch zugleich auf einen liberalisierten Markt der Angebote zur Freizeitgestaltung.

Zudem stellte das Gericht fest, dass eine freiwillige Ex-ante-Bekanntmachung nach § 135 Abs. 3 GWB bei der Vergabe einer Trinkwasserkonzession keine Bedeutung habe.

Kritik

Das Urteil des OLG Naumburg enthält unserer Ansicht nach praxisrelevante Erkenntnisse. Rechtstechnisch sind Trinkwasserkonzessionen als Dienstleistungskonzessionen einzustufen. Die Vergabe einer Dienstleistungskonzession fällt seit der Vergaberechtsreform im Jahr 2016

in den Anwendungsbereich des Kartellvergaberechts und muss nach den einschlägigen Vorschriften (Vierter Teil des GWB i. V. m. der Konzessionsvergabeverordnung) ausgeschrieben werden. Trinkwasserkonzessionen sind jedoch gemäß § 149 Nr. 9 GWB von der kartellvergaberrechtlichen Ausschreibungspflicht ausgenommen. Auch sind Trinkwasserkonzessionen nicht nach einem fachspezifischen Vergaberecht auszuschreiben, wie dies z. B. für Strom- und Gaskonzessionen nach den §§ 46 ff. Energiewirtschaftsgesetz der Fall ist. Daraus folgt jedoch nicht, dass Kommunen Trinkwasserkonzessionen in einem rechtsfreien Raum vergeben können. Die Verpflichtung zur Ausschreibung resultiert vielmehr aus dem nationalen Kartellrecht, hier aus dem Diskriminierungsverbot nach § 19 GWB, sowie – bei entsprechendem grenzüberschreitendem Interesse – aus den Anforderungen des EU-Primärrechts. Insoweit ist dem OLG Naumburg zuzustimmen. Auch dass eine Ex-ante-Bekanntmachung nach § 135 Abs. 3 GWB nicht bei der Vergabe von Trinkwasserkonzessionen greift, ist folgerichtig. Die Bereichsausnahme für Trinkwasserkonzessionen im § 149 Nr. 9 GWB führt zur generellen Nichtanwendbarkeit des Kartellvergaberechts. Erst recht können rechtsschutzverkürzende Regelungen, wie etwa eine Ausschlussfrist nach § 135 Abs. 3 GWB, nicht entsprechend angewendet werden. In der Folge ist es auch konsequent, als Maßstab für die In-House-Vergabe nicht § 108 GWB, sondern die (frühere) Rechtsprechung des EuGH zur In-House-Vergabe zugrunde zu legen. Ob aber tatsächlich ein Eigen Geschäftsanteil von 90 % zu fordern ist, erscheint fraglich. Die Entscheidungen des EuGH waren allesamt Einzelfallentscheidungen. Es ist damit unseres Erachtens nicht gesagt, dass ein niedrigerer Prozentsatz – wie etwa die 80 % nach § 108 GWB – nicht auch ausreichen würde.

Anders hätte im Übrigen auch die Einordnung der Tätigkeit des Bäderbetriebs erfolgen müssen. Der Umstand, dass der Betrieb des Sport- und Freizeitbades defizitär ist, zeigt unseres Erachtens deutlich, dass es sich nicht um eine wettbewerbliche Tätigkeit und damit nicht um Fremdgeschäft, sondern um ein Eigengeschäft für die Kommune handelt.

Ihr Ansprechpartner

RA Dr. Julian Faasch

Tel.: +49 211 5235-175

julian.faasch@es-unternehmensgruppe.de

Kommunalwesen

Kommunale Gesamtabstschlüsse in Niedersachsen, Baden-Württemberg und Mecklenburg-Vorpommern – eine praxisorientierte Darstellung eines möglichen Projektverlaufs mit unserer Unterstützung

Die Landesgesetzgeber haben u. a. die Fristen für die erstmalige Aufstellung eines Gesamtabstchlusses geändert. In Niedersachsen sieht § 179 NKomVG nun vor, dass der konsolidierte Gesamtabstchluss nunmehr spätestens verpflichtend im Jahr 2022 für das Haushaltsjahr 2021 und danach jährlich aufzustellen ist. Die Übergangsvorschrift des § 176 KV M-V legt in Mecklenburg-Vorpommern fest, dass spätestens für das Haushaltsjahr 2024 erstmalig ein Gesamtabstschluss zu erstellen ist. Dies hat zudem so rechtzeitig zu erfolgen, dass der Gesamtabstschluss spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsfolgejahres der Gemeindevertretung zur Kenntnis vorgelegt werden kann. In Baden-Württemberg hat ebenfalls eine Anpassung stattgefunden. Das zu veröffentlichende Haushaltsjahr für den ersten Gesamtabstschluss wurde gemäß § 64 GemHVO BW von 2022 auf 2025 angepasst.

Anlass genug für uns – nach Ankündigung im „Treuberater“ I/2022 – nunmehr in dieser Ausgabe ausführlich und praxisorientiert über das Thema Gesamtabstschluss zu berichten.

Unser Kommunalexperte **WP Thomas Semelka** ist als damaliger Projektleiter Gesamtabstchluss der Stadt Essen (und aus heutiger Sicht als einziger Wirtschaftsprüfer) Mitglied des Modellprojekts Gesamtabstchluss des Landes Nordrhein-Westfalen gewesen und hat als solches aktiv an dem bundesweit bekannten Praxisleitfaden mitgearbeitet. Zusammen mit unserem Kommunalexperten **WP/StB Rolf Engel** betreuen wir bundesweit eine Vielzahl von Großstädten sowie kleinen und mittleren Gemeinden und Kreisen zu genau diesem Themenkomplex. Wir freuen uns auf weitere spannende Projekte!

Insbesondere die Gemeinden in den angesprochenen Bundesländern stehen mit der Erstellung eines Gesamtabstchlusses vor einer neuen Herausforderung, die wir mit unseren Erfahrungen gerne unterstützen möchten. Wir bieten Ihnen ein in vielen Großstädten erprobtes Konzept, das sich durch effiziente und ergebnisorientierte Lösungen auszeichnet.

Aus den Erfahrungen bisheriger Projekte haben wir folgende erfolgskritischen Faktoren zusammengefasst abgeleitet, auf die Sie sich bei uns jederzeit verlassen können:

1. Fachkompetenz

Die vorgesehenen Arbeiten machen genaue Kenntnisse sowohl der fachlichen Inhalte als auch der Aufgaben und der Arbeitsweise in den Ämtern, Dienststellen und Fachbereichen der Auftraggeberin und deren Beteiligungsunternehmen, Eigenbetrieben und Sondervermögen erforderlich. Diese kommunale Fachkompetenz muss andererseits verbunden werden mit einer fundierten und bewährten Expertise der (handelsrechtlichen) Konzernabschlusserstellung und -bilanzierung.

Unsere Kommunalexperten mit den Wirtschaftsprüfern Thomas Semelka und Rolf Engel vereinen diese Kompetenzen. Insbesondere die mehrjährige praktische Tätigkeit in der Verwaltung einer Großstadt und die daraus resultierende – auch im Vergleich zu anderen Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften – besonderen Kenntnisse und Fähigkeiten ermöglichen uns eine besondere Sicherstellung unserer Arbeitsqualität.

2. Hotline

Die beiden Wirtschaftsprüfer Thomas Semelka (+49 211 5235-176) und Rolf Engel (+49 211 5235-117) stehen Ihnen als zentrale Ansprechpartner jederzeit zur Verfügung. Wir sind Ihre Hotline, die Sie jederzeit mit Ihren Anliegen kontaktieren können! Die Reaktion erfolgt aufgrund unserer hohen Fachkompetenz umgehend in dem Telefonat.

3. Know-how-Transfer

Aufgrund unserer umfangreichen Expertise auf dem Gebiet der Gesamtabstchlusserstellung können wir einen Know-how-Transfer gewährleisten und Mehrwert für die Gemeinden in den angesprochenen Bundesländern schaffen.

