

Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
Sachsen-Anhalt

The logo for NKHR consists of the letters 'NKHR' in a bold, blue, 3D block font. The letters are slightly offset and have a metallic sheen.

NKHR-Gesamtabschluss

Modellprojekt Gesamtabschluss

Projektabschlussbericht (Praxisleitfaden zum NKHR-Gesamtabschluss)

Januar 2014

Die Mitglieder des Modellprojekts



Stadt Aken
Markt 11
06385 Aken (Elbe)



Stadt Halle
Marktplatz 1
06108 Halle (Saale)



Stadt Haldensleben
Markt 20-22
39340 Haldensleben



Landeshauptstadt Magdeburg
Julius-Bremer-Straße 8-10
39104 Magdeburg



Landkreis Mansfeld-Südharz
Rudolf-Breitscheid-Straße 20/22
06526 Sangerhausen



Hansestadt Salzwedel
An der Mönchskirche 5
29410 Salzwedel



Landkreis Altmarkkreis Salzwedel
Karl-Marx-Straße 32
29410 Salzwedel



Städte- und Gemeindebund Sachsen-Anhalt
Landesgeschäftsstelle
Sternstraße 3
39104 Magdeburg



Landkreistag Sachsen-Anhalt
Albrechtstraße 7
39104 Magdeburg

Unterstützt durch:



Ministerium für Inneres und Sport
des Landes Sachsen-Anhalt
Halberstädter Straße 2/am „Platz des 17. Juni“
39112 Magdeburg



Hochschule Harz
Domplatz 16
38820 Halberstadt



Studieninstitut für kommunale Verwaltung
Sachsen-Anhalt e.V.
Albrechtstraße 7
39104 Magdeburg

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	4
Abkürzungsverzeichnis.....	7
Anlagenverzeichnis.....	10
Literaturverzeichnis.....	101
A. Einführung.....	11
I. Ziel des Praxisleitfadens.....	11
II. Erläuterungen der Begrifflichkeiten.....	12
1. Einleitung.....	12
2. Begrifflichkeiten.....	12
3. Weitere Begrifflichkeiten.....	14
B. Elemente des kommunalen Gesamtabschlusses.....	17
I. Überblick.....	17
II. Gesamtergebnisrechnung.....	17
III. Gesamtfinanzrechnung.....	19
IV. Gesamtbilanz.....	20
V. Gesamtanhang.....	23
VI. Anlagen zum Gesamtabschluss.....	23
1. Gesamtanlagenübersicht.....	23
2. Gesamtforderungsübersicht.....	23
3. Gesamtverbindlichkeitenübersicht.....	23
4. Gesamtrechenschaftsbericht.....	23
C. Der Weg zum NKHR-Gesamtabschluss.....	24
I. Projektvorbereitung und Projektplanung.....	24
II. Vom Beteiligungsbericht zum Konsolidierungskreis.....	25
III. Vom Konsolidierungskreis zum Summenabschluss.....	25
IV. Vom Summenabschluss zum Gesamtabschluss.....	26
V. Prüfung des Gesamtabschlusses.....	28
VI. Gesamtsteuerung.....	28
D. Projektvorbereitung und Planung.....	29
I. Projektorganisation/-management.....	29
1. Personelle Ressourcen und organisatorische Strukturen.....	29

2.	Zeit- und Aufgabenplanung.....	30
II.	Gesamtabschlussrichtlinie.....	30
III.	Konsolidierungssoftware.....	31
E.	Vom Beteiligungsbericht zum Konsolidierungskreis.....	33
I.	Festlegung des Konsolidierungskreises.....	33
1.	Begriff, Zweck und Inhalt des Konsolidierungskreises.....	33
2.	Rahmenbedingungen und Ausgangspunkte.....	34
3.	Abgrenzungsschritte für die Zuordnung kommunaler Betriebe.....	34
II.	Wesentlichkeitsaspekte im Konsolidierungskreis.....	36
III.	Beispiel: Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises der LH Magdeburg.....	39
1.	Ermittlung der relevanten Beteiligungsquote(n) aus Konzernsicht.....	39
2.	Kriterium der „untergeordneten Bedeutung“ (Wesentlichkeit) aus Konzernsicht.....	42
3.	Ermittlung der tatsächlichen Kontrollmöglichkeiten aus Konzernsicht.....	44
4.	Ermittlung, ob ein „maßgeblicher Einfluss“ aus Konzernsicht vorliegt.....	45
5.	Ergebnis der Abgrenzung.....	45
IV.	Beispiel: Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises der Stadt Aken (Elbe).....	46
1.	Konsolidierungskreis.....	46
2.	Wesentlichkeit im NKHR-Gesamtabschluss der Stadt Aken (Elbe).....	46
3.	Ergebnis der Abgrenzung.....	46
V.	Beispiel: Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises des Landkreises Mansfeld-Südharz.....	47
F.	Vom Konsolidierungskreis zum Summenabschluss.....	48
I.	Aufstellung eines örtlichen Positionenplans.....	48
II.	Vereinheitlichung der Bilanzstichtage.....	51
III.	Vereinheitlichung von Ausweis, Ansatz und Bewertung sowie Aufdeckung stiller Reserven und Lasten.....	52
1.	Grundsätze der Einheitlichkeit.....	52
2.	Aufdeckung stiller Reserven und Lasten.....	55

3.	Ausnahmen von den Grundsätzen der Einheitlichkeit.....	56
IV.	Erstellung eines Summenabschlusses.....	57
G.	Vom Summenabschluss zum Gesamtabschluss.....	59
I.	Kapitalkonsolidierung.....	59
1.	Konzeptionelle Grundlagen.....	59
2.	Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode.....	60
3.	Verfahren der Equity-Methode.....	78
II.	Schuldenkonsolidierung.....	83
1.	Konzeptionelle Grundlagen.....	83
2.	Aufrechnungsdifferenzen.....	83
III.	Zwischenergebniseliminierung.....	87
IV.	Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....	89
H.	Vorschläge für rechnungslegungsbezogene Erleichterungen	91
I.	Allgemein.....	91
II.	Einzelne Vorschläge.....	91
1.	Keine zwingende Anwendung der Neubewertungsmethode im Rahmen der Vollkonsolidierung.....	91
2.	Zusammenfassung der Forderungsarten in einem Bilanzposten.....	92
3.	Verzicht auf die Anpassung von GWG-Erfassungen.....	92
4.	Verzicht auf die Anpassung von Herstellungskosten.....	93
5.	Verzicht auf die Anpassung von Bewertungsvereinfachungsverfahren.....	94
6.	Verzicht auf die Anpassung des Bilanzausweises von bezuschussten Vermögensgegenständen.....	94
7.	Verzicht auf die Umgliederung unwesentlicher Bilanzposten bzw. einzelner Geschäftsvorfälle.....	95
8.	Verzicht auf die Anpassung von Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden.....	96
9.	Verzicht auf die Umgliederung von Umsatzsteuerverdifferenzen.....	97
10.	Verzicht auf den Ausweis latenter Steuern.....	98

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angeführten/angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
BewertRL	Bewertungsrichtlinie
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
d.h.	das heißt
Doppik	Doppelte Buchführung in Konten
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
EÖB	Eröffnungsbilanz
EStG	Einkommenssteuergesetz
et al.	et alii
etc.	et cetera
evtl.	eventuell
ff.	fortfolgende
Fn.	Fußnote
gem.	gemäß
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GFW	Geschäfts- oder Firmenwert

ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GO	Gemeindeordnung
GoK	Grundsätze ordnungsgemäßer Konzernrechnungslegung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	geringwertiges Wirtschaftsgut
ER	Ergebnisrechnung
HB	Handelsbilanz
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
h.M.	herrschende Meinung
HS	Halbsatz
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
i.H.v.	in Höhe von
i.L.	in Liquidation
IMK	Innenministerkonferenz
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
KB	Kommunalbilanz
KHBV	Krankenhausbuchführungsverordnung
KG	Kommanditgesellschaft
KVSA	Kommunaler Versorgungsverband Sachsen-Anhalt
LH	Landeshauptstadt
LSA	Land Sachsen-Anhalt
max.	maximal(e)

MD	Magdeburg
NKHR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
Nr.	Nummer
o.g.	oben genannte
PBV	Pflegebuchführungsverordnung
rd.	rund
s.	siehe
S.	Satz
SIKOSA	Studieninstitut für kommunale Verwaltung Sachsen-Anhalt e.V.
sog.	so genannt(e)
T€	1.000 Euro
t_n	Periode/Haushaltsjahr n
TransPuG	Transparenz- und Publizitätsgesetz
u.a.	unter anderem, unter anderen
UB	Unterschiedsbetrag
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
vgl.	vergleiche
VÖB	Bundesverband Öffentlicher Banken
vs.	versus
z.B.	zum Beispiel

Anlagenverzeichnis

Anlage 1:	Beteiligungsstruktur der Stadt Aken (Elbe).....	99
Anlage 2:	Beteiligungsstruktur des Landkreises Mansfeld-Südharz 2008.....	100

A. Einführung¹

I. Ziel des Praxisleitfadens

Mit der Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) zum 1. Januar 2006 haben alle Kommunen in Sachsen-Anhalt spätestens zum 1. Januar 2013 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen und ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung zu erfassen. Des Weiteren sollen nach der Konzeption des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) die Kommunen spätestens zum Stichtag 31. Dezember 2016 einen Gesamtabschluss aufstellen, der wie ein Konzernabschluss in der Privatwirtschaft zu verstehen ist. Der Gesamtabschluss fasst die Jahresabschlüsse der ausgliederten kommunalen Aufgabenbereiche sowie der Beteiligungen an anderen Unternehmen zusammen. Damit wird umfassend ein der tatsächlichen Aufgabenerledigung entsprechendes Bild über die wirtschaftliche Lage und die Entwicklung der Kommune abgegeben.

Vor diesem Hintergrund haben die Kommunalen Spitzenverbände Sachsen-Anhalts eine Arbeitsgruppe aus Vertretern einzelner kreisangehöriger Gemeinden, kreisfreier Städte und Landkreise, unterstützt durch das Ministerium des Innern, der Hochschule Harz und der SIKOSA, gebildet. Unter Federführung des Städte- und Gemeindebundes Sachsen-Anhalt hat diese Arbeitsgruppe im Rahmen des Modellprojektes „Gesamtabschluss“ zum Ziel, die gesetzlichen Anforderungen an den Gesamtabschluss so zu präzisieren, dass dieser mit geringst möglichem Aufwand erstellt werden kann und dabei dennoch dem Informationsbedürfnis „Gesamtbeurteilung der Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage der Kommune“ gerecht wird.

In diesem Modellprojekt wirken die Landeshauptstadt Magdeburg, die Stadt Aken sowie der Landkreis Mansfeld-Südharz als Modellkommunen mit. Innerhalb der Modellkommunen erfolgt die beispielhafte örtliche Aufstellung eines Gesamtabschlusses. Die dabei gewonnenen Erkenntnisse fließen in den Praxisleitfaden ein. Parallel zur praktischen Erprobung in den Modellkommunen findet ein stetiger Wissenstransfer und Erfahrungsaustausch mit den übrigen Mitgliedern der Arbeitsgruppe statt.

Der Leitfaden enthält die theoretische Konzeption für die Aufstellung des kommunalen Gesamtabschlusses mit inhaltlichen Festlegungen für die praktische Erprobung im Rahmen des

¹ Inhaltlich, methodisch sowie strukturell orientiert sich der vorliegende NKHR-Praxisleitfaden am Konzept des Modellprojektes NKF-Gesamtabschluss (Nordrhein-Westfalen), 2009.

Modellprojektes. Die Theorie wird um notwendige Praxishinweise aus den aufbereiteten Arbeitsergebnissen der Modellkommunen ergänzt. Der Leitfaden wird daher sukzessiv erweitert sowie bei Bedarf überarbeitet, damit er jeweils den aktuellen Stand des Modellprojektes wieder gibt (Änderung der Rechtslage im Fortgang möglich). Bis zum Abschluss des Modellprojektes stehen die in diesem Leitfaden getroffenen Festlegungen unter dem Vorbehalt der weiteren praktischen Erprobung durch die Modellkommunen. Der Leitfaden soll als Starthilfe die Aufstellung des kommunalen Gesamtabschlusses unterstützen. **Er stellt insgesamt weder ein wissenschaftliches Ergebnis zum NKHR-Gesamtabschluss, noch ein Lehrbuch oder einen Kommentar dar.** Vielmehr sind praxisrelevante Gegebenheiten und Sachverhalte in allgemeiner Form enthalten, um aufgeworfene Fragen zu klären und brauchbare Informationen für die örtliche Anwendung allen Kommunen in Sachsen-Anhalt zur Verfügung zu stellen.

II. Erläuterung der Begrifflichkeiten

1. Einleitung

Die Erläuterung der Begrifflichkeiten dient dem Zweck, bestehende Regelungslücken aufzudecken und durch Auslegung oder Analogien zu schließen sowie begriffliche Festlegungen für das Modellprojekt zu treffen. In diesem Sinne sind die unbestimmten Rechtsbegriffe, die das NKHR geschaffen hat, mit Inhalt zu füllen und abzugrenzen. Außerdem sind die in den auf den Gesamtabschluss anzuwendenden Vorschriften des HGB enthaltenen Begrifflichkeiten den Synonymen des NKHR zuzuordnen.

2. Begrifflichkeiten

Nachfolgend werden den Begriffen des HGB die Synonyme der GO LSA und der GemHVO Doppik zugeordnet.

Mutterunternehmen

Der Begriff „Mutterunternehmen“ wird im Rahmen der Anwendung der §§ 290 ff. HGB durch den Begriff „Kommune“ ersetzt.

Tochterunternehmen

Dem Begriff „Tochterunternehmen“ ist der Begriff „Vollkonsolidierter selbstständiger Aufgabenträger“ zuzuordnen. Es handelt sich dabei um die nach § 108 Abs. 5 S.1 und Abs. 6 HS 1 GO LSA einzubeziehenden Aufgabenbereiche.

Assoziierte Unternehmen

Dem Begriff „Assoziierte Unternehmen“ entspricht das Synonym „Assoziierte selbstständige Aufgabenträger“. Es handelt sich dabei um die nach § 108 Abs. 5 S.1 und Abs. 6 HS 2 GO LSA genannten selbstständigen Aufgabenträger unter maßgeblichem Einfluss eines Konzernunternehmens (Mutter- oder Tochterunternehmen).

Beteiligungen

§ 311 Abs. 1 HGB nimmt Bezug auf § 271 Abs. 1 HGB. Dem gemäß ist der Begriff der „Beteiligung“ für die Anwendung im Gemeindehaushaltsrecht wie folgt zu definieren:

Beteiligungen sind Anteile an selbstständigen Aufgabenträgern, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesen selbstständigen Aufgabenträgern zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht und ob der selbstständige Aufgabenträger in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form besteht. Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einem selbstständigen Aufgabenträger, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieses selbstständigen Aufgabenträgers überschreiten.

Konzernabschluss

Der Begriff „Konzernabschluss“ wird durch den Begriff „Gesamtabschluss“ ersetzt.

Konzernbilanz

Der Begriff „Konzernbilanz“ wird durch den Begriff „Gesamtvermögensrechnung“ ersetzt. Im Hinblick auf die zu erwartende Änderung der GemHVO Doppik kann - wie auch im folgenden Text – stattdessen der Begriff „Gesamtbilanz“ verwendet werden.

Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung

Der Begriff „Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung“ wird durch den Begriff „Gesamtergebnisrechnung“ ersetzt.

Konzernanhang

Der Begriff „Konzernanhang“ wird durch den Begriff „Gesamtanhang“ ersetzt.

3. Weitere Begrifflichkeiten

HB II / KB II

Die in der betriebswirtschaftlichen Literatur verwendete Bezeichnung „Handelsbilanz II“ (HB II) wird im Rahmen des Gesamtabschlusses als „Kommunale Bilanz“ (KB II) bezeichnet.

ER II

Die in der betriebswirtschaftlichen Literatur im Rahmen der HB II verwendete Bezeichnung GuV II wird im Rahmen des Gesamtabschlusses als „Ergebnisrechnung II“ (ER II) bezeichnet.

Positionenplan

Der Positionenplan ist ein Instrument zur kontenbezogenen Erfassung der Bilanz- und GuV-Positionen aller zu konsolidierenden Betriebe und auch der Kernkommune bei der Überleitung zur KB II und ER II. Die Aktiva/Passiva und Aufwendungen/Erträge werden in eine einheitliche Struktur gebracht.

Vollkonsolidierung (§§ 300-309 HGB)

Eine Vollkonsolidierung erfolgt, wenn der Aufgabenträger unter einer einheitlichen Leitung der Kommune steht und die Kommune an dem Aufgabenträger im Sinne des § 271 Abs. 1 HGB dauerhaft beteiligt ist (Konzept der einheitlichen Leitung). Eine einheitliche Leitung umfasst zumindest die Einflussnahme auf die Geschäftsführung mittels gemeinsamer Beratungen innerhalb des Konzerns bzw. mittels personeller Verflechtungen oder die Abstimmung

der Geschäftspolitik und sonstiger grundsätzlicher Fragen der Geschäftsführung mit den Konzernzielen.