Vielfach konnte in anderen Bundesländern, wie beispielsweise in Nordrhein-Westfalen, beobachtet werden, dass die Gesamtabstchlusserstellung durch unnötige Komplexität deutlich verzögert und aufwendiger gemacht wurde als notwendig.

Bezogen auf den Gesamtabstschluss können auszugsweise folgende Themenbereiche hohe Relevanz für die Effizienz der Erstellung haben:

- Konsolidierungskreis

Reduzierung des Konsolidierungskreises auf die bedeutenden Beteiligungen im Sinne der gesetzlichen Vorgaben.

- Schuldenkonsolidierung bzw. Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Gesellschaften kommunaler Konzerne haben in der Regel vielfältige Leistungsbeziehungen untereinander, beispielsweise durch Energiebezug, Gewerbesteuer oder Transferaufwendungen. Die Aufrechnung konzerninterner Leistungsbeziehungen hat sich in vielen Projekten als sehr arbeitsintensiv und zeitaufwendig erwiesen. Durch die Schaffung klarer Regeln und Strukturen sowie insbesondere durch die konsequente Anwendung von Wesentlichkeitsgrenzen (in Abstimmung mit dem Rechnungsprüfungsamt) lassen sich erhebliche Effizienzen heben.

- Konsolidierungssoftware

In komplexen internationalen Konzernstrukturen mit einem großen Kreis konsolidierter Unternehmen sind geeignete Softwarelösungen zur effizienten Abschlusserstellung erforderlich. Bei überschaubaren Konsolidierungskreisen – von beispielsweise weniger als 15 Unternehmen – sind Kosten und Nutzen einer Softwarelösung genau abzuwägen. In der Privatwirtschaft werden in dieser Konstellation verbreitet einfache Lösungen genutzt.

4. Erprobtes Vorgehensmodell

Die Projektskizze in der folgenden Abbildung stellt einen Entwurf unseres erprobten Vorgehensmodells dar, das zu Projektbeginn in Zusammenarbeit mit der Projektleitung der Auftraggeberin detailliert und auf die Bedürfnisse der jeweiligen Gemeinde hin angepasst wird.

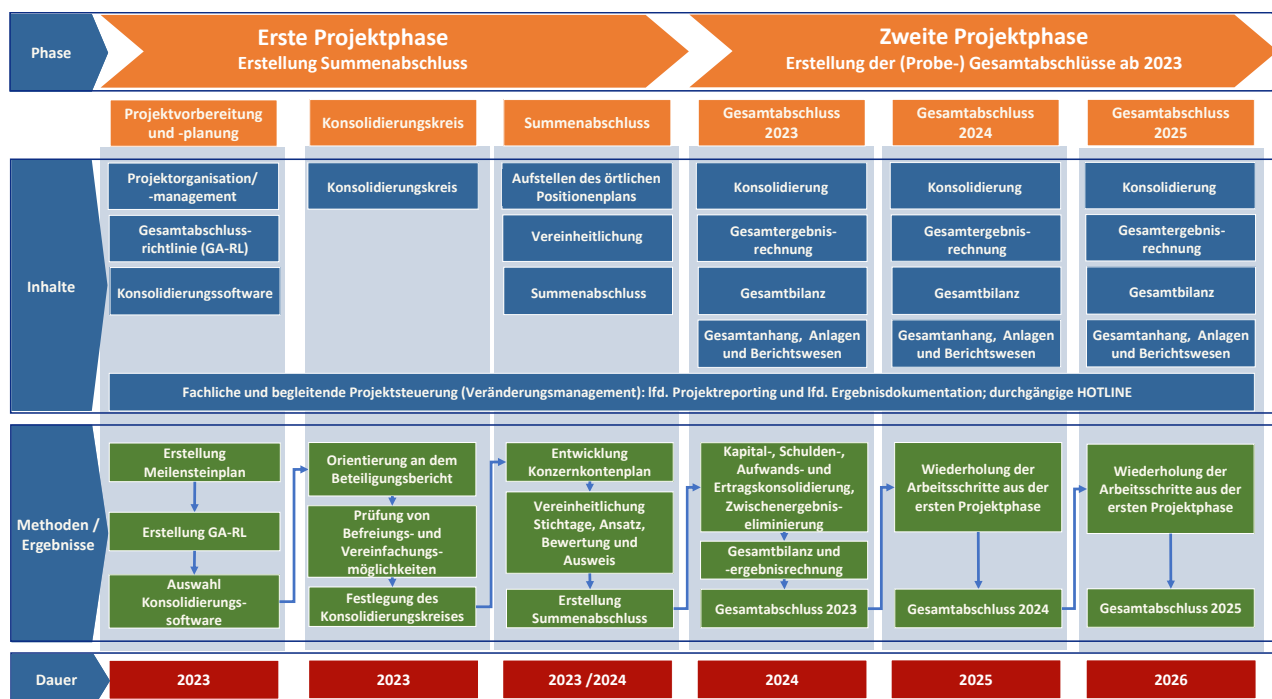
Wir schlagen grundsätzlich ein phasenweises Vorgehen vor.

4.1 Erste Projektphase „Erstellung Summenabschluss“

4.1.1 Projektvorbereitung und -planung

Im Rahmen der Projektorganisation bzw. des -managements wird der Aufbau der gesamten Projektorganisation unter Einbezug der Kämmererei, des Rechnungsprüfungsamts, des Beteiligungsmanagements und der Tochterorganisationen bestimmt. Dabei erfolgt eine Analyse der IT-Landschaft in der Kernkommune sowie in den einzelnen Beteiligungen. Es folgt die Klärung von Verantwortlichkeiten und Entscheidungsgremien und sodann die Erstellung eines Meilensteinplans (einschließlich Maßnahmen- und Zeitplanung) inkl. der Planung der Datenerhebung und des Datenmanagements. Abschließend sind alle getroffenen Entscheidungen zu dokumentieren.

Die Erstellung einer individuellen Gesamtabschlussrichtlinie für den Konzern „Kommune“ erfolgt unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten und Besonderheiten, wobei eine Zusammenfassung aller schriftlichen „konzerninternen“ Sachverhalte zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses (z. B. Ansatz, Ausweis, Bewertung inkl. Postenbeschreibung, Überleitungsrechnung, örtlicher Konzernkontenplan) erstellt und diese bezogen auf die rechtlichen Rahmenbedingungen des jeweiligen Bundeslandes abgestimmt wird. Ebenso legt die Gesamtabschlussrichtlinie den organisatorischen Ablauf und die örtlichen Zuständigkeiten (z. B. Konsolidierungspakete, Fristen) fest. Sodann ist die Gesamtabschlussrichtlinie mit den Aufgabenträgern und dem Rechnungsprüfungsamt abzustimmen.



Für die Konsolidierungssoftware unterstützen wir bei der Auswahl einer geeigneten Softwarelösung und deren technische Umsetzung.

Darüber hinaus wird festgelegt, in welcher Form das Projekt laufend gesteuert und in diesem Sinne überwacht wird.

Unsere Leistungen und Methodik

Im Rahmen der Projektorganisation bzw. des -managements bieten wir folgende Unterstützungsleistungen an:

- Erarbeitung von Vorschlägen zu
 - den konkreten Zielen, den sich daraus ergebenden Projekthaltungen und Arbeiten und den konkret zu erwartenden Ergebnissen,
 - den zu beteiligenden Akteuren, zur Rollenverteilung im Projekt und zur Art der Zusammenarbeit,
 - den Kommunikations- und Entscheidungswegen zwischen den Beteiligten.
- Vorbereitung und Moderation einer Auftaktveranstaltung und ggf. weiterer Veranstaltungen zum gemeinsamen Einstieg in das Projekt mit den hierfür seitens der Projektleitung der Kommune vorgesehenen Mitarbeiter*innen und Dokumentation der Ergebnisse durch Protokolle.
- Im Rahmen der Veranstaltungen werden wir gemeinsam mit der Projektleitung der Kommune
 - den Projektgegenstand konkret und vollständig abgrenzen und wesentliche Schritte festlegen,
 - die Strukturen zur Projektorganisation verbindlich festlegen,
 - die Vorgehensweise und Ansprechpartner genau bestimmen und
 - die terminliche Abstimmung für das Projekt durchführen.
- Im Rahmen der fachlichen Projektbegleitung bieten wir folgende Unterstützungsleistungen an:
 - laufende Projektüberwachung und -berichterstattung (Vorbereitung, Durchführung und Nachbereitung durchschnittlich einer Sitzung pro Monat),
 - Beantwortung offener Fragen, Teilnahme an Sonderterminen bei wesentlichen Projektabweichungen,
 - laufende fachliche Abstimmung inhaltlicher Themen.