Des Weiteren ist eine Vollkonsolidierung vorzunehmen, wenn der Kommune bei dem Aufgabenträger im Rahmen ihrer Gesellschafterstellung folgende Rechte zustehen (Control-Konzept):

- mittel- oder unmittelbare Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter oder
- Bestellung bzw. Abberufung der Mehrheit der Unternehmensorgane (Geschäftsführer, Aufsichtsrat) oder
- Ausübung eines beherrschenden Einflusses auf Grund eines Beherrschungsvertrages oder einer Satzungsbestimmung.

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wird das Konzept der einheitlichen Leitung durch das Control-Konzept abgelöst. Dadurch erfolgt eine Erweiterung der Indizien für das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses. Der § 290 Abs. 2 HGB stellt dabei auf die Möglichkeit der Beherrschung ab. Zukünftig wird ein beherrschender Einfluss eines Mutterunternehmens stets unterstellt, wenn

- ihm bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,
- ihm bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abuberufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist;
- ihm das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrages oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens zu bestimmen oder
- es bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft). Neben Unternehmen können Zweckgesellschaften, auch sonstige juristische Personen des Privatrechts oder unselbständige Sondervermögen des Privatrechts, ausgenommen Spezial- Sondervermögen im Sinn des § 2 Abs. 3 des Investmentgesetzes, sein.

Bei der Vollkonsolidierung werden alle Positionen der Bilanz (Aktiva und Passiva) und der Ergebnisrechnung des Aufgabenträgers zu ihrem vollen Wert (d.h. zu 100%) in die Konzernrechnung aufgenommen. Das gilt nicht nur für den Aufgabenträger der zu 100% beherrscht

wird, sondern auch für nicht zu 100% beherrschte Aufgabenträger über die Kontrolle ausgeübt wird (> 50%).

Equity-Konsolidierung (§§ 311, 312 HGB)

Eine Equity-Konsolidierung erfolgt dann, wenn die Kommune einen maßgeblichen Einfluss auf den Aufgabenträger hat (Anteil der Stimmrechte 20% bis 50%). Dieser wird vermutet, wenn die Kommune bei einem anderen Unternehmen mindestens den fünften Teil der Stimmrechte der Gesellschafter innehat (vgl. § 271 Abs. 1 HGB u. § 16 Abs. 4 AktG). Ferner ist zu berücksichtigen, dass es beim maßgeblichen Einfluss nach § 311 Abs. 1 HGB nicht darauf ankommt, ob er ausgeübt werden könnte, sondern vielmehr darauf, ob er auch tatsächlich ausgeübt wird.

Indizien für einen maßgeblichen Einfluss sind zum Beispiel:

1. Zugehörigkeit eines Vertreters der Kommune zum Verwaltungsorgan oder einem gleichartigen Leitungsgremium des Beteiligungsunternehmens,
2. Mitwirkung an der Geschäftspolitik des Beteiligungsunternehmens,
3. Austausch von Führungspersonal zwischen der Kommune und dem Beteiligungsunternehmen,
4. wesentliche Geschäftsbeziehungen zwischen der Kommune und dem Beteiligungsunternehmen sowie
5. die Bereitstellung von wesentlichem technischen Know-how durch die Kommune.

Bei der Equity-Konsolidierung werden die Aufgabenträger zum anteiligen Eigenkapital in die Gesamtbilanz übernommen. Vermögen, Schulden, Aufwendungen und Erträge des Aufgabenträgers werden nicht übernommen.

B. Elemente des kommunalen Gesamtabschlusses

I. Überblick

Nach § 50 GemHVO Doppik besteht der kommunale Gesamtabschluss aus

- einer Gesamtergebnisrechnung,
- einer Gesamtfinanzrechnung,
- einer Gesamtbilanz sowie
- einem Gesamtanhang.

Als Anlagen sind dem kommunalen Gesamtabschluss beizufügen:

- Gesamtanlagenübersicht (§§ 50 i.V.m. 49 Abs. 1 GemHVO Doppik)
- Gesamtforderungsübersicht (§§ 50 i.V.m. 49 Abs. 2 GemHVO Doppik)
- Gesamtverbindlichkeitenübersicht (§§ 50 i.V.m. 49 Abs. 3 GemHVO Doppik)
- Gesamtrechenschaftsbericht (§§ 108 Abs. 8 GO LSA i.V.m. 52 GemHVO Doppik)

II. Gesamtergebnisrechnung

Die **Gesamtergebnisrechnung** ist von zentraler Bedeutung bei der Aufstellung des kommunalen Gesamtabschlusses, vergleichbar der Bedeutung der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Kommune. In ihr werden alle Aufwendungen und Erträge der Kommune und der vollkonsolidierten Aufgabenträger zusammengefasst und um Doppelerfassungen oder rein „konzerninterne“ Vorgänge bereinigt. Für die Gliederung gelten § 43 Abs. 1 und §§ 2 i.V.m. 50 GemHVO Doppik.

Die **Gesamtergebnisrechnung** ist nach dem verbindlichen Muster 13 zu §§ 43 i.V.m. 23 GemHVO Doppik mindestens wie folgt zu gliedern:

1.		Steuern und ähnliche Abgaben
2.	+	Zuwendungen und allgemeine Umlagen
3.	+	sonstige Transfererträge
4.	+	öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte
5.	+	privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen
6.	+	sonstige ordentliche Erträge
7.	+	Finanzerträge
8.	+	aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen
9.	=	Ordentliche Erträge
10.		Personalaufwendungen
11.	+	Versorgungsaufwendungen
12.	+	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen
13.	+	Transferaufwendungen
14.	+	sonstige ordentliche Aufwendungen
15.	+	Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
16.	+	bilanzielle Abschreibungen
17.	=	Ordentliche Aufwendungen
18.	=	Ordentliches Ergebnis
19.	+	außerordentliche Erträge
20.	-	außerordentliche Aufwendungen
21.	=	Außerordentliches Ergebnis
22.	=	Jahresergebnis

Nachrichtlich:

- Jahresergebnis
 +/- Entnahme aus/Zuführung zu Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses
+/- Entnahme aus/Zuführung zu Rücklagen aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses
 = Jahresergebnis nach Verrechnung mit Rücklagen
- Jahresergebnis
 - Jahresfehlbeträge aus Vorjahren
(Fehlbetragsvortrag nach § 46 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. c GemHVO Doppik
 = bereinigtes Jahresergebnis

III. Gesamtfinanzrechnung

Auf die **Gesamtfinanzrechnung** findet nach § 51 GemHVO Doppik der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nummer 2 (DRS 2) „Kapitalflussrechnung“ vom 31. August 2005 (Bundesanzeiger Nr. 164a) in der bekannt gemachten Fassung entsprechende Anwendung. Eine Kapitalflussrechnung muss folgende Punkte enthalten, um den Anforderungen von DRS 2 zu genügen:

- Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit,
- Cashflow aus Investitionstätigkeit,
- Cashflow aus Finanzierungstätigkeit,
- Veränderung des Finanzmittelfonds (Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente).

Dabei handelt es sich um Mindestgliederungen, die bei Bedarf ergänzt werden und zusätzliche Erläuterungen enthalten können. Für die Ermittlung des Ergebnisses empfiehlt es sich nur auf die Salden abzustellen.

Mit Blick auf die Struktur der kommunalen Finanzrechnung sei erwähnt, dass eine genaue Zuordnung kommunaler Finanzrechnungspositionen auf einzelne DRS 2 - Positionen sehr aufwendig ist und sich im Hinblick auf die dann notwendigen Konsolidierungsschritte in einzelnen Fällen als durchaus problematisch erweist. Vor diesem Hintergrund und der Tatsache, dass Kommunen bereits direkt erstellte „Kapitalflussrechnungen“ darlegen müssen, empfiehlt sich aus Praktikabilitätsgründen die folgende verkürzte Form der Gesamtfinanzrechnung:

1		Cashflow aus lfd. Geschäftstätigkeit
2	+	Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit
3	=	konsolidierter Cashflow aus lfd. Geschäftstätigkeit
4		Cashflow aus Investitionstätigkeit
5	+	Saldo aus Investitionstätigkeit
6	=	konsolidierter Cashflow aus Investitionstätigkeit
7		Cashflow aus Finanzierungstätigkeit
8	+	Saldo aus Finanzierungstätigkeit
9	+	Saldo aus Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven
10	=	konsolidierter Cashflow aus Finanzierungstätigkeit

11	+	Finanzmittelbestand am Anfang des Haushaltsjahres
12	=	Finanzmittelbestand am Ende des Haushaltsjahres

Derzeit lässt der § 51 GemHVO Doppik für eine Aufstellung der Gesamtfinanzzrechnung mit NKHR-Gesichtspunkten keinen Raum. Das Ministerium für Inneres und Sport LSA hat aber eine Änderung des § 51 GemHVO in Aussicht gestellt, dahingehend, dass Kommunen ein Wahlrecht eingeräumt wird und sie selbst entscheiden können, ob sie die Gesamtfinanzzrechnung wie beschrieben in aggregierter Form oder nach DRS 2² aufstellen.

IV. Gesamtbilanz

Die Gesamtbilanz ist die konsolidierte Darstellung des Gesamtvermögens der Kommune. Dabei werden sämtliche der Kommune selbst oder einem vollkonsolidierten Aufgabenträger gehörenden Vermögensgegenstände nach einheitlichen Grundsätzen (Fiktion der rechtlichen und wirtschaftlichen Einheit) erfasst. Ferner sind Doppelerfassungen (z.B. Beteiligungsbuchwert und anteiliges Eigenkapital des gleichen vollkonsolidierten Aufgabenträgers) oder rein „konzerninterne“ Sachverhalte (z.B. Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen vollkonsolidierten Aufgabenträgern der Kommune) wegzulassen.

Die Gliederung der Gesamtbilanz folgt der Gliederung der Bilanz der Kommune (§§ 50 i.V.m. 46 GemHVO Doppik). Nach § 46 Abs. 3, 4 GemHVO Doppik sind Aktiva und Passiva wie folgt zu gliedern:

² In diesem Fall empfiehlt sich die Anwendung des **Top-down-Konzeptes**, wo zur Erstellung der Gesamtfinanzzrechnung die bereits aufgestellte konsolidierte Gesamtbilanz sowie Gesamtergebnissrechnung herangezogen wird.

Aktivseite

1. Anlagevermögen:

- a) Immaterielles Vermögen,
- b) Sachanlagevermögen:
 - aa) unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - bb) bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - cc) Infrastrukturvermögen,
 - dd) Bauten auf fremden Grund und Boden,
 - ee) Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,
 - ff) Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
 - gg) Betriebsvorrichtungen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Nutzpflanzen und Nutztiere,
 - hh) geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,
- c) Finanzanlagevermögen:
 - aa) Anteile an verbundenen Unternehmen,
 - bb) Beteiligungen,
 - cc) Sondervermögen,
 - dd) Ausleihungen,
 - ee) Wertpapiere.

2. Umlaufvermögen:

- a) Vorräte,
- b) öffentlich-rechtliche Forderungen:
 - aa) öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen,
 - bb) sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (insbesondere aus Steuern, Transferleistungen),
- c) privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände:
 - aa) privatrechtliche Forderungen aus Lieferungen und Leistungen,
 - bb) sonstige privatrechtliche Forderungen,
 - cc) sonstige Vermögensgegenstände,
- d) liquide Mittel:
 - aa) Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten,
 - bb) sonstige Einlagen,
 - cc) Bargeld.

3. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten.

4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag.

Passivseite

1. Eigenkapital:

- a) Rücklagen,
 - aa) Rücklage aus der Eröffnungsbilanz,
 - bb) Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses,
 - cc) Rücklagen aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses,
- b) Sonderrücklagen,
- c) Fehlbetragsvortrag,
- d) Jahresergebnis (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag).

2. Sonderposten:

- a) Sonderposten aus Zuwendungen,
- b) Sonderposten aus Beiträgen,
- c) Sonderposten für den Gebührenaussgleich,
- d) sonstige Sonderposten.

3. Rückstellungen:

- a) Rückstellungen für Pensionen und Beihilfen,
- b) Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien,
- c) Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten,
- d) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen,
- e) sonstige Rückstellungen:
 - aa) Verdienstzahlungen in der Freistellungsphase im Rahmen der Altersteilzeit, abzugeltender Urlaubsanspruch aufgrund längerfristiger Erkrankung und ähnliche Maßnahmen,
 - bb) ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und aus Steuer- und Sonderabgabeschuldverhältnissen,
 - cc) drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren,
 - dd) drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und laufenden Verfahren,
 - ee) sonstige Verpflichtungen gegenüber Dritten oder aufgrund von Rechtsvorschriften.

4. Verbindlichkeiten:

- a) Anleihen,
- b) Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen gemäß § 41 Abs. 4 Satz 2,
- c) Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit,
- d) Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,

- e) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
- f) Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
- g) sonstige Verbindlichkeiten.

5. Passive Rechnungsabgrenzungsposten.

V. Gesamtanhang

Weiterer Bestandteil des Gesamtabschlusses ist der Gesamtanhang. Den Inhalt des Gesamtanhangs konkretisieren die §§ 50 i.V.m. 47, 41 GemHVO Doppik.

VI. Anlagen zum Gesamtabschluss

1. Gesamtanlagenübersicht

In der Gesamtanlagenübersicht sind nach §§ 50 i.V.m. 49 Abs. 1 GemHVO Doppik der Stand des Anlagevermögens zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres, die Zu- und Abgänge sowie die Zuschreibungen und Abschreibungen des *Konzerns Kommune* darzustellen. Die Gliederung entspricht § 46 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO Doppik.

2. Gesamtforderungsübersicht

Gemäß §§ 50 i.V.m. 49 Abs.2 GemHVO Doppik erfolgt in der Gesamtforderungsübersicht der Ausweis der Forderungen des *Konzerns Kommune* an Dritte. Dabei werden die verschiedenen Restlaufzeiten der Forderungen berücksichtigt. Die Gesamtforderungsübersicht ist entsprechend § 46 Abs. 3 Nr. 2 b und c GemHVO Doppik zu gliedern.

3. Gesamtverbindlichkeitenübersicht

In der Gesamtverbindlichkeitenübersicht werden nach §§ 50 i.V.m. 49 Abs. 3 GemHVO Doppik die gesamten Verbindlichkeiten des *Konzerns Kommune* gegenüber Dritten ausgewiesen. Die Restlaufzeiten der Verbindlichkeiten werden differenziert. Die Gliederung entspricht § 46 Abs. 4 Nr. 4 GemHVO Doppik.

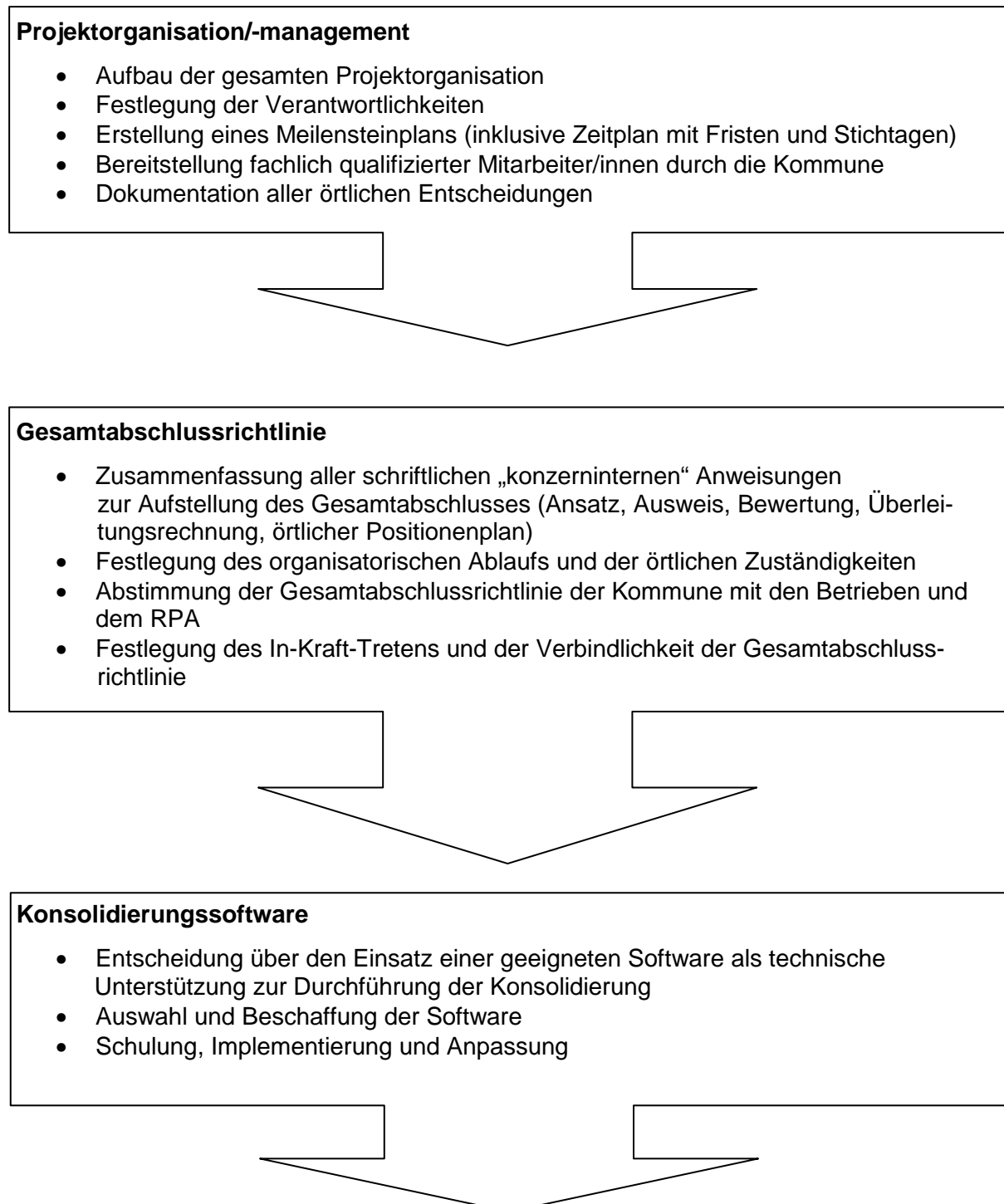
4. Gesamtrechenschaftsbericht

Gemäß § 108 Abs. 8 GO LSA ist der Gesamtabschluss durch einen zusammenfassenden Bericht zu erläutern. Die Ausgestaltung dieses Berichts regelt § 52 GemHVO Doppik.