Gerade den letzten Punkt halten wir für einen wesentlichen Erfolgsfaktor, weil sich in der gemeinsamen Auseinandersetzung mit der Arbeitswirklichkeit vor Ort Beispiele zeigen werden, für die es Regelungen zu entwickeln gilt. Sind entsprechende Festlegungen getroffen, werden sich diese ihrerseits als Anknüpfungspunkte für die Lösung ähnlich gelagerter Fragen eignen. Das System entwickelt sich dann praxisnah, verständlich und nachvollziehbar am Arbeitsalltag der Beteiligten entlang fort.

Als Ergebnis dieser ersten Projektphase sind die wesentlichen inhaltlichen und organisatorischen Rahmenbedingungen definiert und allen Projektbeteiligten bekannt. Es ist bekannt, wann welche Meilensteine zu erreichen sind und auf welcher Informations- und Dokumentenbasis das Projekt aufsetzen kann. Die inhaltlichen Arbeiten der folgenden Projektphasen sind damit zum Ende der Projektinitialisierung angemessen vorbereitet; ein mit allen Beteiligten abgestimmter Meilensteinplan ist entwickelt.

Im Laufe des Projekts ist sodann eine Gesamtabschlussrichtlinie (GA-RL) zu entwickeln. Darin sind u. a. sämtliche schriftlichen „konzerninternen“ Anweisungen zur Aufstellung des Gesamtabschlusses zusammenzufassen. Darüber hinaus sollte die Richtlinie eine Festlegung des organisatorischen Ablaufs und der örtlichen Zuständigkeiten enthalten.

Ziel der GA-RL ist die handlungsorientierte Umsetzung der gemeinderechtlichen Vorschriften. Die GA-RL dient der Aufstellung des konsolidierten Gesamtabschlusses und der Sicherstellung der Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) unter Berücksichtigung der jeweiligen örtlichen Gegebenheiten und Besonderheiten. Die Aufstellung des Gesamtabschlusses erfordert innerhalb des „Konzerns Kommune“ den Aufbau und die kontinuierliche Pflege eines konsistenten und detaillierten Reportingsystems („Konzernberichtssystem“).

Notwendige Regelungen müssen im Interesse der Einheitlichkeit im „Konzern Kommune“ sowie wegen der erforderlichen ordnungsmäßigen, zielorientierten und den gesetzlichen Fristen entsprechenden Aufstellung des jährlichen Gesamtabschlusses verbindlich vorgegeben und bedarfsgerecht aktualisiert werden.

Die GA-RL beinhaltet die grundsätzlichen Anweisungen im „Konzern Kommune“. Sie entfaltet Bindungswirkung sowohl für die Kernverwaltung als auch – im Rahmen des gesellschaftsrechtlich Zulässigen – für die zu konsolidierenden Unternehmen. Außerdem kann sie durch Ausführungsbestimmungen, etwa in einem Konsolidierungshandbuch bzw. Gesamtabschlusshandbuch und daneben evtl. auch in weiteren Detailanweisungen, ergänzt werden.

Erforderlichkeit, Art und Umfang zusätzlicher, über die eigentliche Richtlinie hinausgehender bzw. ergänzender Festlegungen sind nach derzeitiger Einschätzung auch abhängig von der Größe der jeweiligen Kommune bzw. der jeweiligen kommunalen Konzernstruktur.

In jedem Fall müssen die Vorgaben in der GA-RL (und ggf. in weiteren und ergänzenden Bestimmungen) letztlich die Zusammenfassung aller „konzerninternen“ Anweisungen zur Aufstellung des Gesamtabschlusses bilden. Sie regeln u. a. örtlich verbindlich, welche Angaben von welchem Aufgabenbereich an welchen Adressaten mit welcher Frist zu liefern sind.

Neben einleitenden Angaben zu den rechtlichen Grundlagen sind zunächst Ausführungen zu Aufgabe, Zweck und Geltungsbereich der GA-RL erforderlich.

Der Gesamtabschluss hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des „Konzerns Kommune“ zu vermitteln. Offene Fragen sind unter Hinzuziehung der GoK auszulegen.

Bei Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten sind konkrete und klare Festlegungen und Abgrenzungen vorzunehmen. Sinnvollerweise sollten die verantwortlichen Stellen und Personen in der Kernverwaltung und bei den Betrieben mit allen Erreichbarkeitsdaten etc. in einer Übersicht erfasst werden. Von besonderer Bedeutung ist des Weiteren der Gesamtabschlussterminplan, der sämtliche Termine (vom Buchungsstopp für die letzten „konzerninternen“ Zahlungen und Fakturierungen über Abgabetermine für die Kommunalbilanz (KB) und die Ergebnisrechnung (ER) der voll zu konsolidierenden Betriebe bis hin zur Aufstellung und Bestätigung des Abschlusses mit allen Anlagen) verbindlich vorgibt. Daneben werden Fragen des Formularwesens und der technischen Unterstützung des Gesamtabchlusses (Überleitung auf die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der Kommune) behandelt.

Als weiterer zentraler Punkt ist in den schriftlichen Festlegungen die Aufstellung bzw. Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises (Vollkonsolidierung, Equity-Methode, Anschaffungskosten) aufzunehmen, wobei sich (zusätzliche) grafische Darstellungen anbieten.

Zudem sind Regelungen und Aussagen zu treffen in Bezug auf den einheitlichen Abschlussstichtag, den örtlichen Positionenplan für die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung sowie die einheitliche Bewertung. Zusätzlich sollten Angaben zu den Konsolidierungsarten und -methoden aufgenommen werden.

Weitere Informationen zu den notwendigen Bestandteilen des Gesamtabchlusses sind in die GA-RL aufzunehmen. Ergänzend sollten Erläuterungen zu den Positionen der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung und zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden enthalten sein.

Zur Vereinfachung und besseren Übersichtlichkeit sollten den Anweisungen der GA-RL (soweit möglich) Anlagen beigelegt werden.

Aufgrund unserer umfassenden Expertise verfügen wir über einen breiten praktischen Erfahrungsschatz vorhandener GA-RL, die wir gerne als Grundlage für die örtlichen GA-RL verwenden können.

Abhängig von der Größe der Kommune und der örtlichen Beteiligungsstruktur ist die Frage nach der (Software-) technischen Unterstützung bei der Aufstellung eines Gesamtabchlusses zu klären (Konsolidierungssoftware).

Konzeptionelle Fragestellungen sollten frühzeitig erörtert werden, da ein entsprechender zeitlicher Vorlauf für die Auswahl und die Implementierung (inkl. Customizing) einer Konsolidierungssoftware sowie für entsprechende Vorarbeiten zum Erlangen von Meldedaten der Betriebe eingeplant werden muss.

Der zeitliche Vorlauf kann verkürzt werden, wenn der erste Gesamtabschluss mit einer einfachen Lösung (z. B. Microsoft Excel) aufgestellt wird. Für die Erstkonsolidierung ist die Nutzung einer solchen einfachen Lösung im Regelfall unproblematisch. Es ist jedoch zu erwarten, dass diese zukünftig einen nicht unerheblichen Arbeitsaufwand erfordern wird, da die teilweise komplexen Rechenoperationen dort selbstständig zu hinterlegen sind. Bei Folgekonsolidierungen und für große Kommunen können deshalb grundsätzlich wesentliche Arbeits erleichterungen durch eine spezielle Konsolidierungssoftware erreicht werden.