C. Der Weg zum NKHR-Gesamtabschluss

In Kapitel C werden die empfohlenen organisatorischen Maßnahmen und Arbeitsschritte zur Konsolidierung der Jahresabschlüsse der kommunalen Unternehmen mit dem Jahresabschluss der Kommune dargestellt.

I. Projektvorbereitung und Projektplanung



II. Vom Beteiligungsbericht zum Konsolidierungskreis

Festlegung des Konsolidierungskreises

- Orientierung an der örtlichen Beteiligungsstruktur anhand des Beteiligungsberichts
- Abgrenzung des Konsolidierungskreises (§ 108 Abs.5 GO LSA)
- Identifikation von „Teilkonzernen“

III. Vom Konsolidierungskreis zum Summenabschluss

Aufstellung des Positionenplans

- Instrument zur einheitlichen Erfassung der Bilanz- und Ergebnispositionen aller voll zu konsolidierenden Betriebe
- Erarbeitung eines örtlichen Positionenplans

Vereinheitlichung der Bilanzstichtage

- Jahresabschlüsse der voll zu konsolidierenden Betriebe sollen auf den Stichtag des Gesamtabschlusses (31. Dezember) aufgestellt werden
- für zu konsolidierende Jahresabschlüsse, die vor dem Stichtag 30. September liegen, wären Zwischenabschlüsse aufzustellen

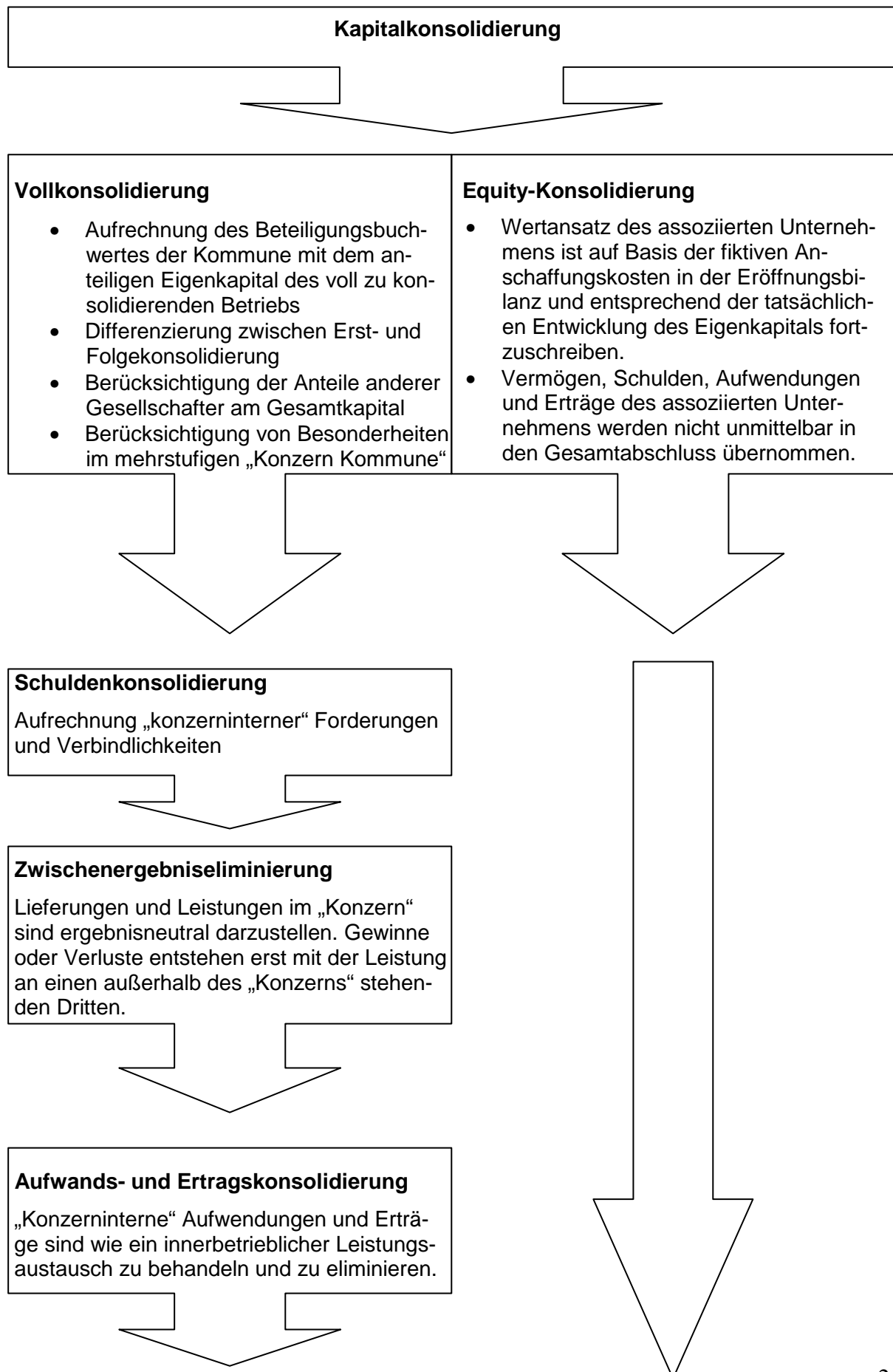
Vereinheitlichung von Ausweis, Ansatz und Bewertung sowie Aufdeckung der stillen Reserven/Lasten

- Erstellung der KB I / ER I (Vereinheitlichung des Ausweises)
- Erstellung der KB II / ER II (Vereinheitlichung des Ansatzes und der Bewertung)
- Erstellung der KB III (Aufdeckung stiller Reserven und Lasten)

Erstellung eines Summenabschlusses

- Postenweise Addition aller Einzelbilanzen auf Basis der KB II / KB III
- Postenweise Addition aller Gewinn- und Verlustrechnungen/Ergebnisrechnungen auf Basis der ER II
- Beachtung des Brutto-Prinzips

IV. Vom Summenabschluss zum Gesamtabschluss



Gesamtergebnisrechnung

- Konsolidierte Darstellung der Gesamtertragslage der Kommune
- Gliederung nach den Grundsätzen des NKHR (ergänzt um Vorschriften des HGB)

Gesamtfinanzrechnung

Gemäß § 51 GemHVO Doppik findet DRS 2 Anwendung³. Die Kapitalflussrechnung muss enthalten:

- Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit
- Cashflow aus Investitionstätigkeit
- Cashflow aus Finanzierungstätigkeit
- Veränderung des Finanzmittelfonds

Gesamtbilanz

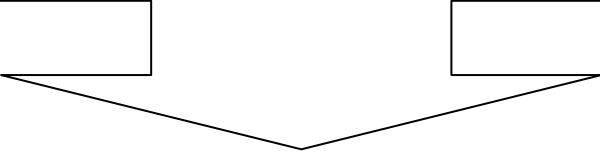
- Konsolidierte Darstellung („Konzern-Bilanz“) des Gesamtvermögens und sämtlicher Schulden der Kommune
- Gliederung, Bilanzierung und Bewertung nach den Grundsätzen des NKHR (ergänzt um Vorschriften des HGB)

Gesamtanhang

- Über die in § 41 Abs. 1 bis 4 GemHVO festgelegten Informationen hinaus weitere Erläuterungen
- In den Nr. 1 bis 9 des § 47 GemHVO Doppik sind die Pflichterläuterungen des Anhangs aufgelistet (i.V.m. § 50 GemHVO Doppik)

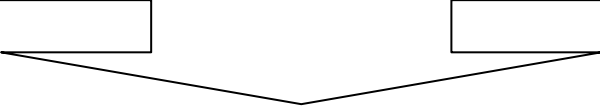
³ zukünftig Wahlrecht; s. Ausführungen unter B III.

Gesamtanlagen

- Gesamtanlagenübersicht (§ 49 Abs. 1 GemHVO Doppik)
 - Gesamtforderungsübersicht (§ 49 Abs. 2 GemHVO Doppik)
 - Gesamtverbindlichkeitenübersicht (§ 49 Abs. 3 GemHVO Doppik)
 - Gesamtrechenschaftsbericht (§ 52 GemHVO Doppik)
- 

V. Prüfung des Gesamtabschlusses

Prüfung des Gesamtabschlusses

- Örtliche Prüfung des kommunalen Gesamtabschlusses nach § 130 GO LSA
 - Einbeziehung des kommunalen Gesamtabschlusses in die überörtliche Prüfung nach § 126 GO LSA
- 

VI. Gesamtsteuerung

Gesamtsteuerung des „Konzerns Kommune“

- Beteiligungsmanagement und Beteiligungssteuerung
- Produktorientierte Gesamtplanung
- Gesamtbudgetsteuerung
- Liquiditäts-, Cashmanagement
- Zins- und Schuldenmanagement
- Zentralisierung von Dienstleistungsprozessen

D. Projektvorbereitung und Planung

I. Projektorganisation/-management

Die Erstellung eines NKHR-Gesamtabschlusses erfordert die Abgrenzung, Erfassung und Abbildung des „Konzerns Kommune“ als gesamtkommunales Konsolidierungsmodell. Bestandteile solcher Konsolidierungsmodelle sind Organisationselemente, Abläufe (Prozesse) und Merkmale (Attribute).

1. Personelle Ressourcen und organisatorische Strukturen

Im Rahmen der Vorbereitungen zur Aufstellung eines NKHR-Gesamtabschlusses ist es erforderlich, organisatorische und inhaltliche Fragen örtlich zu klären und entsprechende Festlegungen zu treffen. Zu den wesentlichen Punkten zählen:

- Bedarfsermittlung der benötigten Mitarbeiter,
- Festlegung der Organisationsstruktur (Aufbau und Ablauf),
- Detaillierte Zeit- und Umsetzungsplanung,
- Art und Umfang der Einbeziehung der einzelnen Unternehmen in den Konsolidierungskreis,
- Erstellung einer örtlichen Gesamtabschlussrichtlinie (Empfehlung),
- (EDV-) Technische Unterstützung.

Die Aufstellung eines kommunalen Gesamtabschlusses verlangt ein bestimmtes Fach- und Zusammenhangswissen aus dem Bereich der Finanzsteuerung/-buchhaltung (Konzernrechnungswesen). Es ist deshalb rechtzeitig zu prüfen, ob ein entsprechendes Fachwissen innerhalb der Verwaltung vorhanden ist. Sofern dieses Wissen nicht vorliegt oder entsprechende Kapazitäten nicht zur Verfügung stehen, müssen zusätzliche Ressourcen durch Personalschulungen oder Neueinstellungen geschaffen werden.

Unabhängig von der Größe der jeweiligen Kommune ist die organisatorische Einbindung der „Konsolidierungsstelle“ im Gesamtgefüge der örtlichen Aufbau- und Ablauforganisation zu klären. Diese kann z.B. in der Zentralen Finanzbuchhaltung oder beim Beteiligungsmanagement der Kommune angesiedelt sein. Abhängig von der Größe der Kommune bzw. vom Umfang des Konsolidierungskreises ist der personelle Bedarf dieser „Konsolidierungsstelle“ zu ermitteln. Personelle Ressourcen sind dabei auch bei den verbundenen Unternehmen und Beteiligungen im erforderlichen Umfang vorzuhalten.

2. Zeit- und Aufgabenplanung

Die kommunalen Unternehmen sind rechtzeitig in die örtlichen Projekte zu involvieren. Ferner sind entsprechende Arbeitsstrukturen, z.B. örtliche Projektgruppen, zu schaffen.

Zu beachten ist, dass auf Grund der unterschiedlichen Konsolidierungsanforderungen der Abstimmungsbedarf mit den verbundenen Unternehmen erheblich höher einzustufen ist als bei den Beteiligungen. Die einzelnen Konsolidierungsschritte sind bei der Vollkonsolidierung, die bei den verbundenen Unternehmen Anwendung findet, umfangreicher und komplexer als bei der Equity-Methode, die bei den Beteiligungen Anwendung findet. Im Rahmen der Vollkonsolidierung (§§ 300 ff. HGB) werden sämtliche Aktiva und Passiva einer Konsolidierungseinheit einbezogen. Demgegenüber steht die Berücksichtigung des anteiligen Eigenkapitals einer Beteiligung im Rahmen der Equity-Konsolidierung. Diese unterschiedliche Einbindung ist bei den personellen Ressourcen, bei der Aufgaben- und Zeitplanung sowie der (EDV-) technischen Lösung entsprechend zu berücksichtigen.

In Abhängigkeit des örtlichen Beteiligungsportfolios darf ein eventueller Schulungsbedarf innerhalb der verbundenen Unternehmen und Beteiligungen, z.B. wegen der Besonderheiten des NKHR, nicht unterschätzt werden. Die einzelnen Konsolidierungsschritte sind zeitlich und inhaltlich mit den Projektbeteiligten abzustimmen.

II. Gesamtabschlussrichtlinie

Die Gesamtabschlussrichtlinie enthält u.a. alle schriftlichen „konzerninternen“ Anweisungen zur Aufstellung des kommunalen Gesamtabschlusses sowie die Festlegung des organisatorischen Ablaufs und der örtlichen Zuständigkeiten.

Sie hat die handlungsorientierte Umsetzung des NKHR zum Ziel und dient der Aufstellung des konsolidierten Gesamtabschlusses und der Sicherstellung der Einhaltung der Grundsätze ordnungsgemäßer Konzernrechnungslegung (GoK) unter Berücksichtigung der jeweiligen örtlichen Gegebenheiten und Besonderheiten.

Die Aufstellung des NKHR-Gesamtabschlusses erfordert innerhalb des „Konzerns Kommune“ den Aufbau und die kontinuierliche Pflege eines detaillierten „Konzernberichtssystems“.

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

Die Gesamtabschlussrichtlinie beinhaltet die grundsätzlichen Anweisungen im „Konzern Kommune“. Sie entfaltet Bindungswirkung sowohl für die Kernverwaltung, als auch – im Rahmen des rechtlich Zulässigen – für die zu konsolidierenden selbständigen Aufgabenträger. Außerdem kann sie durch Ausführungsbestimmungen, etwa in Form eines Konsolidierungshandbuchs / Gesamtabschlusshandbuchs und daneben eventuell auch weiterer Detailanweisungen, ergänzt werden.

Erforderlichkeit, Art und Umfang zusätzlicher, über die eigentliche Richtlinie hinaus gehender 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 Gesamtabschlussrichtlinie (ggf. auch 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.

III. Konsolidierungssoftware

Abhängig von der Größe der Kommune und der örtlichen Beteiligungsstruktur ist die Frage nach der (EDV-)Technischen Unterstützung bei der Aufstellung eines kommunalen Gesamtabschlusses zu klären. Konzeptionelle Fragestellungen sollten frühzeitig erörtert werden, da ein entsprechender zeitlicher Vorlauf für die Auswahl und die Implementierung einer Konsolidierungssoftware sowie für entsprechende Vorarbeiten zum Erlangen von Meldedaten in den Systemen der Kernverwaltung sowie der verbundenen Unternehmen eingeplant werden müssen.

Der zeitliche Vorlauf kann verkürzt werden, wenn der kommunale Gesamtabschluss mit einer entsprechenden Standardsoftware (z.B. Microsoft Excel bzw. Microsoft Access) aufgestellt werden kann.

Im Rahmen des Modellprojektes haben sich die Modellkommunen zunächst auf die Anwendung der Standardsoftware Microsoft Excel verständigt. Bei Folgekonsolidierungen und für große Kommunen können grundsätzlich wesentliche Arbeitserleichterungen durch eine spezielle Konsolidierungssoftware erreicht werden.

Die Vorteile einer Standardsoftware liegen in der einfachen Handhabung und einer niedrigen Bereitstellungszeit. Hinzu kommt, dass die Standardsoftware im Vergleich zu einer speziellen Konsolidierungssoftware oft die kostengünstigere Variante darstellt. Als Nachteil erweist sich die ständige manuelle Datenpflege bei Verwendung einer Standardsoftware, welche mithin zu einem höheren Fehlerpotenzial bei der Datenerfassung führt.

Bei größeren Kommunen mit einem umfangreichen Konsolidierungskreis erscheint der Einsatz einer speziellen Konsolidierungssoftware als sinnvoll. Aufgrund einer automatisierten Datenübernahme existiert ein geringeres Fehlerpotenzial. Von Vorteil ist ferner, dass bei speziellen Softwarelösungen häufig eine Berichtsgenerierung integriert ist und bei Folgekonsolidierungen auf den vorhandenen Datenbestand aufgesetzt werden kann. Im Unterschied zu Standardsoftwarelösungen können spezielle Konsolidierungssoftwarelösungen allerdings hohe Anschaffungspreise und Folgekosten mit sich bringen. Weitere Nachteile sind ein erhöhter Schulungsaufwand und eventuell hoher Einrichtungsaufwand.

E. Vom Beteiligungsbericht zum Konsolidierungskreis

I. Festlegung des Konsolidierungskreises

1. Begriff, Zweck und Inhalt des Konsolidierungskreises

Der Konsolidierungskreis umfasst alle wirtschaftlich und organisatorisch selbstständigen Aufgabenträger einer Kommune, die im Wege der Vollkonsolidierung bzw. Equity-Methode in den kommunalen Gesamtabschluss einbezogen werden müssen.

Zweck der Abgrenzung des Konsolidierungskreises ist die Festlegung der selbständigen Aufgabenträger, die zusammen mit der Kernverwaltung selbst den „Konzern Kommune“ bilden und deren Beziehungen untereinander eliminiert werden müssen. Damit soll gewährleistet werden, dass jährlich die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune insgesamt so dargestellt wird, als ob es sich bei dem „Konzern Kommune“ um ein einziges „Unternehmen“ – vergleichbar mit einem Konzern – handeln würde.

Sparkassen sind nicht in den Konsolidierungskreis des kommunalen „Konzerns“ einzubeziehen, da sie wegen ihrer Besonderheiten nicht als eigener Aufgabenbereich der Kommune verstanden werden, der aus der kommunalen Verwaltung ausgegliedert worden ist. Das Modellprojekt hat sich darüber hinaus entschieden, auch die von Sparkassen gehaltenen Beteiligungen ebenfalls nicht in den Gesamtabschluss einzubeziehen. Die Anteile der Kommune an einer solchen Beteiligung sind aber im Gesamtabschluss zu berücksichtigen.

Damit ist der Inhalt des kommunalen Konsolidierungskreises umschrieben:

- Es sind die Kernverwaltung und sämtliche Aufgabenträger in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Form grundsätzlich zu erfassen (Vollständigkeitsgrundsatz, Weltabschlussprinzip).
- Aufgabenträger, die unter der einheitlichen Leitung oder einem beherrschenden Einfluss der Kommune stehen (§ 108 Abs. 6 S. 1 GO LSA) werden im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss einbezogen.
- Aufgabenträger unter maßgeblichem Einfluss der Kommune (§ 108 Abs. 6 S. 2 GO LSA) werden „at Equity“ (Equity-Methode) in den Gesamtabschluss einbezogen.

- Aufgabenträger, die für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune von untergeordneter Bedeutung sind, brauchen nicht in den Konsolidierungskreis einbezogen werden (§ 108 Abs. 5 S. 2 GO LSA).

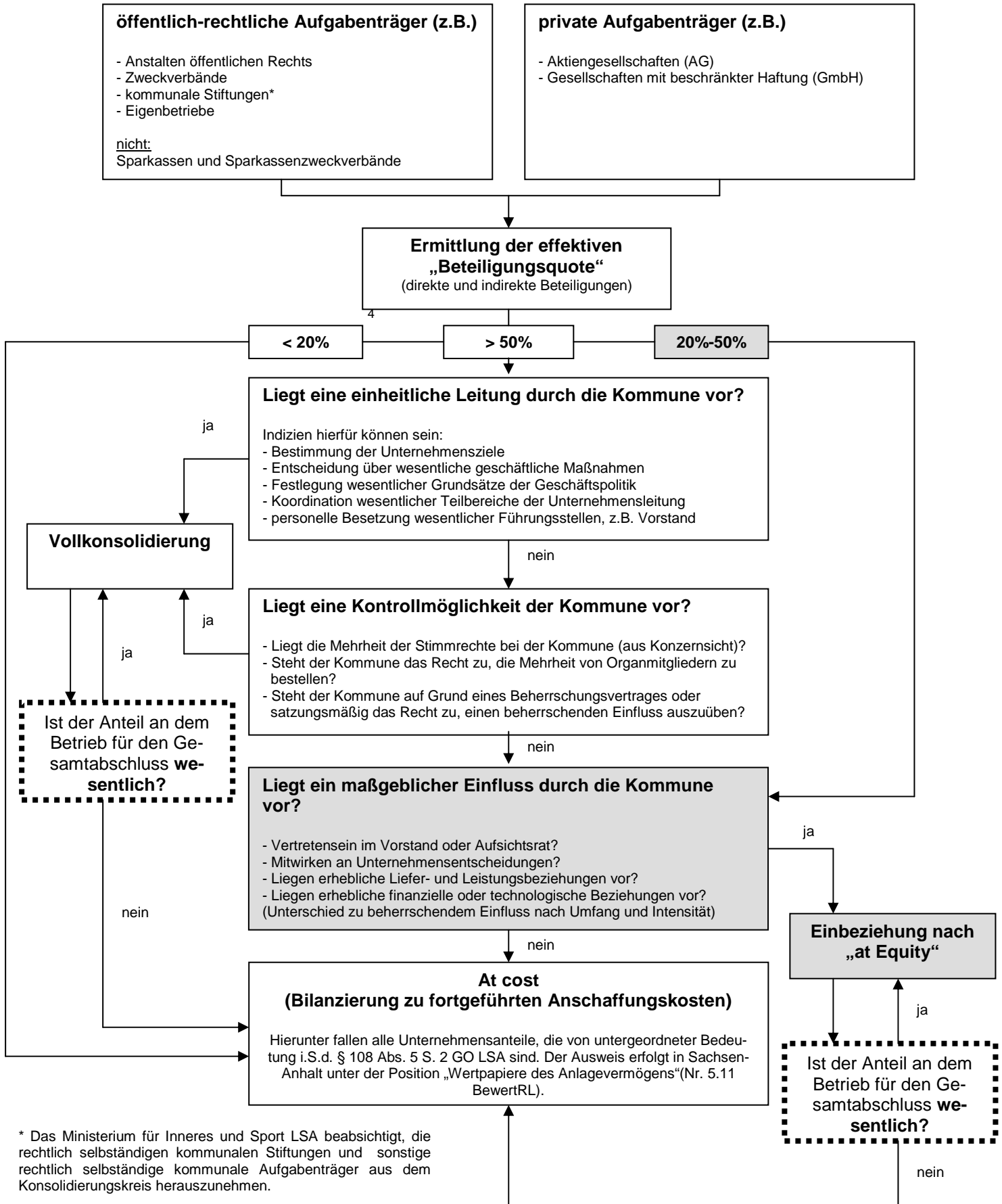
2. Rahmenbedingungen und Ausgangspunkte

Zur Bestimmung des örtlichen Konsolidierungskreises für Zwecke des NKHR - Gesamtabchlusses ist zunächst die Beteiligungsstruktur der Kommune zu analysieren. In der Praxis können die Kommunen hierfür auf den Beteiligungsbericht nach § 118 GO LSA zurückgreifen. Die im Beteiligungsbericht enthaltene differenzierte Darstellung kommunaler Unternehmen kann unmittelbar bei den Prüfschritten zur Festlegung des Konsolidierungskreises genutzt werden. Die Beteiligungsübersichten der Modellkommunen sind in den Anlagen I bis III dargestellt.

Einen weiteren Ausgangspunkt stellt die kommunale Eröffnungsbilanz dar, da hier erstmalig eine systematische Gliederung des Finanzanlagevermögens durch die Kommunen vorgenommen wurde. Bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz waren bereits die kommunalen Unternehmen unter Berücksichtigung der Erfordernisse des kommunalen Gesamtabchlusses zu untergliedern und dahingehend zu prüfen, ob und ggf. in welchem Umfang sie unter den Finanzanlagen als kommunale Vermögensgegenstände anzusetzen sind. Dabei war auch bereits darauf zu achten, ob Dritte an einem kommunalen Unternehmen beteiligt sind.

3. Abgrenzungsschritte für die Zuordnung kommunaler Betriebe

Entscheidend für die Berücksichtigung eines kommunalen Unternehmens muss seine Einbeziehung in die wirtschaftliche Tätigkeit des gesamten „Konzerns Kommune“ sein. Die Festlegung, welche Aufgabenträger in den Konsolidierungskreis einzubeziehen sind, ist für die Aufstellung des kommunalen Gesamtabchlusses von besonderer Bedeutung. Zur Unterstützung der Kommunen bei der örtlichen Abgrenzung des Konsolidierungskreises sollte das nachfolgende Prüfraster zur Anwendung kommen.



* Das Ministerium für Inneres und Sport LSA beabsichtigt, die rechtlich selbständigen kommunalen Stiftungen und sonstige rechtlich selbständige kommunale Aufgabenträger aus dem Konsolidierungskreis herauszunehmen.

⁴ Einzelfallprüfungen können auch bei einer unter 20% liegenden Beteiligung zu einer anderweitigen Einschätzung hinsichtlich der Einflussmöglichkeiten der Kommune führen.

II. Wesentlichkeitsaspekte im Konsolidierungskreis

Gemäß § 108 Abs. 5 S. 2 GO LSA brauchen Aufgabenträger, die für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage von untergeordneter Bedeutung sind, nicht in den kommunalen Gesamtabschluss einbezogen werden. Sollen mehrere Aufgabenträger aus Wesentlichkeitsgründen nicht konsolidiert werden, hat eine Konsolidierung dennoch zu erfolgen, wenn diese in ihrer Summe nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung hat sich grundsätzlich am Gesamtbild aller Umstände zu orientieren. Eine erste Einschätzung der untergeordneten Bedeutung kann anhand der nachfolgend aufgeführten Verhältniszahlen vorgenommen werden. Für die zahlenmäßige Überprüfung werden die (nicht konsolidierten) Einzelabschlüsse zu Grunde gelegt. Eine detaillierte Überleitung zur kommunalen Struktur ist an dieser Stelle nicht erforderlich. In die hier genannte Summenbilanz/Summenergebnisrechnung sind alle verbundenen Unternehmen unabhängig von ihrer späteren Bedeutung einzubeziehen.

Für verbundene Unternehmen können folgende Verhältniskennzahlen für die einzelnen Lagen zur Analyse herangezogen werden:

- Vermögenslage
Anlagevermögen des einzelnen Aufgabenträgers / Anlagevermögen aus der Summenbilanz
Umlaufvermögen des einzelnen Aufgabenträgers / Umlaufvermögen aus der Summenbilanz
Bilanzsumme des einzelnen Aufgabenträgers / Summenbilanzsumme
- Schuldenlage
Fremdkapital des einzelnen Aufgabenträgers / Fremdkapital aus der Summenbilanz

Sonderposten sind entsprechend ihrer Eigenart dem Fremd- oder Eigenkapital zuzuordnen. Ist eine Zuordnung nicht möglich, kann eine sachgerechte Schätzung erfolgen.
- Ertragslage
Summe aller Erträge des einzelnen Aufgabenträgers / Summe aller Erträge aus der Summenergebnisrechnung

Summe aller Aufwendungen des einzelnen Aufgabenträgers / Summe aller Aufwendungen aus der Summenergebnisrechnung

Die Summe aller Erträge bzw. Aufwendungen beinhaltet sowohl die ordentlichen als auch die außerordentlichen Positionen. Sofern eine detaillierte Betrachtung im Einzelfall notwendig ist, richtet sich die Einordnung der Ertrags- und Aufwandsarten nach dem Gliederungsschema der GemHVO Doppik.

- Finanzlage

Da die Kommune gesetzlich nicht zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung verpflichtet ist (in Abgrenzung zur Gesamtfinanzenrechnung nach § 51 GemHVO Doppik), wird hilfsweise die Finanzrechnung aus dem Einzelabschluss der Kommune herangezogen. Die einzelnen Cashflows können alternativ auf ihre Wesentlichkeit hin untersucht werden:

Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit des einzelnen Betriebes (entspricht hilfsweise Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit bei der Kommune) / Summe aller Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit (inkl. Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit der Kommune)

Cashflow aus der Investitionstätigkeit des einzelnen Betriebes (entspricht hilfsweise Saldo aus Investitionstätigkeit bei der Kommune / Summe aller Cashflows aus der Investitionstätigkeit (inkl. Saldo aus Investitionstätigkeit der Kommune)

Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit des einzelnen Betriebes (entspricht hilfsweise Saldi aus Finanzierungstätigkeit und Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven bei der Kommune) / Summe aller Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit (inkl. Saldi aus Finanzierungstätigkeit und Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven der Kommune)

Alternativ können statt saldierter Größen die Ein- und Auszahlungen unsaldiert betrachtet werden. Bei indirekter Ermittlung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit können vereinfachend die positiven Beträge als Einzahlungen und die negativen Positionen als Auszahlungen berücksichtigt werden.

Neben den o.g. Verhältniszahlen können z.B. auch die nachfolgenden Kriterien bei der Festlegung der untergeordneten Bedeutung relevant sein:

- Wesentliche Belastung des „Konzernergebnisses“ durch strukturelle Verluste

- Abbildung von wesentlichen Risiken oder Verpflichtungen ist durch die Nichteinbeziehung eines verbundenen Unternehmens nicht möglich
- Wesentliche Verzerrung von Einzelposten (z.B. Grundvermögen) durch die Nichteinbeziehung eines verbundenen Unternehmens
- Bestimmen außerordentliche Einflüsse das Ergebnis eines verbundenen Unternehmens in einem Jahr maßgeblich, sollten diese gesondert betrachtet werden.

Für die assoziierten Unternehmen können folgende Verhältniszahlen von Bedeutung sein:

- Vermögens-/Schuldenlage

Differenz zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des einzelnen Aufgabenträgers / Bilanzsumme aus der Summenbilanz oder Anlagevermögen aus der Summenbilanz

- Ertragslage

Das anteilige erzielte Ergebnis des einzelnen Aufgabenträgers muss dahingehend untersucht werden, ob ein wesentlicher Einfluss auf die Gesamtertragslage besteht. Bezugsgrößen könnten z.B. die Beteiligungserträge, das Finanz- oder das Jahresergebnis sein.

- Finanzlage

Die Finanzlage wird grundsätzlich durch Gewinnausschüttungen begünstigt und durch Kapitalzuführungen an assoziierte Unternehmen belastet, unabhängig davon, ob es sich um eine Einbeziehung „at equity“ oder „at cost“ handelt. Daher ist eine weitergehende Prüfung der Finanzlage nicht erforderlich.

Sofern nach der Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises kein voll zu konsolidierender Aufgabenträger, einschließlich deren Summe, vorhanden ist, entfällt die Verpflichtung zur Aufstellung eines kommunalen Gesamtabschlusses. Gleiches gilt auch, wenn ausschließlich Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung vorhanden sind.