Aufgrund unserer Erfahrungen, insbesondere auch bei Großstädten, empfehlen wir zunächst ausdrücklich eine Konsolidierung mit Microsoft Excel, im Idealfall begleitend zu einer Konsolidierungssoftware. Diese Vorgehensweise bietet für die Mitarbeiter*innen der Kommune den besten Lerneffekt, da sämtliche Arbeitsschritte zum Gesamtabchluss einfach und transparent nachvollzogen werden können. Diese Konsolidierungsdatei eignet sich zudem ganz hervorragend zur Abstimmung mit der später einzurichtenden Konsolidierungssoftware, fördert das Verständnis und deckt etwaige Fehler frühzeitig auf.

4.1.2 Konsolidierungskreis

Im Rahmen der Festlegung des Konsolidierungskreises erfolgt eine Orientierung an der örtlichen Beteiligungsstruktur gemäß dem Beteiligungsbericht. Die Festlegung erfordert eine enge Zusammenarbeit mit der Kämmerei sowie dem Beteiligungsmanagement der Kommune. Bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises ist die Festlegung von Konsolidierungshierarchien im Sinne der kaufmännischen Konzerntheorie zu beachten. Möglicherweise ist es hilfreich, „Teilkonzerne“ zu identifizieren und darüber hinaus Befreiungsregelungen zu prüfen.

Unsere Leistungen und Methodik

Die Kommunen haben ihren Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse des gleichen Haushaltsjahres aller Beteiligungen in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren. Folgende Arten der Einbeziehung der Beteiligungsunternehmen bestehen:

- Vollkonsolidierung,
- At Equity,
- fortgeführte Anschaffungskosten (At-Cost-Einbeziehung).

Beteiligungsunternehmen sind dann voll zu konsolidieren, wenn die Kommune einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Dies ist der Fall, wenn das Beteiligungs-

unternehmen unter der einheitlichen Leitung der Kommune steht („Konzept der einheitlichen Leitung“). Eine Vollkonsolidierung findet zudem dann statt, wenn der Kommune die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht bzw. sie das Recht hat, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen und sie gleichzeitig Gesellschafter ist. Darüber hinaus kommt die Vollkonsolidierung zur Anwendung, wenn der Kommune das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben („Control-Konzept“).

Beteiligungsunternehmen unter maßgeblichem Einfluss der Kommune sind mit dem At-Equity-Wert zu konsolidieren. Der At-Equity-Wert ist der Wertansatz für das Beteiligungsunternehmen, der ausgehend von den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten um Zu- und Abgänge sowie den Zuschreibungen (anteiliger) Jahresüberschüsse und den Abschreibungen (anteiliger) Jahresverluste fortgeführt wird. Der Wertansatz der Beteiligung entspricht im Grunde dem anteiligen bilanziellen Eigenkapital bei der Beteiligung. Sofern es hier bei der erstmaligen Bewertung Abweichungen zwischen dem Beteiligungsansatz in dem kommunalen Einzelabschluss und dem bilanziellen Eigenkapital bei der Beteiligung gegeben hat, werden diese fortgeführt.

Wenn die Kommune weder einen beherrschenden noch einen maßgeblichen Einfluss auf ein Beteiligungsunternehmen oder das Einbeziehungswahlrecht aufgrund untergeordneter Bedeutung in Anspruch genommen hat, erfolgt die Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten. Hier wird der Beteiligungsansatz nur um Zu- und Abgänge (z. B. nachträgliche Anschaffungskosten) fortgeführt.

Der Arbeitsaufwand für die Erstellung des Gesamtab schlusses ist bei den voll zu konsolidierenden Beteiligungsunternehmen am größten. So erfolgt bei der „Vollkonsolidierung“ immer eine vollständige Einbeziehung der übergeleiteten und nach dem Recht der Kommune angepassten Bilanzen sowie Gewinn und Verlustrechnungen der jeweiligen Beteiligungsunternehmen, um die darauf aufbauenden Konsolidierungsschritte der Kapital-, Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie die Zwischenergebniseliminierung durchführen zu können. Dagegen besteht bei der Einbeziehung nach At Equity ein Wahlrecht, die jeweiligen Einzelabschlüsse nach dem Recht der Kommune überzuleiten (§ 312 Abs. 5 HGB). Im Fall der Einbeziehung nach fortgeführten Anschaffungskosten wird lediglich der Beteiligungsbuchwert aus dem jeweiligen Einzelabschluss in den Gesamtab schluss übernommen. Vor diesem Hintergrund ist die Festlegung des (Voll-)Konsolidierungskreises von großer Relevanz. Dabei ist zu beobachten, dass die Anzahl der voll zu konsolidierenden bzw. der mit dem At-Equity-Wert zu berücksichtigenden Beteiligungsunternehmen möglichst geringgehalten werden soll. Im Fall der At-Equity-Bilanzierung ist zudem zu beobachten, dass von

dem Wahlrecht des § 312 Abs. 5 HGB zulässigerweise regelmäßig kein Gebrauch gemacht wird.

Folgende praktische Vorgehensweise ist bei der Festlegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises zu empfehlen:

Ausgehend von den Beteiligungsberichten und den Einzelabschlüssen der Kommune erfolgt in einem ersten Schritt eine Aufteilung der direkten und indirekten Beteiligungen in

- verbundene Unternehmen (beherrschender Einfluss der Kommune, d. h. direkte oder indirekte Stimmrechte > 50 %),
- assoziierte Unternehmen (maßgeblicher Einfluss der Kommune, d. h. direkte oder indirekte Stimmrechte zwischen > 20 % und ≤ 50 %), und
- sonstige Beteiligungen (kein beherrschender oder maßgeblicher Einfluss der Kommune, d. h. direkte oder indirekte Stimmrechte < 20 %).

Zur Bestimmung des beherrschenden bzw. maßgeblichen Einflusses sind zudem aktuelle Satzungen und Gesellschaftsverträge im Hinblick auf Stimmrechtsbeschränkungen etc. zu berücksichtigen. Die alleinige Berücksichtigung der Beteiligungsquote ist nicht ausreichend.

Die so als sonstige Beteiligungen eingestuftten Beteiligungsunternehmen sind stets mit ihren fortgeführten Anschaffungskosten („at cost“) einzubeziehen. Im Hinblick auf die verbundenen Unternehmen und die assoziierten Unternehmen ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob diese möglicherweise wegen ihrer untergeordneten Bedeutung (zu bestimmen für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage anhand einschlägiger Kennzahlen) ebenfalls mit den fortgeführten Anschaffungskosten einbezogen werden können. Eine detaillierte Überleitung zur kommunalen Struktur wäre dann an dieser Stelle nicht erforderlich.

Zur Bestimmung der untergeordneten Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bieten sich folgende Kennzahlen (mögliche Beispiele in Abhängigkeit von den jeweiligen landesgesetzlichen Vorschriften) an:

- Anlagevermögen des einzelnen Betriebs bzw. Anlagevermögen aus der nicht vereinheitlichten Summenbilanz,
- Umlaufvermögen des einzelnen Betriebs bzw. Umlaufvermögen aus der nicht vereinheitlichten Summenbilanz,
- Eigenkapital des einzelnen Betriebs bzw. Eigenkapital aus der nicht vereinheitlichten Summenbilanz,
- Sonderposten des einzelnen Betriebs bzw. Sonderposten aus der nicht vereinheitlichten Summenbilanz,
- Fremdkapital (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) des einzelnen Betriebs bzw. Fremdkapital (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) aus der nicht vereinheitlichten Summenbilanz,

- Bilanzsumme des einzelnen Betriebs bzw. Bilanzsumme aus der nicht vereinheitlichten Summenbilanz,
- Erträge des einzelnen Betriebs bzw. Erträge aus der nicht vereinheitlichten Summenergebnisrechnung,
- Aufwendungen des einzelnen Betriebs bzw. Aufwendungen aus der nicht vereinheitlichten Summenergebnisrechnung,
- Finanzergebnis des einzelnen Betriebs bzw. Finanzergebnis aus der nicht vereinheitlichten Summenergebnisrechnung,
- Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit des einzelnen Betriebs bzw. Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit aus der nicht vereinheitlichten Summen-Cashflow-Rechnung,
- Cashflow aus Investitionstätigkeit des einzelnen Betriebs bzw. Cashflow aus Investitionstätigkeit aus der nicht vereinheitlichten Summen-Cashflow-Rechnung,
- Cashflow aus Finanzierungstätigkeit des einzelnen Betriebs bzw. Cashflow aus Finanzierungstätigkeit aus der nicht vereinheitlichten Summen-Cashflow-Rechnung.