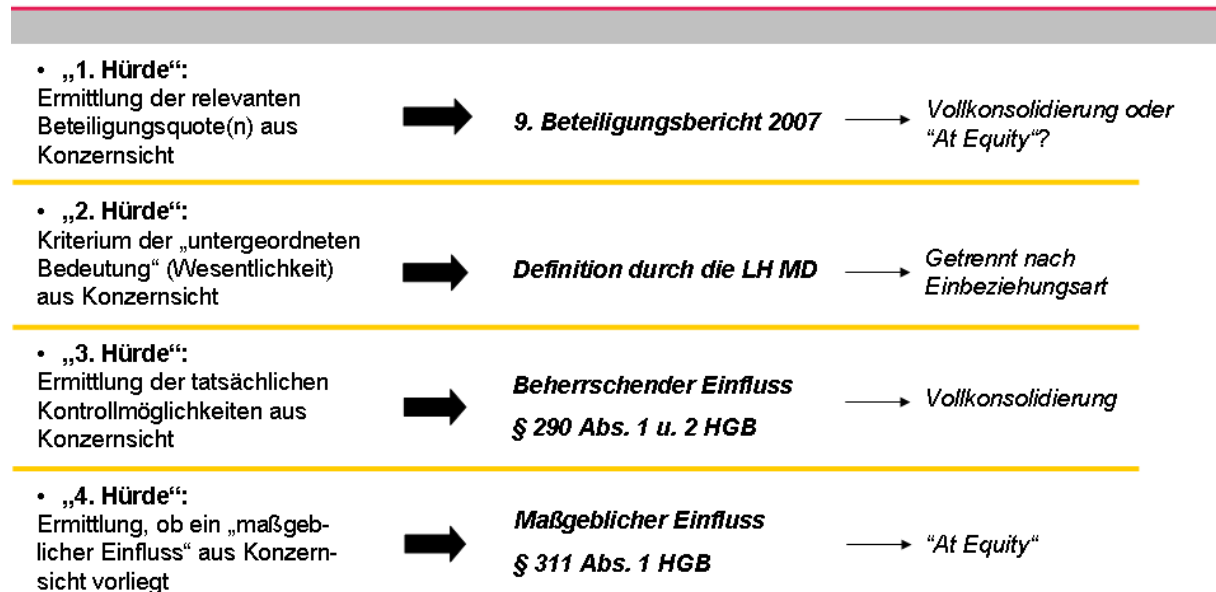
III. Beispiel: Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises der Landeshauptstadt Magdeburg

Zur Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises orientierte sich die Landeshauptstadt Magdeburg an einem von ihr erarbeiteten Abgrenzungsschema, welches nachfolgend dargestellt ist.

Landeshauptstadt
Magdeburg



Abgrenzungsschema



1. Ermittlung der relevanten Beteiligungsquote(n) aus Konzernsicht – „1. Hürde“

a) Datenerhebung

Hilfreich für die Abgrenzung des Konsolidierungskreises war für die Landeshauptstadt Magdeburg die Übernahme des Organigramms aus dem Beteiligungsbericht, das sämtliche Beteiligungen sowie prozentuale Verflechtungen innerhalb des Konzerns Kommune aufführt und somit die weiteren Abgrenzungsschritte erleichtert.

b) Erste Abgrenzungsschritte und grundlegende Rechtsnormen

In einem ersten Abgrenzungsschritt wurden die Beteiligungen dahingehend untersucht, inwieweit folgende Kriterien zutreffen:

- Handelt es sich bei dem selbstständigen Aufgabenträger um ein „Konzernunternehmen“ gemäß § 50 GemHVO Doppik i.V.m. § 108 GO LSA sowie §§ 300 bis 309 HGB?
 - Hierzu zählen grundsätzlich selbstständige Aufgabenträger in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form.
 - Unternehmen und Einrichtungen des Privatrechts sind einzubeziehen, sofern sie unter der einheitlichen Leitung der Kommune stehen oder die Kommune auf sie einen beherrschenden Einfluss hat.
 - Ferner sind die selbstständigen Aufgabenträger einzubeziehen, wenn sie für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune zu vermitteln, von Bedeutung sind. Dies ist gegeben bei:
 - Sondervermögen gemäß § 110 GO LSA,
 - Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit (einschließlich mittelbarer Beteiligungen),
 - Zweckverbänden und Arbeitsgemeinschaften nach dem Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit, bei denen die Gemeinde Mitglied ist,
 - rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen und
 - sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern, deren Finanzbedarf auf Grund von Rechtsverpflichtungen überwiegend durch die Kommune gesichert wird.
 - Eine Ausnahmekonvention besteht bei Sparkassen. Die Stadtparkasse bzw. Sparkassenzweckverbände werden weder in den Einzelabschluss noch in den Gesamtabschluss aufgenommen. Ferner gelten die Rechte (hier: Beteiligungen) der Stadtparkasse nicht als dem „Konzern Kommune“ zustehende Rechte. Beteiligungskonstellationen, in denen die Landeshauptstadt Magdeburg und die Stadtparkasse Magdeburg Gesellschafter sind, konnten vernachlässigt werden, da dementsprechende Beteiligungen im Vollkonsolidierungskreis nicht enthalten sind.
 - Die selbstständigen Aufgabenträger müssen in den Gesamtabschluss nicht einbezogen werden, sofern sie für die Verpflichtung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune zu vermitteln, von untergeordneter Bedeu-

tung sind. Dies ist im Bericht zum Gesamtanhang (§ 52 GemHVO Doppik) zu erläutern.

Sofern die Abgrenzungskriterien negativ beurteilt wurden, mit der Folge, dass kein verbundenes Unternehmen vorliegt, sind folgende Beteiligungen aus dem Konsolidierungskreis entfernt worden:

- Beteiligungen, auf die auf Grund ihrer unmittelbaren, unter 20% liegenden, Beteiligungshöhe kein entsprechender maßgeblicher Einfluss ausgeübt werden kann,
- Untergesellschaften eines verbundenen Unternehmens mit einer „Konzern-Beteiligungsquote“ von unter 20% bei multiplikativer Verknüpfung⁵ und
- Untergesellschaften assoziierter Unternehmen.

Danach wurde der Konsolidierungskreis um die städtischen Eigenbetriebe erweitert, so dass nun der Kreis der Beteiligungsgesellschaften, die vor der eingehenden Prüfung der Wesentlichkeit gemäß § 296 Abs. 2 HGB im Wege der Vollkonsolidierung bzw. der at Equity-Konsolidierung in den kommunalen Gesamtabschluss einbezogen werden, vollständig gezeigt werden konnte.

c) Besonderheiten bei Teilkonzernen

Neben der Eliminierung von „untergeordneten“ Unternehmen wurden zwei städtische Teilkonzerne dahingehend untersucht, ob zwischen den Beteiligungen der genannten Unternehmen, die voll zu konsolidieren wären, und anderen Konzerngesellschaften des „Konzerns“ Landeshauptstadt Magdeburg Leistungsbeziehungen bestehen.

Hierzu wurde von den Verantwortlichen der Teilkonzerne mitgeteilt, dass Leistungsbeziehungen auch zu anderen Konzerngesellschaften bestehen. Insofern konnten die beiden Teilkonzerne nicht wie ein jeweils einziges Unternehmen betrachtet werden. Dieser Sachverhalt führte dazu, dass für die Erstellung des kommunalen Gesamtabschlusses nicht auf die Konzernabschlüsse, sondern nur auf die entsprechenden Einzelabschlüsse aufgesetzt werden konnte.

⁵ Im Teilprojekt LH Magdeburg wurde in diesem Fall die multiplikative Methode angewendet. Generell erfolgt die Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach der additiven Methode, während die Bestimmung der Beteiligungsquoten im Rahmen der Kapitalkonsolidierung entweder nach der additiven oder multiplikativen Methode erfolgt (vgl. Ausführungen a.a.O., Fn 6).

2. Kriterium der „untergeordneten Bedeutung“ (Wesentlichkeit) aus Konzernsicht – „2.Hürde“

Gemäß § 108 Abs. 5 S. 2 GO LSA bzw. § 296 Abs. 2 S. 1 HGB muss ein selbstständiger Aufgabenträger nicht in den Gesamtabschluss einbezogen werden, sofern er für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist. Da der Begriff „untergeordnete Bedeutung“ einen unbestimmten Rechtsbegriff darstellt, bedarf es einer Einzelfallbetrachtung.

Als Kriterium für die Bestimmung der Wesentlichkeit wurde in der Landeshauptstadt Magdeburg die **Vermögenslage**, mit den Orientierungsgrößen **Bilanzsumme** und **Anlagevermögen**, herangezogen. Weiterhin lag bei der Abgrenzung die Annahme zu Grunde, dass die Bilanzsumme der Eröffnungsbilanz⁶ der Landeshauptstadt Magdeburg rd. 2 Mrd. € wird, wovon ca. 95% Anlagevermögen sind.

Hinsichtlich der Orientierungsgrößen wurde berücksichtigt, dass oftmals bei privatwirtschaftlichen Unternehmen Schwellenwerte von 3% bis 5% der Ergebnisse (summiert) von allen Gesellschaften, die von untergeordneter Bedeutung sind, als Maßgröße angesetzt werden, ob ein Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen wird oder nicht.⁷

Bilanzsumme

- Erstes Wesentlichkeitskriterium ist der prozentuale Anteil der Bilanzsumme der Einzelabschlüsse an der Bilanzsumme der Summenbilanz (KB I – Ebene) der Beteiligungen. Die Summe der als unwesentlich eingeschätzten Beteiligungen beträgt dabei weniger als **5%**. Danach wurden 18 Beteiligungen als unwesentlich eingestuft.
- Weiteres Wesentlichkeitskriterium ist der prozentuale Anteil der Bilanzsumme der Einzelabschlüsse an der Konzern-Summen-Bilanzsumme auf KB I – Ebene (entspricht der Summe der Bilanzsummen der Einzelabschlüsse und der Bilanzsumme der Eröffnungsbilanz⁸ der Landeshauptstadt Magdeburg). Die Summe der als unwesentlich eingeschätzten Beteiligungen beträgt weniger als **3%**. Zusätzlich zu den o.g.

⁶ Hierbei ist zu berücksichtigen, dass es sich um die Eröffnungsbilanz des Jahres 2010 handelt. Im Projektverlauf wird die EÖB 2010 mit den dort enthaltenen Werten als fingierte Schlussbilanz des Jahres 2007 betrachtet, da sich die LH MD im Jahr 2007 und zu Beginn des Modellprojektes noch in der Kameralistik befand und die Werte der EÖB 2010 somit die erste doppische Datenbasis seitens der LH MD darstellen.

⁷ Vgl. BAETGE, KIRSCH, THIELE: Konzernbilanzen, 7. Auflage, S. 134 f.

⁸ Zur Problematik „Eröffnungsbilanz“ sind die Ausführungen der Fn. 2 zu berücksichtigen.

18 Beteiligungen ist eine weitere Beteiligung als unwesentlich eingestuft und aus dem Konsolidierungskreis entfernt worden.

Anlagevermögen

- Drittes Wesentlichkeitskriterium bildet der prozentuale Anteil des Anlagevermögens der Beteiligungen am Gesamt-Anlagevermögen der Beteiligungen. Die Summe der als unwesentlich eingeschätzten Beteiligungen ist kleiner als **5%**.
- Ebenso Wesentlichkeitskriterium ist der prozentuale Anteil des Anlagevermögens der Beteiligungen am geschätzten Anlagevermögen (ca. 95% der geschätzten Bilanzsumme) in der Eröffnungsbilanz der Landeshauptstadt Magdeburg. Die Summe der als unwesentlich eingeschätzten Beteiligungen ist kleiner als **3%**.

Als unwesentlich wurden selbige Beteiligungen wie beim Kriterium Bilanzsumme eingestuft.

Bei den Abgrenzungskriterien wurden die voll zu konsolidierenden und nach der Equity-Methode einzubeziehenden Beteiligungen gesondert betrachtet. Bei den assoziierten Unternehmen erfolgte die Abgrenzung ausschließlich an der Orientierungsgröße „Bilanzsumme“, nach erwähnter Verfahrensweise. Im Ergebnis dessen wurde 8 weiteren Beteiligungen eine untergeordnete Bedeutung attestiert.

Im Rahmen des Modellprojektes wurde „Wesentlichkeit“ bei Vorliegen des Kriteriums „Eigenbetrieb“ gleichermaßen angenommen. Der Gesetzgeber räumt aber fernerhin die Möglichkeit ein, jeden einzelnen Eigenbetrieb einer Wesentlichkeitsprüfung zu unterziehen. Unter Verwaltungseffizienz Gesichtspunkten sollte eine Kommune die Möglichkeit haben, Eigenbetriebe mit einer bspw. überproportional geringen Bilanzsumme oder kaum vorhandenen Anlagevermögen etc. nicht in den kommunalen Gesamtabschluss einzubeziehen, da sich im Gegenzug auch kein Mehrnutzen an Informationen ergeben würde. Vor allem größere Kommunen dürften hieran ein Interesse haben, da die Anzahl von Eigenbetrieben höher als in vergleichsweise kleineren Kommunen ist.

3. Ermittlung der tatsächlichen Kontrollmöglichkeiten aus Konzernsicht – „3. Hürde“

Gemäß § 108 Abs. 6 GO LSA sind die in § 108 Abs. 5 GO LSA benannten Aufgabenträger nach den §§ 300 – 309 HGB voll zu konsolidieren, sofern diese unter einem beherrschenden Einfluss der Kommune stehen. Durch den Verweis auf die §§ 300 – 309 HGB findet der § 290 HGB analog Anwendung (Beachtung des direkten Verweises auf § 290 HGB aus § 108 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 GO LSA für mittelbare Beteiligungen).

Nach § 290 Abs. 1 HGB muss das Mutterunternehmen auf die Tochterunternehmen einen unmittel- oder mittelbaren beherrschenden Einfluss ausüben können. Mit der Einführung des BilMoG erfolgt die Ablösung des Konzepts der einheitlichen Leitung durch das „Control-Konzept“ (siehe Ausführungen unter A II 3). Für die Annahme eines beherrschenden Einflusses stellt § 290 Abs. 2 HGB auf die Möglichkeit der Beherrschung ab. Danach besteht stets beherrschender Einfluss u.a. bei der Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter (§ 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB).

Nach Prüfung der „ersten und zweiten Hürde“ sind neben den Eigenbetrieben 6 Beteiligungen verblieben.

Dabei handelt es sich um sechs Beteiligungen, davon fünf unmittelbare und eine mittelbare Beteiligung. Bei den unmittelbaren Beteiligungen ist eine Mehrheitsbeteiligung aus den Anteilen der LH Magdeburg direkt ablesbar. Bei der Berechnung der Beteiligungsquote der LH Magdeburg an einer 100%igen Tochter einer unmittelbaren Beteiligung i.H.v. 54%, ist § 16 Abs. 4 AktG i.V.m. § 271 Abs. 1 S. 4 HGB zu berücksichtigen.

In diesem Fall liegt eine sog. mehrstufige Mehrheitsbeteiligung vor. Die Landeshauptstadt Magdeburg ist unmittelbar zu 54% an der eigenen Tochtergesellschaft und mittelbar über die sog. Mittlerfunktion des Abhängigkeitsverhältnisses zu 100% an deren Tochter beteiligt. Hier zeigt sich, dass die additive Zurechnung zu sinnvollen Ergebnissen führt; denn wenn die LH Magdeburg auf die unmittelbare Beteiligung einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (s. § 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB), dann kann die LH Magdeburg über diese Beteiligung auch indirekt auf deren Tochter Einfluss nehmen. Eine sog. multiplikative Verknüpfung, die hier ebenfalls zu einer Mehrheitsbeteiligung von 54% ($0,54 \times 1$) führen würde, hat im Rahmen der Ermittlung von Mehrheitsbeteiligungen i.S.d. § 16 Abs. 4 AktG keine Bedeutung⁹. Die multiplikative Verknüpfung würde dann zur Anwendung kommen, wenn ein evtl. Ausschüttungsan-

⁹ Vgl. KÜTING / WEBER: Der Konzernabschluss, 10. Auflage, 2006, S. 27.

teil, der von der „Enkeltochter“ (mittelbare Beteiligung) über die Tochtergesellschaft (unmittelbare Beteiligung) an die LH Magdeburg nach oben ausgeschüttet wird, zu bestimmen ist. Folglich stünden der LH Magdeburg 54% des von der „Enkeltochter“ zur Ausschüttung verwendeten Jahresergebnisses zu.

Im Zuge dessen bleibt festzuhalten, dass auf alle sechs o.g. Beteiligungen ein beherrschender Einfluss seitens der LH Magdeburg ausgeübt werden kann.

4. Ermittlung, ob ein „maßgeblicher Einfluss“ aus Konzernsicht vorliegt – „4. Hürde“

Gemäß § 108 Abs. 6 GO LSA sind die Jahresabschlüsse der in § 108 Abs. 5 GO LSA benannten Aufgabenträger nach den §§ 311 und 312 HGB zusammenzufassen, sofern die Kommune einen maßgeblichen Einfluss auf die entsprechenden Aufgabenträger ausübt. Der maßgebliche Einfluss ist in diesem Fall tatsächlich auszuüben. Die einschlägigen Indizien für das Ausüben eines maßgeblichen Einflusses wurden bereits erläutert (siehe Ausführungen unter A II 3).

Nach Prüfung der „2. Hürde“ ist ein einziges assoziiertes Unternehmen verblieben. Nach Prüfung der Sachlage wurde festgestellt, dass keine Indizien für die tatsächliche Ausübung eines maßgeblichen Einfluss vorliegen. Im Zuge dessen erfolgte die Streichung aus dem Konsolidierungskreis.

5. Ergebnis der Abgrenzung

Die durchgeführte Abgrenzung, einhergehend mit Prüfung aller „Hürden“, führte zu dem Konsolidierungskreis für das Jahr 2007.

Da eine Einbeziehung der ausgewählten Beteiligungen und Eigenbetriebe einen im Rahmen des Modellprojektes unverhältnismäßig hohen Aufwand verursacht hätte, verbunden mit Schwierigkeiten bei der Eruierung der entsprechenden Jahresabschlusswerte und Geschäftsprozesse in 2007, hat sich die Landeshauptstadt Magdeburg im Fortgang der Aufstellung eines beispielhaften Gesamtabschlusses auf eine Einbeziehung nachfolgend der Eigenbetriebe beschränkt.

Im Rahmen eines sich anschließenden Modellprojektes in der LH Magdeburg, soll in einem zweiten Schritt, auf der Basis der Jahresabschlüsse 2010, eine vollständige Konsolidierung aller dann in Betracht kommenden Beteiligungen erfolgen.

IV. Beispiel: Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises der Stadt Aken (Elbe)

1. Konsolidierungskreis

In einem ersten Abgrenzungsschritt wurden die Beteiligungen dahingehend untersucht, inwieweit folgende Kriterien zutreffen:

Beherrschender Einfluss	> 50%	Vollkonsolidierung
Maßgeblicher Einfluss	> 20%	Equity-Methode
Bloße Beteiligung	bis 20 %	AK/HK-Ausweis in der Bilanz

Die Anwendung auf die verselbständigten Aufgabenträger der Stadt Aken ergab folgendes Ergebnis:

Bezeichnung	Art der Beteiligung	Anteil an der Beteiligung	Schlussfolgerung
Eigenbetrieb Stadtwerke Aken	Eigenbetrieb	100 %	Vollkonsolidierung
Hafenbetrieb Aken GmbH	Eigengesellschaft	100 %	Vollkonsolidierung
Abwasserzweckverband Aken	Zweckverband	10 von 31 Stimmen, das sind 32,3 %	Equity-Methode

2. Wesentlichkeit im NKHR-Gesamtabschluss der Stadt Aken (Elbe)

Die Bilanzsumme der verselbständigten Aufgabenträger wurde als Kriterium herangezogen. Wobei davon ausgegangen wurde, dass Unternehmen, die unterhalb von 3-5% unter der Bilanzsumme der Stadt Aken liegen, von untergeordneter Bedeutung sind.

3. Ergebnis der Abgrenzung

Die dargestellte Abgrenzung führte dazu, dass der Eigenbetrieb Stadtwerke Aken, die 100%ige Tochter Hafenbetrieb Aken GmbH sowie der Abwasserzweckverband Aken als wesentlich zu betrachten und in den Konsolidierungskreis aufzunehmen sind (s. Anlage 1).

Demzufolge wurden sämtliche verselbständigte Aufgabenträger der Stadt Aken in den Konsolidierungskreis aufgenommen, was wiederum aus der Größe der Stadt und der damit verbundenen Anzahl an Ausgliederungen resultiert.

V. Beispiel: Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises des Landkreises Mansfeld-Südharz

Im Landkreis Mansfeld-Südharz hat man sich ausschließlich am Beteiligungsorganigramm mit den darin enthaltenen prozentualen Verflechtungen (s. Anlage 2) orientiert. Danach werden sämtliche Eigenbetriebe voll konsolidiert.

Ebenfalls voll konsolidiert werden alle Gesellschaften, an denen der Landkreis Mansfeld-Südharz mit mehr als 50% beteiligt ist (Recycling- und Entsorgungs-Service Sangerhausen GmbH, Verkehrsgesellschaft Südharz mbH). Nicht berücksichtigt wurden dabei die zwei Gesellschaften, die liquidiert werden (Technologie- und Gründerzentrum Mansfelder Land GmbH i.L. / Entwicklungsgesellschaft Seengebiet Mansfelder Land GmbH i.L.).

Die folgenden Gesellschaften wurden nach der at Equity-Methode in den Gesamtabschluss einbezogen:

- Gesellschaft für Sanierung und Strukturentwicklung Mansfelder Land mbH,
- ROMONTA Standortgesellschaft mbH und
- Kommunale Ökologische Sanierungsgesellschaft mbH.

F. Vom Konsolidierungskreis zum Summenabschluss

I. Aufstellung eines örtlichen Positionenplans

Der Positionenplan dient der Vorbereitung einer praxisorientierten kontenbezogenen Erfassung des Inhalts der einzelnen Jahresabschlüsse für den kommunalen Gesamtabschluss. Wesentliche Zielsetzung des Positionenplans ist eine Abstimmung des erforderlichen Meldeumfangs mit den „Konzernunternehmen“. Er gilt ausschließlich für die in den Vollkonsolidierungskreis einzubeziehenden Aufgabenträger. Im Positionenplan müssen insbesondere die „konzerninternen“ Geschäftsbeziehungen vollständig abgebildet werden.

Ein Positionenplan (auch „Konzern“-Positionenplan oder Mapping-Plan genannt), gibt die Struktur der Summenbilanz (bzw. Gesamtbilanz) und der Summenergebnisrechnung (bzw. Gesamtergebnisrechnung) auf der Kontenebene an. Im Positionenplan wird festgelegt, in welche Positionen der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung die Bilanz- und GuV-Posten der voll zu konsolidierenden Aufgabenträger und die Einzelabschlussposten der Kommune eingehen sollen. Dieser Prozess der Vereinheitlichung der Abschlussposten, die von den Strukturen der Bestandteile des kommunalen Gesamtabschlusses vorgegeben werden, wird auch als Mapping bezeichnet.

Der Positionenplan ist ein Instrument zur korrekten Erfassung der Bilanz- und GuV-Posten aller voll zu konsolidierender Aufgabenträger im Zusammenhang mit der Überleitung zur Kommunalbilanz II (KB II) und Ergebnisrechnung II (ER II) bzw. Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung. Die bei diesen Unternehmen in der Handelsbilanz I (HB I) dargestellten Aktiva und Passiva sowie die Erträge und Aufwendungen der GuV I werden mit Hilfe des Positionenplans in eine einheitliche Struktur (Einzelabschluss II) übergeleitet. Die nach der Überleitung einheitlich strukturierten Einzelabschlüsse werden im Anschluss daran zu Summenabschlüssen zusammengeführt und konsolidiert. Im Rahmen der Konsolidierung werden die Bilanz- und GuV-Posten, die infolge des „konzerninternen“ Leistungsaustausches entstanden sind, eliminiert.

Gemäß §§ 50, 41 ff. GemHVO Doppik ist für den NKHR-Gesamtabschluss die Gliederung des NKHR-Jahresabschlusses maßgeblich. Das Gliederungsschema sowohl der NKHR-Bilanz (Muster 17 zu § 46 Abs. 3 und 4 GemHVO Doppik) als auch der NKHR-Ergebnisrechnung (Muster 13 zu §§ 43 i.V.m. 23 GemHVO Doppik) sind, sofern die Eigenart des kommunalen Gesamtabschlusses keine Abweichungen bedingt, entsprechend anzuwenden.

Der Positionenplan orientiert sich grundsätzlich an der Gliederung der NKHR-Bilanz und NKHR-Ergebnisrechnung. Erweiterungen wurden auf Grund konsolidierungstechnischer Differenzierungen oder „konzerntypischer“ Ergänzungen vorgenommen.

Insgesamt wird anhand des Positionenplans festgelegt:

- in welche Positionen der Summen - bzw. Gesamtbilanz die aktiven und passiven Bilanzpositionen der voll zu konsolidierenden Aufgabenträger eingehen sollen und
- in welche Positionen der Summenergebnisrechnung – bzw. Gesamtergebnisrechnung die Ertrags- und Aufwandspositionen der voll zu konsolidierenden Aufgabenträger eingehen sollen.

Die verschiedenen zu konsolidierenden Aufgabenträger der Kommunen verwenden unterschiedliche Bilanz- und GuV-Gliederungsschemata, die zumeist erheblich von den Gliederungsschemata der NKHR-Bilanz und der NKHR-Ergebnisrechnung abweichen. Dies ist einerseits durch verschiedene Gesetze und Verordnungen vorgegeben, andererseits aber auch durch den Unternehmenszweck bedingt. So verwenden z.B. Krankenhaus- und Pflegeeinrichtungen speziell vorgeschriebene Gliederungsschemata der Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) bzw. Pflegebuchführungsverordnung (PBV). Auch die Verkehrsunternehmen und Wohnungsunternehmen nutzen besondere Schemata. Aber auch die Bilanzen und GuV der Sondervermögen oder Anstalten des öffentlichen Rechts sind keinesfalls genauso gegliedert, wie es die GemHVO Doppik vorschreibt. Hierfür gilt z.B. die Gliederungsvorschrift der Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalten des öffentlichen Rechts.

Soweit im „Konzern Kommune“ keine Angleichung der Bewertung erforderlich ist, beschränkt sich die Überleitung der Einzelabschlüsse I auf die KB II im Wesentlichen auf die Umgliederung der Abschlussposten der Bilanz und der GuV anhand des Positionenplans, als dem einheitlichen Gliederungsschema für die KB II.

Die Konzeption des Positionenplans setzt ferner voraus, dass grundsätzlich alle Eliminierungen zweiseitig vorgenommen werden. Zweiseitige Eliminierung bedeutet, dass beide Beteiligte entsprechende Informationen liefern. Sofern die Beträge nicht gleich sind, wird eine Differenz ausgewiesen. Bei einer einseitigen Eliminierung würde eine Kongruenz der aufzurechnenden Beträge unterstellt werden und nur ein Unternehmen die Informationen melden. Die Aufrechnung würde damit nur von einer Seite ausgelöst. Bei einseitigen Eliminierungen könnten damit keine Differenzen auftreten. Dies bedeutet aus organisatorischer Sicht, dass

bis zu einem bestimmten Stichtag alle „konzerninternen“ Forderungen und Verbindlichkeiten sowie alle „konzerninternen“ Erträge und Aufwendungen zwischen den Beteiligten (Vollkonsolidierungskreis) abgestimmt werden müssen (Saldenabstimmung).

Um die Aufgaben in praktikabler Weise zu erfüllen und zur Erleichterung und Qualitätssicherung der Erfassung der verschiedenen Bilanz-, GuV- und Anhang-Positionen der voll zu konsolidierenden Gesellschaften, sollten Erfassungstools auf Basis von Excel- oder Datenbankanwendungen eingesetzt werden. Damit kann der Positionenplan zu einer Art übergeordnetem „Konzern-Kontenplan“ bzw. zum Kontenplan für den Konsolidierungsprozess werden.

Bei der Gestaltung des örtlichen Positionenplans sind die Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit zu berücksichtigen. Dabei sind die Erfordernisse für eine Umgliederung, Differenzierung oder Zusammenfassung von Daten aus den Einzelabschlüssen der Kernverwaltung und der Aufgabenträger zu ermitteln. Dazu ist vor Ort zu entscheiden, ob die Aufgabenträger selbst aus ihren Einzelabschlüssen jeweils die KB II aufstellen oder ob die Kommune als „Mutter“ aus den Einzelabschlüssen mit Hilfe erweiterter Informationen durch den jeweiligen Aufgabenträger die notwendigen Schritte vornimmt.

Bei der Zusammenfassung von Positionen ist besonders der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten, insbesondere dann, wenn die Positionen einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune nicht erheblich ist oder durch die Zusammenfassung die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Ob eine solche Zusammenfassung von Positionen vertretbar angenommen werden kann, ist anhand der für den jeweiligen Einzelsachverhalt relevanten Beträge zu prüfen. In diesem Zusammenhang ist auch der Grundsatz der Klarheit von erheblicher Bedeutung, denn er verbietet einen mehrdeutigen und insofern irreführenden Berichtsinhalt des kommunalen Gesamtabschlusses.

Im Rahmen des Modellprojektes haben die Modellkommunen zur korrekten Erfassung der Bilanz- und GuV-Positionen aller ihrer voll zu konsolidierenden Betriebe einen Positionenplan verwendet.

II. Vereinheitlichung der Bilanzstichtage

Der NKHR-Gesamtabschluss ist jeweils auf den 31.12. aufzustellen. Somit sind die Jahresabschlüsse aller voll zu konsolidierenden Aufgabenträger grundsätzlich auf diesen Stichtag aufzustellen. Es gelten folgende Ausnahmen:

- Für die nach der Equity-Methode einzubeziehenden Aufgabenträger ist jeweils der letzte Jahres-/Konzernabschluss auch bei abweichendem Abschlussstichtag zugrunde zu legen (§ 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 312 Abs. 6 HGB).
- Für die mittels Vollkonsolidierung einzubeziehenden (verbundenen) Aufgabenträger kann, sofern der Abschlussstichtag um weniger als drei Monate vor dem 31.12. liegt, von einem Zwischenabschluss abgesehen werden (entsprechende Anwendung § 299 Abs. 2 HGB).

Eine Erfassung von Vermögen und Schulden, Erträgen und Aufwendungen, Ein- und Auszahlungen von Betrieben – zu vom Abschlussstichtag des kommunalen Gesamtabschlusses abweichenden Stichtagen und Geschäftsjahren – beeinträchtigt das durch den kommunalen Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die das zu vermittelnde Bild beeinträchtigen und zwischen dem Abschlussstichtag des Betriebes und dem 31.12. liegen, sind im Gesamtanhang anzugeben.

Wird bei einem abweichenden Geschäftsjahr von der Aufstellung eines Zwischenabschlusses abgesehen, so kann der letzte geprüfte Jahresabschluss unverändert in den kommunalen Gesamtabschluss übernommen werden. Differenzen bei den einzelnen Konsolidierungsschritten (insbesondere Schuldenkonsolidierung und Aufwand- und Ertragskonsolidierung) sind in diesem Fall erfolgsneutral zu eliminieren.

In der Modellkommune Stadt Aken besteht bei der Hafendienstleistungen Aken GmbH ein abweichendes Geschäftsjahr (Stichtag 31.08.). Für die Aufstellung des kommunalen Gesamtabschlusses, im Rahmen des Modellprojektes, wurde aber auf eine Aufstellung eines Zwischenabschlusses verzichtet.

III. Vereinheitlichung von Ausweis, Ansatz und Bewertung sowie Aufdeckung stiller Reserven und Lasten

1. Grundsätze der Einheitlichkeit

Für die Erstellung der Summenbilanz und Summenergebnisrechnung müssen Ausweis, Ansatz und Bewertung der aus den Einzelabschlüssen übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich nach einheitlichen Kriterien erfolgen. Unterschiede sind zwecks Wahrung der Grundsätze der Einheitlichkeit in den KB II / ER II nach Maßgabe der für die Kommune geltenden Rechnungslegungsvorschriften anzupassen.

Zulässige Wahlrechte dürfen nach dem Haushaltsrecht der Kommune unabhängig von ihrer Ausübung im Einzelabschluss der Kommune im kommunalen Gesamtabschluss neu ausgeübt werden.

Die folgenden Grundsätze sind von besonderer Bedeutung:

- Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises
(§ 50 i.V.m. § 43 Abs. 1 S. 2 , § 44 S. 3 und § 46 Abs. 3, 4 GemHVO Doppik)
- Grundsatz der Einheitlichkeit des Ansatzes
(§ 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 300 Abs. 2 S. 1 HGB)
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung
(§ 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 308 Abs. 1 S. 1 HGB)
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Stichtage
(in Anlehnung an § 299 Abs. 2 S. 2 HGB)
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Währung
(d.h. Wertansatz in Euro in Anlehnung an § 298 i.V.m. § 244 HGB)

a) Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises

Die Gliederung der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung ergibt sich aus dem örtlichen Positionenplan. Dieser muss die kommunalen Gliederungsvorschriften gemäß § 50 i.V.m. § 43 Abs. 1 S. 2, § 44 S. 3 und § 46 Abs. 3, 4 GemHVO Doppik beachten. Bei der

Erstellung der KB II / ER II ist die Gliederung der Jahresabschlüsse der voll zu konsolidierenden Aufgabenträger entsprechend diesen Vorschriften zu vereinheitlichen. Hierzu sind Umgliederungen und Aufteilungen der Handelsbilanz- und GuV-Posten auf die tiefer gegliederten und anders strukturierten NKHR-Posten erforderlich (z.B. erweiterte Gliederung des Sachanlagevermögens, der Rückstellungen und der Verbindlichkeiten).

b) Grundsatz der Einheitlichkeit des Ansatzes

Nach § 300 Abs. 2 HGB sind grundsätzlich die Ansatzgebote und Ansatzverbote einheitlich anzuwenden und die Ansatzwahlrechte unabhängig von ihrer Ausübung im Einzelabschluss einheitlich auszuüben. Da nach Handelsrecht aber bestehende Bilanzansatzwahlrechte in den Unternehmen von Fall zu Fall unterschiedlich ausgeübt werden können, dürfen diese Wahlrechte auch unterschiedlich in der Konzernrechnungslegung in Anspruch genommen werden¹⁰. Dies gilt für den kommunalen Gesamtabschluss gleichermaßen, so dass die der Kommune zustehenden Wahlrechte neu ausgeübt werden dürfen.