Die Ermittlung der Kennzahlen erfolgt zu jedem Bilanzstichtag und ist fortlaufend zu aktualisieren. Die Entscheidung über die Wesentlichkeit eines Sachverhalts ist letztlich unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen. In Anlehnung an die handelsrechtlichen Empfehlungen können für die Bestimmung der Wesentlichkeit die jeweiligen Kennzahlen zwischen 0 % und 5 % der nicht vereinheitlichten Summenbilanz bzw. Summenergebnisrechnung bzw. Summen-Cashflow-Rechnung zugrunde gelegt werden.

Praxisfall: Übernahme vorkonsolidierter „Teilkonzernabschlüsse“

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob die Übernahme vorkonsolidierter „Teilkonzernabschlüsse“ sinnvoll ist. Dabei sind folgende grundsätzlichen Erwägungen zu bedenken: In der Praxis sind häufig Beteiligungsunternehmen anzutreffen, die ihrerseits aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften bereits Konzernabschlüsse aufstellen. Aus der Sicht der Kommune handelt es sich hierbei um bereits vorkonsolidierte Teilkonzernabschlüsse. Unter Berücksichtigung notwendiger Anpassungsbuchungen zur Sicherstellung einer einheitlichen Bilanzierung kann die Übernahme dieses Teilkonzernabschlusses erstrebenswert sein.

Die Übernahme des vorkonsolidierten Teilkonzernabschlusses birgt viele Vorteile. Die einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen (Kapital-, Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie die Zwischenergebniseliminierung) sind bereits aus der Sicht des „Teilkonzerns“ zutreffend durchgeführt. Eine erneute Durchführung dieser Konsolidierungen bzw. eine erneute Wertermittlung im

Rahmen der Kapitalkonsolidierung der einzelnen Tochterunternehmen kann unterbleiben. Lediglich das Beteiligungsunternehmen als (Teil-)Konzernholding selbst muss mit seinem übergeleiteten Teilkonzernabschluss in den Gesamtabchluss einbezogen werden.

Allerdings ist bei der Übernahme vorkonsolidierter Teilkonzernabschlüsse sicherzustellen, dass die entsprechenden Anpassungen und Konsolidierungsbuchungen auch zu dem übrigen Konsolidierungskreis des Konzerns „Kommune“ erfolgen. Bei Bilanzierungsunterschieden zwischen dem Handelsrecht und den gemeinderechtlichen Vorschriften kann eine Anpassung auf Einzelabschlussebene einfacher sein. In der Praxis sind beide Verfahren anzutreffen. Hier ist unter Abwägung der einzelnen Vor- und Nachteile jeweils eine Entscheidung vorzunehmen.

Sofern man nach Abwägung die Übernahme als die sinnvollere Methode erachtet, sind die weiteren Voraussetzungen zu beachten:

Die Verwendung eines übergeleiteten und vorkonsolidierten Teilkonzernabschlusses setzt zunächst voraus, dass der nach den handelsrechtlichen Vorschriften festgelegte Konsolidierungskreis des Beteiligungsholdingunternehmens auch für Zwecke des Gesamtabchlusses übernommen werden kann. Dies ist im Hinblick auf die voll zu konsolidierenden Tochterunternehmen regelmäßig möglich, da die gemeinderechtlichen Vorschriften mit den handelsrechtlichen Vorschriften des § 290 Abs. 1 und Abs. 2 HGB im Hinblick auf die Voraussetzungen der „einheitlichen Leitung“ bzw. des „Control-Konzeptes“ identisch sind. Auch aus der Sicht der Kommune handelt es sich um verbundene voll zu konsolidierende Unternehmen. Gleiches gilt auch für die assoziierten Unternehmen. Auch diese können wegen der inhaltlichen Identität der Vorschriften regelmäßig übernommen werden. Soweit ferner das Beteiligungsholdingunternehmen auf die Konsolidierung von Tochterunternehmen wegen untergeordneter Bedeutung gem. § 296 Abs. 2 HGB verzichtet, ist dies auch aus der Sicht der Stadt zu prüfen. Dies dürfte aber regelmäßig der Fall sein, da sich der Konsolidierungskreis ja erweitert und dementsprechend größere Werte generiert werden. Andere handelsrechtliche Einbeziehungswahlrechte und -verbote sind bei kommunalen Beteiligungsunternehmen in der Regel nicht einschlägig. Sollte dies jedoch der Fall sein, wäre auch dies gemeinderechtlich unter dem Gesichtspunkt zu prüfen, ob eine entsprechende Vorgehensweise in dem kommunalen Gesamtabchluss ebenfalls zulässig ist.

Dies vorausgeschickt ist die Übernahme vorhandener Teilkonzernabschlüsse nur dann sinnvoll, wenn die nachfolgenden Bedingungen erfüllt sind:

- Es wird ein vollständiger handelsrechtlicher Konzernabschluss eines kommunalen Betriebs aufgestellt. Innerhalb dieses Teilkonzerns werden alle konzernrelevanten Leistungs- und Geschäftsbeziehungen eliminiert.

- Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und der Kommune müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.
- Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und anderen voll zu konsolidierenden kommunalen Betrieben müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.
- Im handelsrechtlichen Konzern aufgedeckte stille Reserven müssen auf der Ebene des Teilkonzerns fortgeschrieben werden.

Die aufgeführten Voraussetzungen sind in der Praxis regelmäßig nicht problembehaftet. Sowohl die Kapitalverflechtungen als auch die Leistungsbeziehungen sind eindeutig identifizierbar. Unter der Voraussetzung, dass die Konzernabschlüsse den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechen, erfolgt die Aufdeckung und Fortschreibung der stillen Reserven bzw. Lasten selbstverständlich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen.

4.1.3 Summenabschluss

Die Aufstellung des örtlichen Positionsplans (Konzernkontenplan) erfolgt in Orientierung an den Positionsrahmen.

Daneben sind weitere Vereinheitlichungen notwendig. Die Vereinheitlichung der Bilanzstichtage erfordert, dass die Jahresabschlüsse der voll zu konsolidierenden Aufgabenträger auf den Bilanzstichtag des Gesamtabchlusses (31. Dezember) aufgestellt werden. Dies bedingt zum einen, dass die Aufgabenträger mit abweichendem Wirtschaftsjahr (Abschlussstichtag vor dem 30. September) identifiziert werden müssen, sowie zum anderen die Erarbeitung und Vorstellung entsprechender Handlungsempfehlungen in Bezug auf einen durch die Aufgabenträger zu erstellenden Zwischenabschluss.

Zudem sind für Zwecke der weiteren Vereinheitlichung Überleitungen im Rechnungswesen vorzunehmen, es ist ein Saldenabstimmungsprozess zu entwickeln, der Ausweis (Erstellung Konzernbilanz I / Ergebnisrechnung I = Kommunalbilanz I) ist zu vereinheitlichen und schließlich muss die Vereinheitlichung des Ansatzes und der Bewertung (Erstellung Konzernbilanz II / Ergebnisrechnung II = Kommunalbilanz II) erfolgen. In einem weiteren Schritt sind etwaige stille Reserven und Lasten zu ermitteln (Erstellung der Konzernbilanz III = Kommunalbilanz III).