Im NKHR besteht zwar ein Ansatzgebot für alle Vermögensgegenstände, Schulden, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten (§ 34 GemHVO Doppik, § 108 Abs. 1 GO LSA), vergleichbar mit den Vorschriften des § 246 Abs. 1 HGB, in der Vermögensrechnung (Bilanz). Dennoch existieren im Detail einige Unterschiede.

Wesentliche Ansatzgebote gem. GemHVO Doppik sind:

- Rückstellungen für die in § 35 Abs. 1 GemHVO Doppik genannten Zwecke (§ 35 Abs. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 GemHVO Doppik)

Wesentliche Ansatzwahlrechte gem. GemHVO Doppik sind:

- Aktivierungswahlrecht für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Anschaffungs- bzw. Herstellkosten bis einschließlich 150 Euro ohne Umsatzsteuer (§ 40 Abs. 3 GemHVO Doppik) bzw. bis einschließlich 410 Euro ohne Umsatzsteuer (§ 40 Abs. 2 GemHVO Doppik)
- Aktivierungswahlrecht für ein Disagio (§ 42 Abs. 3 GemHVO Doppik)

¹⁰ Vgl. KÜTING / WEBER, Der Konzernabschluss, 10. Auflage, 2006, S. 187.

Wesentliche Ansatzverbote im NKHR in Abweichung zum HGB (ohne Berücksichtigung BilMoG) sind:

- Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes (Verbot, da Wahlrecht nicht eingeräumt)
- Sonderposten mit Rücklageanteil (Verbot, da Wahlrecht nicht eingeräumt)
- Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert in den Handelsbilanzen (Verbot, da Wahlrecht nicht eingeräumt)
- Aktive latente Steuern in den Handelsbilanzen (Verbot, da Wahlrecht nicht eingeräumt)

c) Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung

Die in den kommunalen Gesamtabchluss übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der voll zu konsolidierenden Aufgabenträger sind entsprechend § 308 Abs. 1 S. 1 HGB grundsätzlich nach den auf den Jahresabschluss der Kommune anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Die Wertfindung muss bei gleichen Sachverhalten nach den gleichen Bewertungsmethoden erfolgen. Gleiche Sachverhalte liegen vor, wenn:

- art- und funktionsgleiche Vermögensgegenstände oder Schulden vorliegen und gleichzeitig
- die gleichen wertbestimmenden Bedingungen im Sinne von wertbeeinflussenden standort-, branchen- und betriebsspezifischen Faktoren gegeben sind.¹¹

Wesentliche Bewertungswahlrechte gem. GemHVO Doppik sind:

- Einbeziehung der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten (§ 38 Abs. 3 S. 3 GemHVO Doppik)
- Anwendung der leistungsbezogenen Abschreibung statt der linearen Abschreibung (§ 40 Abs. 1 S. 3 GemHVO Doppik)
- Festwertbewertung (§ 33 Abs. 3 GemHVO Doppik)
- Gruppenbewertung (§ 33 Abs. 2 GemHVO Doppik)

¹¹ Vgl. Stellungnahme HFA 3/1988 (Hauptfachausschuss IDW): Einheitliche Bewertung im Konzernabschluss.

Im Gegensatz zum HGB nicht vorhandene Bewertungswahlrechte (da in der GemHVO Doppik nicht eingeräumt) sind:

- Abschreibungen
 - aufgrund steuerlicher Vorschriften
 - auf das Umlaufvermögen aufgrund zukünftiger Wertschwankungen
- Wertbeibehaltung aufgrund steuerlicher Vorschriften
- Nichteinbeziehung der Kosten der allgemeinen Verwaltung, Aufwendungen für soziale Einrichtungen, freiwillige soziale Leistungen sowie betriebliche Altersversorgung

d) Grundsatz der Einheitlichkeit der Währung

Der kommunale Gesamtabchluss wird in Euro aufgestellt. Eine Währungsumrechnung muss ggf. in der KB II und ER II vorgenommen werden, sofern Jahresabschlüsse der Aufgabenträger in fremder Währung aufgestellt werden.

2. Aufdeckung stiller Reserven und Lasten

Im Anschluss an die Überleitung der Bilanz- und GuV-Gliederungen (KB I / ER I) und die Anpassung an die Ansatz- und Bewertungsvorschriften (KB II / ER II) erfolgt nur bei der Neubewertungsmethode die Neubewertung der Aktiva und Passiva der voll zu konsolidierenden Aufgabenträger (KB III) zum Erstkonsolidierungszeitpunkt (d.h. Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der erstmaligen Einbeziehung). Nach der Buchwertmethode sind stille Reserven und Lasten nur insofern aufzudecken, als sich bei der Verrechnung des Beteiligungsbuchwertes der Kommune mit dem anteiligen Eigenkapital des selbständigen Aufgabenträgers laut KB II ein Unterschiedsbetrag ergibt.¹²

Im Rahmen des Modellprojektes erfolgt die Anwendung der Buchwertmethode, wobei auf eine Aufdeckung stiller Reserven und Lasten verzichtet wird.¹³

Stille Reserven werden auch stille Rücklagen genannt und entstehen dadurch, dass Aktiva unterbewertet werden oder Passiva, vor allem Verbindlichkeiten (z.B. zu hohe Rückstellungen), überbewertet werden. Eine Unterbewertung von Aktiva ist möglich, da in der Bilanz das Niederstwertprinzip angewandt wird. Aber auch durch Abschreibungen werden Vermögensgegenstände in der Bilanz mit einem niedrigeren Wert ausgegeben als ihrem tatsächlichen Marktwert. Ebenso können stille Reserven bspw. durch die Nicht-Aktivierung von immateriel-

¹² Vgl. KÜTING / WEBER, Der Konzernabschluss, 10. Auflage, 2006, S. 301.

¹³ Vgl. Ausführungen Kapitel G I 2.

len Vermögensgegenständen, die in Eigenleistung erstellt wurden, gebildet werden. Es handelt sich bei den stillen Reserven um Eigenkapital, das nicht in der Bilanz auftaucht.

Stille Lasten entstehen durch eine zu hohe Bewertung der Aktiva oder durch eine zu niedrige Bewertung der Passiva. Durch stille Lasten wird das Eigenkapital zu hoch ausgewiesen. Tendenziell treten eher stille Reserven als Lasten auf. Dies liegt hauptsächlich in der Gläubigerschutzorientierung des HGB, die eine Überbewertung von Aktiva bzw. Unterbewertung von Passiva verhindert. Der Gläubigerschutz hat seinen Niederschlag im Vorsichtsprinzip (vgl. Realisationsprinzip, Niederstwertprinzip, Imparitätsprinzip) gefunden. Generell sollten bei ordnungsmäßiger Bilanzierung nach dem HGB keine stillen Lasten auftreten.

Grundsätzlich sollen stille Reserven und Lasten im Rahmen der KB III entsprechend dem Einzelbewertungsgrundsatz (§ 37 Nr. 1 GemHVO Doppik) jeweils einzeln erfasst und aufgedeckt werden. Steht der durch eine exakte Verteilung der stillen Reserven bzw. Lasten erzielte zusätzliche Informationsgewinn in keinem angemessenen Verhältnis zum zusätzlichen Konsolidierungsaufwand, darf die Zuordnung auch auf Ebene von Anlagengruppen bzw. von Bilanzposten erfolgen.¹⁴

Auf die Verteilung von stillen Reserven und Lasten kann unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit gegebenenfalls verzichtet werden, so dass sich direkt ein Geschäfts- oder Firmenwert (GFW) bzw. passiver Unterschiedsbetrag ergibt. Dies wäre dann der Fall, wenn die Aufdeckung stiller Reserven und Lasten für die Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns Kommune von nur untergeordneter Bedeutung ist.

Soweit stille Reserven bzw. Lasten einzeln aufgedeckt wurden, sind sie analog zur Einzelerfassung fortzuschreiben. Es können aber auch pauschale Fortschreibungsverfahren (z.B. durchschnittliche Abschreibungsquote je Bilanzposten, die in Folgejahren konstant bleibt) auf Ebene der Anlagengruppen oder der Bilanzposten vorgenommen werden.

3. Ausnahmen von den Grundsätzen der Einheitlichkeit

Im Zusammenhang mit der Bewertungsanpassung ist der unterschiedliche Charakter der im kommunalen Gesamtabschluss addierten unterschiedlichen Posten zu berücksichtigen. So existiert in dem NKHR-Gesamtabschluss zwangsläufig ein Nebeneinander von HGB-orientierten und NKHR-orientierten Wertansätzen. Dieses Nebeneinander ist z.B. dadurch

¹⁴ Vgl. KÜTING / WEBER, Der Konzernabschluss, 10. Auflage, 2006, S. 306.

bedingt, dass Gebäude der Kommunen beispielsweise in den kommunalen Bilanzen mit sachwertorientierten Werten angesetzt werden, während die Gebäude in der HGB-Bilanz eines voll zu konsolidierenden Aufgabenträgers i.d.R. ertragsorientiert betrachtet werden und zumeist keinen vergleichbar wesentlichen Wert darstellen.

a) Untergeordnete Bedeutung

Das Kriterium der untergeordneten Bedeutung ist eng verknüpft mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit. Dieser besagt, dass in der Gesamtbilanz Tatbestände zu vernachlässigen sind, die wegen ihrer Größenordnung für den Adressaten des kommunalen Gesamtabschlusses ohne Bedeutung sind und auf das „Konzernjahresergebnis“ keinen nennenswerten Einfluss haben¹⁵. Insofern wäre ein Abrücken von den Grundsätzen der Einheitlichkeit denkbar, als dass dadurch keine wesentlichen Wertunterschiede entstehen.

b) Sonstige Ausnahmen

Vom Grundsatz der einheitlichen Bewertung kann nach § 308 Abs. 2 S. 4 HGB abgewichen werden.

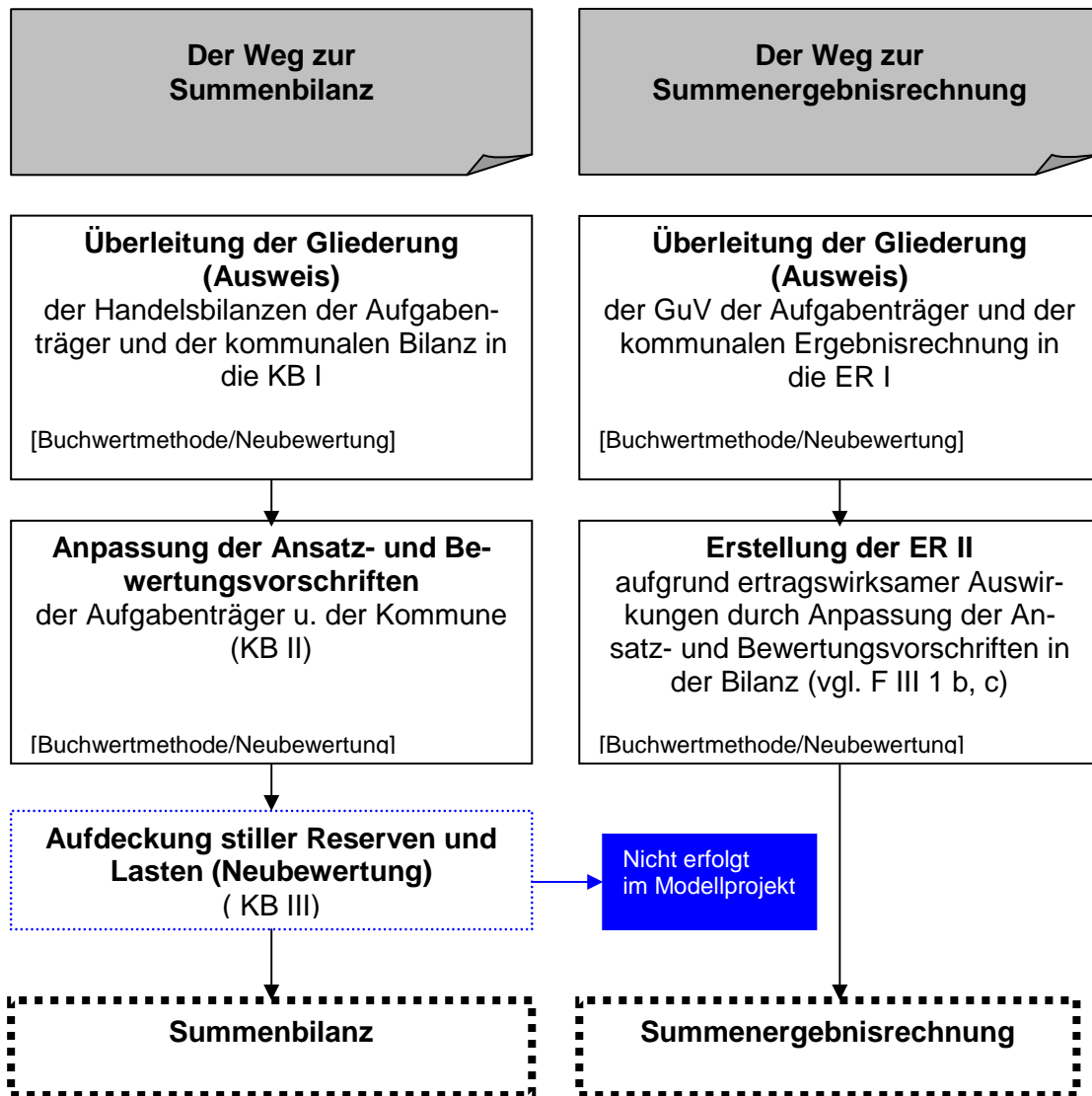
Die Anwendung der Einheitstheorie sollte generell im Hinblick auf Konsolidierungsaufwand und Informationsgewinn erfolgen. Dabei können Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte nach den Kriterien der Wesentlichkeit berücksichtigt werden (vgl. z.B. § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB).

IV. Erstellung eines Summenabschlusses

Zur Erstellung der Summenbilanz / Summenergebnisrechnung sind die nachfolgend dargestellten Arbeitsschritte durchzuführen. Grundlage sind die Einzelabschlüsse der Kommune und der voll zu konsolidierenden Aufgabenträger. Diese Abschlüsse sind durch Umgliederungen bzw. Aufteilungen an die Ausweisvorschriften des NKHR anzupassen. Im Anschluss daran erfolgt die Angleichung an die Ansatz- und Bewertungsvorschriften des NKHR. Abschließend sind die stillen Reserven / stillen Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden der verselbständigten Aufgabenträger in der KB III aufzudecken, soweit der Neubewertungsmethode gefolgt wird. Bei Anwendung der Buchwertmethode erfolgt eine etwaige Aufdeckung stiller Reserven und Lasten anteilmäßig erst im Rahmen der Konsolidierungsbuchungen.¹⁶

¹⁵ Vgl. HEYMANN / WALZ, HGB, § 246, Rn. 25.

¹⁶ Vgl. Ausführungen Kapitel G I 2



Die einzelnen KB III (oder KB II) / ER II des Vollkonsolidierungskreises werden zu einer Summenbilanz bzw. Summenergebnisrechnung addiert. Anschließend können die Konsolidierungsbuchungen vorgenommen werden.

G. Vom Summenabschluss zum Gesamtabschluss

I. Kapitalkonsolidierung

1. Konzeptionelle Grundlagen

Im kommunalen Gesamtabschluss einer Kommune ist die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune selbst und sämtlicher selbständiger Aufgabenträger, die von der Kommune „beherrscht“ werden, so darzustellen, als wären diese eine Einheit (vgl. § 108 Abs. 5 S. 1 GO LSA). Dies setzt die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der Kernverwaltung und der selbständigen Aufgabenträger zum „Konzern Kommune“ unter dem Gesichtspunkt des sog. Einheitsgrundsatzes voraus, wonach ein „Konzern“ so Rechnung zu legen hat, als bilde er eine wirtschaftliche Einheit. Aus dem Einheitsgrundsatz folgt insbesondere, dass keine Anteile der Kommune an voll zu konsolidierenden Aufgabenträgern im kommunalen Gesamtabschluss ausgewiesen werden dürfen. Eine reine Zusammenrechnung der Einzelabschlüsse würde zu einer Doppelerfassung von Eigenkapital führen. Daher sind die Beteiligungsbuchwerte und das Eigenkapital der selbständigen Aufgabenträger zu verrechnen (Kapitalkonsolidierung).

Wesentliche Vorschrift zur Kapitalkonsolidierung ist § 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 301 HGB: Der sog. Einzelerwerbsfiktion nach der Erwerbsmethode liegt die Konzeption zu Grunde, dass die erstmalige Einbeziehung eines selbständigen Aufgabenträgers in den kommunalen Gesamtabschluss wie der Erwerb eines rechtlich unselbständigen Betriebes darzustellen ist. Somit wird unterstellt, der „Konzern Kommune“ habe sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden des Aufgabenträgers erworben. Folglich sind die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden des jeweiligen Aufgabenträgers mit den Anschaffungskosten des „Konzerns Kommune“ zu bewerten.