Sodann kann die Aufstellung des Summenabschlusses erfolgen. Dies geschieht durch die postenweise Addition aller Einzelbilanzen auf der Basis der Konzernbilanz II / Konzernbilanz III sowie durch die postenweise Addition aller Gewinn- und Verlustrechnungen / Ergebnisrechnungen auf der Basis der Ergebnisrechnung II.

Unsere Leistungen und Methodik

Der Gesamtabschluss (Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung) wird durch die Zusammenfassung der Einzelabschlüsse aller in den Gesamtabchluss voll zu konsolidierenden verselbstständigten Aufgabenträger mit dem der Kommune erstellt. Für die Konsolidierung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen bzw. der Ergebnisrechnungen bildet die Einheitstheorie die theoretische Grundlage. Das Wesen der Einheitstheorie besteht darin, dass sie den Konzern trotz rechtlicher Selbstständigkeit der einzelnen Unternehmen als wirtschaftliche Einheit betrachtet. Der Konzernabschluss ist demnach so aufzustellen, dass er mit dem fiktiven Einzelabschluss eines Unternehmens, dem alle Konzernunternehmungen als rechtlich unselbstständige Teilbetriebe angehören, übereinstimmt. Folglich müssen konzerninterne Liefer- und Leistungsbeziehungen sowie alle kapital- und finanzwirtschaftlichen Verflechtungen zwischen den einzelnen Konzernunternehmungen eliminiert werden (Konsolidierung). Für den Gesamtabchluss der Kommune bedeutet dies, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune selbst und sämtlicher voll zu konsolidierender Betriebe so darzustellen ist, als wären diese insgesamt eine Einheit.

Hierbei zeigen sich in der Praxis folgende wesentlichen Herausforderungen:

- Zwischen den gemeinderechtlichen (für die Kommune) und den handelsrechtlichen (für die Beteiligungsunternehmen) Bilanzierungsweisen gibt es teilweise erhebliche Unterschiede (z. B. Bestimmung der Nutzungsdauer, Sonderposten, Rückstellungen etc.).
- Die einbezogenen Beteiligungsunternehmen bilanzieren in der Regel zwar nach handelsrechtlichen Grundsätzen, aber mangels bisheriger Abstimmung häufig nicht einheitlich.

Hieraus folgt, dass in den zusammenzufassenden Jahresabschlüssen die Vermögensgegenstände, Sonderposten und Schulden anders angesetzt, bewertet und/oder ausgewiesen sind. Voraussetzung für die Aufstellung eines Gesamtabchlusses ist daher die Erstellung einer Kommunalbilanz II (KB II) für jede voll zu konsolidierende Einheit. Im Fall der Berücksichtigung eines vorkonsolidierten Teilkonzernabschlusses kann auch für diesen eine KB II erstellt werden. Hilfreich ist für diese Zwecke die Entwicklung eines Positionenplans und einer Konsolidierungsrichtlinie, die zusammen mit organisatorischen Regelungen und einem Zeitplan zu einer Gesamtabchlussrichtlinie zusammengefasst werden können.

Die Gliederung der Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung ergibt sich aus den gemeinderechtlichen Gliederungsvorschriften. Bei der Überleitung der originären Handelsbilanz zur Kommunalbilanz I (KB I) ist die Gliederung der Jahresabschlüsse der voll zu konsolidierenden

Betriebe durch die Betriebe selbst entsprechend diesen Vorschriften zu vereinheitlichen. Hierzu sind Umgliederungen und Aufteilungen der Handelsbilanz- und GuV-Posten auf die tiefer gegliederten und anders strukturierten Gesamtabchluss-Posten erforderlich. Entsprechend § 300 Abs. 2 HGB sind die Ansatzgebote und -verbote einheitlich anzuwenden und die Ansatzwahlrechte unabhängig von ihrer Handhabung im Einzelabschluss einheitlich auszuüben.

Die in den Gesamtabchluss übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der in den Gesamtabchluss einbezogenen Betriebe sind entsprechend § 308 Abs. 1 HGB nach den auf den Jahresabschluss der Gemeinde anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Die Wertfindung muss bei gleichen Sachverhalten nach den gleichen Bewertungsmethoden erfolgen.

Gleiche Sachverhalte sind gegeben, wenn art- und funktionsgleiche Vermögenswerte oder Schulden vorliegen und zudem die gleichen wertbestimmenden Bedingungen im Sinne von wertbeeinflussenden Standort-, Branchen- und betriebsspezifischen Faktoren bestehen.

Die zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung vorhandenen Wertansätze für Vermögensgegenstände aus der Erstbewertung der Beteiligungsunternehmen sind unter Berücksichtigung der Aufdeckung stiller Reserven bzw. Lasten sodann zu einer Kommunalbilanz III fortzuschreiben.

Eine einheitliche Bewertung kann unterbleiben, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage nur von untergeordneter Bedeutung sind (§ 308 Abs. 2 HGB). Darüber hinaus sind Abweichungen in Ausnahmefällen zulässig (z. B. Erwerb eines Unternehmens kurz vor dem Gesamtabchlussstichtag).

4.2 Zweite Projektphase „Erstellung der (Probe-)Gesamtabschlüsse 2023 bis 2025“

4.2.1 Gesamtabchluss 2023

Unter Berücksichtigung der jeweils gültigen Gesetzmäßigkeiten umfasst die Kapitalkonsolidierung die Vollkonsolidierung und die Equity-Methode. Weitere Methoden sind zu prüfen.

Sodann erfolgen die weiteren Konsolidierungen (Schuldenkonsolidierung, Aufwands- und Ertragskonsolidierung und Zwischenergebniseliminierung).

Die Gesamtergebnisrechnung ist zu erstellen, beinhaltet eine konsolidierte Darstellung der Gesamtertragslage der Kommune und ist nach den Grundsätzen gemeinderechtlicher Vorschriften zu gliedern.

Die Gesamtbilanz beinhaltet eine konsolidierte Darstellung des Gesamtvermögens und sämtlicher Schulden der

Kommune. Die Gliederung, Bilanzierung und Bewertung erfolgen ebenso nach den jeweiligen gemeinderechtlichen Vorschriften.

Der Gesamtanhang enthält eine Analyse der Haushaltswirtschaft sowie der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune einschließlich ihrer in den Gesamtabchluss einbezogenen Aufgabenträger und – soweit für die Darstellung der Gesamtvermögens-, -finanz- und -ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung – Angaben und Erläuterungen zu:

- Abgrenzung Konsolidierungskreis und angewandten Konsolidierungsmethoden,
- Nennung der nicht in den Gesamtabchluss einbezogenen Aufgabenträger und Begründung der Nichteinbeziehung,
- Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen und Haftungsverhältnisse, aus denen sich finanzielle Verpflichtungen ergeben können und die nicht in der Gesamtbilanz erscheinen,
- weiteren Angaben, soweit sie nach den gemeinderechtlichen Vorschriften für den Gesamtanhang vorgesehen sind.
- Weiterhin sind Anlagen wie eine Gesamtanlagenübersicht, eine Gesamtforderungsübersicht und eine Gesamtverbindlichkeitenübersicht, zu erstellen.

Schließlich ist das Berichtswesen zu entwickeln, Projektrisiken sind zu bewerten sowie qualitätssichernde Maßnahmen festzulegen und es erfolgt eine Einrichtung des Berichtswesens für die relevanten Gremien nach der Testierung des Gesamtabchlusses (vorherige Abstimmung, welche Berichtsanforderungen über den Gesamtabchluss hinaus es in der Kernkommune gibt).

Unsere Leistungen und Methodik

Wir führen gemeinsam mit Ihnen die Kapitalkonsolidierung durch. Durch die Zusammenfassung der Einzelabschlüsse aller in den Gesamtabchluss voll zu konsolidierenden verselbstständigten Aufgabenträger mit dem Einzelabschluss der Kommune verbleiben in dem reinen Summenabschluss zunächst die folgenden konzerninternen Liefer- und Leistungsbeziehungen sowie alle kapital- und finanzwirtschaftlichen Verflechtungen zwischen den einzelnen Konzernunternehmungen und der Kommune:

- Anteile an verbundenen Unternehmen = Beteiligungsbuchwerte (aus den Einzelabschlüssen),
- Eigenkapital der Tochterunternehmen (aus den Einzelabschlüssen) und
- Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens (= Nettovermögen des Tochterunternehmens).

Ohne die Eliminierung dieser Verflechtungen würden Doppelerfassungen im Gesamtabchluss verbleiben. Die Aufgabe der Kapitalkonsolidierung ist die Verrechnung der Anteile an verbundenen Unternehmen mit dem

Eigenkapital der Tochterunternehmen, um diese Doppelerfassung aufzuheben. Dabei liegt die Fiktion zugrunde, dass das jeweilige Mutterunternehmen alle Vermögensgegenstände und Schulden des Tochterunternehmens einzeln erwirbt. Technisch erfolgt die Beseitigung der Doppelerfassung durch die Verrechnung des anteilig neubewerteten Eigenkapitals des Tochterunternehmens mit dem Beteiligungsbuchwert des Mutterunternehmens.

Als Ergebnis der Verrechnung des anteilig neubewerteten Eigenkapitals mit dem Beteiligungsbuchwert sind zwei Unterschiedsbeträge möglich:

- Aktivischer Unterschiedsbetrag (d. h. der Beteiligungsbuchwert > anteilig neubewertetes Eigenkapital); ein verbleibender aktivischer Unterschiedsbetrag wird Geschäfts- oder Firmenwert genannt. Dieser ist in Folgeperioden entsprechend seiner planmäßigen Nutzungsdauer abzuschreiben. In Anlehnung an die steuerrechtlichen Regelungen sollte die Nutzungsdauer auf max. 15 Jahre begrenzt werden.
- Passivischer Unterschiedsbetrag (d. h. der Beteiligungsbuchwert < anteilig neubewertetes Eigenkapital); ein passivischer Unterschiedsbetrag ist als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ und nach dem Eigenkapital auszuweisen. Er darf nach § 309 Abs. 2 HGB nur ergebniswirksam aufgelöst werden, wenn eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Konsolidierung erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des Unternehmens eingetreten ist oder zu diesem Zeitpunkt erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind oder am Abschlussstichtag feststeht, dass er einem realisierten Gewinn entspricht.

Im Rahmen der Erwerbsmethode (hierbei wird unterstellt, dass anstelle der Beteiligung die jeweiligen Vermögensgegenstände und Schulden einzeln erworben wurden) sind im Fall eines nicht vollständigen Beteiligungsanteils die Anteile der sog. Minderheitsgesellschafter zu berücksichtigen (Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschaften gem. § 307 HGB). Aufgrund der Erwerbsfiktion werden die Vermögensgegenstände und Schulden bei der Vollkonsolidierung zu 100 % in den Gesamtabschluss einbezogen, auch wenn der Beteiligungsprozentsatz geringer ist. Auf der anderen Seite wird der Beteiligungsbuchwert der Mutter aber mit dem anteiligen Eigenkapital der Tochter (entsprechend dem Beteiligungsprozentsatz) verrechnet. Die so entstehende Eigenkapitaldifferenz, die den außenstehenden Anteilseignern zuzurechnen ist, wird in den Ausgleichsposten eingestellt.

In den Folgejahren ist die Verrechnung des Beteiligungsbuchwerts der Mutter mit dem anteiligen Eigenkapital des Tochterunternehmens (TU) zu wiederholen. Bei der Verrechnung sind stets die Wertverhältnisse aus dem Erwerbszeitpunkt beizubehalten. Eigenkapitalveränderungen und das Entstehen neuer stiller Reserven und Lasten

beim TU nach dem Erwerbszeitpunkt haben keinen Einfluss mehr auf die Kapitalkonsolidierung. Im Rahmen der Folgekonsolidierung ist wie folgt vorzugehen: Zunächst erfolgt eine Wiederholung der Buchungen aus der Erstkonsolidierung. In einem zweiten Schritt ist eine Fortschreibung der aufgedeckten stillen Reserven und Lasten sowie des Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung durchzuführen. Zwischenzeitliche Jahresergebnisse oder Eigenkapitalveränderungen haben keinen Einfluss auf die Erstkonsolidierung.

Die Schuldenkonsolidierung ist gemäß § 303 Abs. 1 HGB durchzuführen und erstreckt sich auf alle Bilanzpositionen und Anhangsangaben. Sie dient der zutreffenden Darstellung der Gesamtvermögenslage. Interne Schuldbeziehungen im Konzern stellen Verpflichtungen gegenüber sich selbst dar und dürfen nach den Ansatzgrundsätzen in der Gesamtbilanz nicht berücksichtigt werden. Sofern sich innerkonzernliche Ansprüche und Verbindlichkeiten in gleicher Höhe gegenüberstehen, können diese ohne Konsolidierungsdifferenzen eliminiert werden.

Stehen sich diese aber in unterschiedlicher Höhe gegenüber, entstehen bei der Schuldenkonsolidierung sogenannte Aufrechnungsdifferenzen.

Diese können aktivisch (Ansprüche > Verpflichtung) oder passivisch (Ansprüche < Verpflichtung) sein. Bei den Aufrechnungsdifferenzen ist nach den Ursachen zu unterscheiden:

- „Unechte“ Aufrechnungsdifferenzen sind auf buchungstechnische Unzulänglichkeiten (z. B. Fehlbuchungen, verspätete Buchungen) zurückzuführen. Diese sind durch Abstimmung der Aufgabenbereiche bei der Aufstellung der Einzelabschlüsse zu vermeiden und stellen kein spezifisches Problem der Schuldenkonsolidierung dar.
- Stichtagsbedingte Differenzen entstehen, wenn sich konzerninterne Ansprüche und Verpflichtungen wegen abweichender Bilanzstichtage der einbezogenen verselbstständigten Aufgabenbereiche in unterschiedlicher Höhe gegenüberstehen.

Im Fall von „echten“ Aufrechnungsdifferenzen stehen sich konzerninterne Ansprüche und Verpflichtungen aufgrund von Ansatz- und Bewertungsvorschriften in unterschiedlicher Höhe gegenüber, die sich selbst bei der Anwendung konzerneinheitlicher Bewertungsmethoden nach § 308 HGB nicht vermeiden lassen. Diese Aufrechnungsdifferenzen sind wie folgt zu behandeln:

- Echte Aufrechnungsdifferenzen sind durch die Schuldenkonsolidierung zu eliminieren, da nach dem Einheitsgrundsatz Geschäftsvorfälle, aus denen die Differenzen resultieren, nicht stattfinden.

Zum Zweck der periodengerechten Ermittlung des Gesamterfolgs ist zu beachten, in welchem Geschäftsjahr die Differenzen entstanden sind.

Sind diese vollständig im aktuellen Geschäftsjahr entstanden und wurden sie im Einzelabschluss der einbezogenen Aufgabenbereiche erfolgswirksam berücksichtigt, so sind die Differenzen bei der Konsolidierung erfolgswirksam zu neutralisieren.

Sind echte Aufrechnungsdifferenzen hingegen erfolgsneutral entstanden, ist eine erfolgsneutrale Eliminierung erforderlich.

Aufrechnungsdifferenzen in den Folgejahren, die nicht in der Abrechnungsperiode, sondern bereits in den Vorperioden entstanden sind, sind zu eliminieren, da sie schon in den Vorperioden erfolgswirksam verrechnet wurden.

Dies kann entweder über den Ergebnisvortrag oder über die Gewinnrücklagen geschehen. Die Aufrechnungsdifferenzen werden in der Konzernbuchführung gesondert erfasst und fortgeführt.

Gem. § 305 Abs. 1 HGB ist eine Eliminierung von Aufwendungen und Erträgen aus konzerninternen Leistungen (Aufwands- und Ertragskonsolidierung) durchzuführen. Ziel der Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist eine Darstellung der Ergebnisrechnung für eine fiktive Konzerneinheit. Nur Aufwendungen und Erträge, die aus Geschäftsvorfällen mit Dritten außerhalb des Konzernverbunds entstehen, dürfen im Gesamtabchluss ausgewiesen werden. Hierfür werden zunächst die Ergebnisrechnungen der einzelnen Unternehmen summiert und ggf. in der Ergebnisrechnung II vereinheitlicht. Anschließend werden Konzerninnenumsätze durch die Aufwands- und Ertragskonsolidierung grundsätzlich erfolgsneutral eliminiert. Analog zur Schuldenkonsolidierung können sich auch in der Aufwands- und Ertragseliminierung Aufrechnungsdifferenzen ergeben.

Gem. § 304 Abs. 1 HGB ist eine Zwischenergebniseliminierung durchzuführen. Ein Zwischengewinn ist die Differenz zwischen dem Wertansatz eines konzernintern gelieferten Vermögensgegenstandes in der KB II eines einbezogenen Unternehmens und dem Wert, den diesem Gegenstand aus der Sicht des Konzerns gemäß der Einheitstheorie zukommt. Dies gilt sowohl für Zwischengewinne als auch für Zwischenverluste. Der Zwischenergebniseliminierung kommt aufgrund der Dienstleistungsorientierung des öffentlichen Konzerns eine eher untergeordnete Rolle zu. Im Gegensatz zur Schulden- und Aufwands-/Ertragskonsolidierung ist die Zwischenergebniseliminierung auch bei At Equity einzubeziehenden Gesellschaften anzuwenden. Zwischengewinne sind bei Tochtergesellschaften unabhängig von der Beteiligungsquote voll zu eliminieren.

Der Gesamtabchluss umfasst die klassischen Bestandteile eines Einzelabschlusses, neben der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung, sowie den Gesamtanhang. Nach der Festlegung des Konsolidierungskreises und der klassischen Konsolidierungshandlungen stellt der

Anhang die Kür der Gesamtabchlusserrstellung dar. Der Gesamtanhang hat eine Erläuterungs- und Dokumentationsfunktion. Insbesondere aufgrund der Prüfung durch Dritte (Wirtschaftsprüfer, kommunale Rechnungsprüfer, Gemeindeprüfungsanstalten) entstehen über den eigentlichen Gesamtabchluss hinaus hohe Dokumentationsanforderungen an den Ersteller. Darüber hinaus gelten für den Gesamtanhang die gleichen Wesentlichkeitsgesichtspunkte wie zu jedem einzelnen Posten der Gesamtbilanz oder der Gesamtergebnisrechnung. Die Anwendung von Wesentlichkeitsgrenzen, Bewertungsspielräumen und weiteren Erleichterungen muss vollständig und in sich konsistent dokumentiert werden. Der Anhang hat die Aufgabe, die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung zu ergänzen und somit die Verständlichkeit des Gesamtabchlusses zu fördern. Er hat Erläuterungsfunktion für die Adressaten und Entlastungsfunktion für die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung. Im Anhang sind insbesondere die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu den Posten der Bilanz und der Ergebnisrechnung, Vereinfachungsregelungen und Schätzungen im Einzelnen anzugeben.

Auch wenn der Gesamtanhang auf der Basis der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung als eigenständiges Werk im Rahmen der Gesamtabchlusserrstellung nicht unmittelbar aus den Anhängen der Einzelabschlüsse hergeleitet werden kann, ist es doch gute Praxis, den Anhang der größten einbezogenen Einheit, zumeist den der Kommune, als Basis zu verwenden. Im Rahmen der Berichtspakete der Einzelabschlüsse zum Gesamtabchluss werden in der Regel auch Informationen zum Anhang abgefragt und entsprechend enthalten sein. Diese müssen insbesondere im Bereich der Erläuterungen zu konzerninternen Rückstellungen und den sonstigen Haftungsverhältnissen darauf geprüft werden, ob konsolidierungsbedürftige Sachverhalte innerhalb des „Konzerns Kommune“ vorliegen. So sind beispielsweise abgegebene Bürgschaften und Patronatserklärungen der Kommune gegenüber den einbezogenen Einheiten, aber auch Ergebnisabführungsverträge und ähnlich gelagerte Sachverhalte zwischen den einbezogenen Einheiten für die Anhangsangabe zu eliminieren. Weiterhin angegeben werden müssen aber solche Sachverhalte, die gegenüber nicht konsolidierten verbundenen Unternehmen und Dritten sowie für assoziierte Unternehmen bestehen.

4.2.2 Gesamtabchluss 2024

Der Gesamtabchluss 2024 erfolgt inhaltlich nach dem gleichen Vorgehen wie für den Gesamtabchluss 2023.

Unsere Leistungen und Methodik

Unsere Vorgehensweise unterscheidet sich grundsätzlich nicht von der für den Gesamtabchluss 2023, wobei wir davon ausgehen, dass der Lerneffekt für die Kommune weiter zunimmt und die Kommune zunehmend in die Lage versetzt wird, die notwendigen Tätigkeiten selbstständig und eigenverantwortlich durchzuführen.

4.2.3 Gesamtabschluss 2025

Die Gesamtabschlüsse ab 2025 erfolgen inhaltlich nach dem gleichen Vorgehen wie für die vorherigen Gesamtabschlüsse.

Unsere Leistungen und Methodik

Unsere Tätigkeiten erfolgen nur noch sporadisch aufgrund konkreter Einzelfragen.

Ihre Ansprechpartner

WP Thomas Semelka

Tel.: +49 211 5235-176

thomas.semelka@es-unternehmensgruppe.de

WP StB Rolf Engel

Tel.: +49 211 5235-117

rolf.engel@es-unternehmensgruppe.de

In eigener Sache

Neue Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter



Tobias Schaefer
Bachelor of Science

Seit dem 1.10.2022 unterstützt Herr Tobias Schaefer das Team der Infoplan Gesellschaft für Wirtschaftsberatung mbH als Consultant am Standort Düsseldorf.



Izzetin Akgün
Steuerberater

Herr Steuerberater Izzetin Akgün erweitert seit dem 1.11.2022 das Team der EversheimStuible Treuberater GmbH am Standort Düsseldorf im Bereich Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung.



Tanja Schürmann
Bachelor of Arts

Seit dem 1.11.2022 erweitert Frau Tanja Schürmann im Bereich Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung das Team der EversheimStuible Treuberater GmbH am Standort Düsseldorf.



Andrea Dohse

Seit dem 1.11.2022 unterstützt Frau Andrea Dohse das Sekretariat sowie die Berichtsabteilung unserer Unternehmensgruppe am Standort Stuttgart.

Impressum

EversheimStuible Unternehmensgruppe

ES

Standort Düsseldorf

Fritz-Vomfelde-Straße 6

40547 Düsseldorf

Telefon +49 211 5235-01

Telefax +49 211 5235-100

E-Mail Duesseldorf@ES-Unternehmensgruppe.de

EversheimStuible Treiberater GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

INFOPLAN

Gesellschaft für

Wirtschaftsberatung mbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Standort Stuttgart

Rosenbergstraße 50/1

70176 Stuttgart

Telefon +49 711 99340-0

Telefax +49 711 99340-40

E-Mail Stuttgart@ES-Unternehmensgruppe.de

IBK.

Ingenieur- und Unternehmensberatung

für Versorgungswirtschaft GmbH

ES

EversheimStuible Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Stand: Dezember 2022

EversheimStuible Unternehmensgruppe

Rechtlicher Hinweis:

Bitte beachten Sie, dass diese Informationssammlung eine individuelle Beratung nicht ersetzen kann! Sie stellt keine Beratung (juristischer oder anderer Art) dar und sollte auch nicht als eine solche verwendet werden.

Die Zusammenstellung der Informationen erfolgte mit der gebotenen Sorgfalt. Gleichwohl übernehmen wir keinerlei Haftung, aus welchem Rechtsgrund auch immer, für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der enthaltenen Informationen.

ES

EversheimStuible Unternehmensgruppe