Gemäß § 301 HGB ist bei der Kapitalkonsolidierung grundsätzlich nach der Erwerbsmethode zu verfahren, während mit der Einführung des BilMoG die Interessenzusammenführungsmethode als zweite zulässige Methode nach § 302 HGB entfallen ist.

2. Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode

a) Überblick

§ 301 Abs. 1 S. 2 HGB enthielt bislang ein Wahlrecht, die Erstkonsolidierung von Tochterunternehmen nach der Buchwertmethode oder nach der Neubewertungsmethode durchzuführen. Dieses Wahlrecht wird mit dem BilMoG abgeschafft. Zukünftig ist demnach die Neubewertungsmethode anzuwenden. Die in praxi bislang übliche Buchwertmethode wäre nicht länger zulässig (vgl. § 301 Abs. 1 S. 2 HGB).

Das Modellprojekt empfiehlt dennoch die Anwendung der Buchwertmethode¹⁷ (ohne zwingende Aufdeckung stiller Reserven und Lasten) und das Wahlrecht für Kommunen hinsichtlich der Anwendung der Neubewertungsmethode oder Buchwertmethode beizubehalten. Eine zwingende Anwendung der Neubewertungsmethode, bei der sämtliche Vermögenswerte und Schulden der voll zu konsolidierenden Aufgabenträger bei erstmaliger Aufstellung des kommunalen Gesamtabchlusses neu zu bewerten wären, erscheint nicht zweckdienlich. Die Aussagekraft des kommunalen Gesamtabchlusses würde sich, im Vergleich zur Anwendung der Buchwertmethode, insoweit nicht erhöhen, als dass Informationsgewinn und Konsolidierungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis stünden.

Des Weiteren spricht zum Einen gegen eine zwingende Anwendung der Neubewertungsmethode, dass der in § 301 Abs. 1 HGB geforderte und in § 255 Abs. 4 HGB definierte beizulegende Zeitwert, sowohl für die Zugangs- als auch für die Folgebewertung in Ausnahmefällen nach § 255 Abs. 4 S. 3 HGB durch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ersetzt werden kann. Diese entsprechen, korrigiert um Zu- und Abschreibungen, den Buchwerten.

Zum Anderen ist der Verweis aus § 108 Abs. 6 GO LSA u.a. auf § 308 HGB zu berücksichtigen, wonach vom Grundsatz die in den Konzernabschluss übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen nach den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten sind. Das Mutterunternehmen ist in diesem Fall die Kommune, für die insoweit das NKHR und die Bewertungsrichtlinie des Landes Sachsen-Anhalt und nicht das HGB maßgebend ist. Die Diskrepanz zwischen NKHR- und HGB-orientierten Wertansätzen wurde in vorangegangenen Kapiteln be-

¹⁷ Das Ministerium für Inneres und Sport des Landes Sachsen-Anhalt prüft derzeit, ob eine ausschließliche Anwendung der Buchwertmethode in entsprechender Form erfolgen soll.

reits diskutiert. In Bezug auf den Grundsatz der Wesentlichkeit sollten Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung vernachlässigt werden können, zumal auch § 308 Abs. 2 S. 3 HGB in diesen Fällen von einer einheitlichen Bewertung absieht.

Unterschiede zwischen den beiden Methoden ergeben sich im Wesentlichen bei Anteilsbesitz der Kommune von weniger als 100%, d.h. sofern „andere Gesellschafter“ i.S.d. § 307 HGB vorhanden sind. Während die Neubewertungsmethode in der Neubewertungsbilanz sämtliche stille Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden der selbständigen Aufgabenträger aufdeckt, also auch die Anteile in den stillen Reserven und Lasten, die den anderen Gesellschaftern zuzuordnen sind, deckt die Buchwertmethode lediglich stille Reserven und Lasten nach Maßgabe der Beteiligungsquote der Kommune auf. Sind keine Minderheiten beteiligt, führen beide Methoden regelmäßig zum selben Ergebnis. Bei der Existenz anderer Gesellschafter führt die Neubewertungsmethode zu einer höheren Konzernbilanzsumme und in der Folgekonsolidierung zu niedrigeren Konzernjahresüberschüssen bzw. höheren Konzernjahresfehlbeträgen infolge erhöhter Abschreibung auf die regelmäßig aufzudeckenden stillen Reserven.

Nach § 301 Abs. 2 HGB a.F. konnte die Ermittlung der Wertansätze im Rahmen der Kapitalkonsolidierung wahlweise zu folgenden Zeitpunkten erfolgen:

- zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder
- zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung in den Gesamtabschluss oder
- zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen

geworden ist. Mit dem BilMoG wird dieses Wahlrecht abgeschafft. Gemäß § 301 Abs. 2 HGB hat die Erstkonsolidierung grundsätzlich zu dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, d.h. zu dem erstmals die Voraussetzungen des § 290 HGB erfüllt sind bzw. zu dem der selbständige Aufgabenträger vollkonsolidierungspflichtig geworden ist. Bei unterjähriger Erfüllung der Voraussetzungen des § 290 HGB ist die Aufstellung eines Zwischenabschlusses erforderlich. Können die Wertansätze der übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, nicht endgültig ermittelt werden, hat innerhalb der darauf folgenden 12 Monate eine Anpassung der Wertansätze zu erfolgen (§ 301 Abs. 2 S. 2 HGB).

Ausnahmen von dem Grundsatz der Erstkonsolidierung auf den Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, enthalten für bestimmte Fälle § 301 Abs. 2 S. 3 und 4 HGB: Ist eine Kommune erstmalig zur Aufstellung eines kommunalen Gesamtab-

schluss verpflichtet, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens (vollkonsolidierter selbständiger Aufgabenträger) in den kommunalen Gesamtabschluss, d.h. zum Beginn des Haushaltsjahres, für das erstmalig ein Gesamtabschluss erstellt wird, zugrunde zu legen, soweit der selbständige Aufgabenträger nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Gesamtabschluss aufgestellt wird. Das Gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf dessen Einbeziehung bisher gemäß § 296 HGB verzichtet wurde.

Bei der Kapitalkonsolidierung wird zwischen Erst- und Folgekonsolidierung unterschieden. Letztere zielt darauf, den kommunalen Gesamtabschluss in den Folgeperioden unter Berücksichtigung des Einheitsgrundsatzes nach der Konzeption der Erwerbsmethode fortzuentwickeln. Wegen der fehlenden unterjährigen (originären) Rechnungslegung auf „Konzernebene“, sind hierfür zunächst sämtliche Buchungen der Erstkonsolidierung zu wiederholen, d.h. die Verhältnisse der Erstkonsolidierung sind buchhalterisch wieder herzustellen. Zusätzlich sind die im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven und Lasten abzuschreiben oder aufzulösen¹⁸.

Die folgenden Beispiele führen in die praktische Durchführung der Kapitalkonsolidierung ein. Unterschieden wird dabei zwischen Beteiligungsverhältnissen mit und ohne Vorhandensein anderer Gesellschafter, wobei zuerst die Neubewertungsmethode und im Anschluss daran jeweils die Buchwertmethode an einem Beispiel betrachtet wird.

b) Erstkonsolidierung nach der Neubewertungs- und Buchwertmethode

Kapitalkonsolidierung bei 100% Beteiligungsquote:

Beispiel 1: (Unterschiedsbetrag > Stille Reserven)

Die Kommune bilanziert im Jahr 2000 zum 31. Dezember 100% der Anteile an einem ihrer kommunalen Unternehmen. Für die Zwecke der Erstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz wurde ein Zeitwert (alternativ Buchwert) für die Beteiligung an dem kommunalen Unternehmen von 1.000 ermittelt. Das bilanzielle Eigenkapital dieses Unternehmens zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung beträgt 900. Der Unterschiedsbetrag aus der Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes gegen das anteilige Eigenkapital des kommunalen Unternehmens beträgt vor Berücksichtigung der stillen Reserven somit 100. Der (fiktiv) gezahlte Kaufpreis

¹⁸ Vgl. Kapitel G I 2 d – ausführliche Darstellung der Folgekonsolidierung anhand von Beispielen.

übersteigt folglich die Höhe des (anteiligen) erworbenen Eigenkapitals des Kommunalunternehmens.

Im vorliegenden Fall werden stille Reserven im Anlagevermögen des Betriebs in Höhe von 80 identifiziert. Es verbleibt ein aktiver Unterschiedsbetrag von 20. Dieser wird gemäß § 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 301 Abs. 3 S. 1 HGB als Geschäfts- oder Firmenwert (GFW) ausgewiesen.

→ **Neubewertungsmethode**

Die folgende Darstellung zeigt die für die Kapitalkonsolidierung zugrunde liegende Bilanz der Kommune mit dem dort ausgewiesenen Beteiligungsbuchwert sowie der Buch- und Zeitwerte des Kommunalunternehmens.

	Kommune		Unternehmen (Buchwerte)		Unternehmen (Zeitwerte)	
	KB II		KB II		KB III	
	A	P	A	P	A	P
Sonstige Aktiva	5.000		1.600		1.680	
Beteiligung	1.000					
Summe	6.000		1.600		1.680	
Gez. Kapital		1.000		300		300
Allg. Rücklage				80		80
Rüchl./Bilanzgewinn		1.500		600		600
Verbindlichkeiten		3.500		700		700
Summe		6.000		1.600		1.680

Bei der Neubewertungsmethode wird zur Kapitalkonsolidierung direkt die Bilanz des voll zu konsolidierenden kommunalen Unternehmens nach Neubewertung (KB III) zugrunde gelegt:

	Kommune		Unternehmen (Zeitwerte)		Summenbilanz		Konsolidierung		Gesamtbilanz	
	KB II		KB III							
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Sonstige Aktiva	5.000		1.680		6.680				6.680	
GFW							20 ²		20	
Beteiligung	1.000				1.000			1.000 ¹		
UB							20 ¹	20 ²		
Summe	6.000		1.680		7.680				6.700	
Gez. Kapital		1.000		300		1.300	300 ¹			1.000
Allg. Rücklage				80		80	80 ¹			
Rüchl./Bilanzgewinn		1.500		600		2.100	600 ¹			1.500
Verbindlichkeiten		3.500		700		4.200				4.200
Summe		6.000		1.680		7.680	1.020	1.020		6.700

Folgende Buchungssätze ergeben sich¹:

Gez. Kapital	300			
Allg. Rücklage	80			
Rüchl. / Bilanzgewinn	600			
UB	20	an	Beteiligung	1.000

Der sich ergebende Unterschiedsbetrag (UB) von 20 wird als GFW angesetzt²:

GFW	20	an	UB	20
-----	----	----	----	----

→ **Buchwertmethode**

Die folgende Darstellung zeigt die für die Kapitalkonsolidierung zugrunde liegende Bilanz der Kommune mit dem dort ausgewiesenen Beteiligungsbuchwert sowie der Buchwerte des kommunalen Unternehmens.

	Kommune		Unternehmen (Buchwerte)	
	KB II		KB II	
	A	P	A	P
Sonstige Aktiva	5.000		1.600	
Beteiligung	1.000			
Summe	6.000		1.600	
Gez. Kapital		1.000		300
Allg. Rücklage				
Rüchl./Bilanzgewinn		1.500		600
Verbindlichkeiten		3.500		700
Summe		6.000		1.600

Bei der Buchwertmethode wird zur Kapitalkonsolidierung die Bilanz des voll zu konsolidierenden Unternehmens nach Anpassung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften (KB II) zugrunde gelegt. Die anteiligen stillen Rücklagen/Lasten werden erst in der Konsolidierungsspalte, unter Beachtung der Anschaffungskostenrestriktion, aufgedeckt:

	Kommune		Unternehmen (Buchwerte)		Summenbilanz		Konsolidierung		Gesamtbilanz	
	KB II		KB II							
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Sonstige Aktiva	5.000		1.600		6.600		80 ²		6.680	
GFW							20 ²		20	
Beteiligung	1.000				1.000		1.000 ¹			
UB							100 ¹	100 ²		
Summe	6.000		1.600		7.600				6.700	
Gez. Kapital		1.000		300		1.300	300 ¹			1.000
Rüchl./Bilanzgewinn		1.500		600		2.100	600 ¹			1.500
Verbindlichkeiten		3.500		700		4.200				4.200
Summe		6.000		1.600		7.600	1.100	1.100		6.700

Folgende Buchungssätze ergeben sich¹:

Gez. Kapital	300			
Rüchl. / Bilanzgewinn	600			
UB	100	an	Beteiligung	1.000

Der sich ergebende Unterschiedsbetrag (UB) von 100 wird auf die stillen Reserven verteilt und der Restwert wird als GFW angesetzt²:

Sonstige Aktiva	80			
GFW	20	an	UB	100

Beispiel 2: (Unterschiedsbetrag < Stille Reserven)

Aufbauend auf den Eckdaten des Beispiels 1 soll der Unterschiedsbetrag aus der Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes gegen das anteilige Eigenkapital des Kommunalunternehmens weiter 100 betragen, jedoch bei stillen Reserven in den Aktiva von 150, die sich auf Grundstücke (90) und Maschinen (60) verteilen.

→ **Neubewertungsmethode**

Sämtliche stille Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden des zu konsolidierenden Unternehmens werden aufgedeckt. Die KB III (Spalte: Unternehmen Zeitwerte), Kapitalkonsolidierung und Gesamtbilanz ergeben sich wie folgt:

	Kommune		Unternehmen (Zeitwerte)		Summenbilanz		Konsolidierung		Gesamtbilanz	
	KB II		KB III							
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Sonstige Aktiva	5.000		1.750		6.750				6.750	
Beteiligung	1.000				1.000			1.000		
Summe	6.000		1.750		7.750				6.750	
Gez. Kapital		1.000		300		1.300	300			1.000
Allg. Rücklage				150		150	150			
Rüchl./Bilanzgewinn		1.500		600		2.100	600			1.500
Passiver UB								50		50
Verbindlichkeiten		3.500		700		4.200				4.200
Summe		6.000		1.750		7.750	1.050	1.050		6.750

Folgender Buchungssatz ergibt sich:

Gez. Kapital	300				
Allg. Rücklage	150				
Rüchl. / Bilanzgewinn	600	an	Beteiligung	1.000	
			Passiver UB	50	

Der nicht verteilte Restbetrag von 50 wird gemäß § 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 301 Abs. 3 S. 1 HGB als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung angesetzt.

Im Ergebnis führt die Neubewertungsmethode zum vollständigen Ausweis der Zeitwerte der Vermögensgegenstände und Schulden des kommunalen Unternehmens.

→ **Buchwertmethode**

Die stillen Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden des zu konsolidierenden Unternehmens werden nur bis zur Höhe des UB aufgedeckt (Anschaffungskostenrestriktion).

Exkurs:

Nach der Neufassung des § 301 HGB im Jahr 2002 durch das TransPuG war dessen Interpretation nicht mehr ganz eindeutig. Die Regierungsbegründung zum TransPuG zielte nur auf die „Abschaffung der Anschaffungskostenrestriktion bei der Neubewertungsmethode“ ab. Eine spezielle Vorschrift für die Buchwertmethode wurde nicht geschaffen. Demzufolge liegt es nahe, die Buchwertmethode als unverändert und damit die Gültigkeit der Anschaffungskostenrestriktion weiterhin anzunehmen.

Die KB II (Spalte: Unternehmen Buchwerte), Kapitalkonsolidierung und Gesamtbilanz ergeben sich wie folgt:

	Kommune		Unternehmen (Buchwerte)		Summenbilanz		Konsolidierung		Gesamtbilanz	
	KB II		KB II							
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Sonstige Aktiva	5.000		1.600		6.600		100 ²		6.700	
Beteiligung	1.000				1.000			1.000 ¹		
UB							100 ¹	100 ²		
Summe	6.000		1.600		7.600				6.700	
Gez. Kapital		1.000		300		1.300	300 ¹			1.000
Rüchl./Bilanzgewinn		1.500		600		2.100	600 ¹			1.500
Verbindlichkeiten		3.500		700		4.200				4.200
Summe		6.000		1.600		7.600	1.100	1.100		6.700

Folgender Buchungssatz ergibt sich¹:

Gez. Kapital	300			
Rüchl. / Bilanzgewinn	600			
UB	100	an	Beteiligung	1.000

Die stillen Reserven in den Aktiva von 150 werden nur bis zur Höhe des UB von 100 aufgedeckt. Somit entsteht in diesem Fall kein passiver UB. Der Buchungssatz lautet²:

Sonstige Aktiva	100	an	UB	100
-----------------	-----	----	----	-----

Kapitalkonsolidierung bei unter 100% Beteiligungsquote:

Auch wenn die Kommune an einem kommunalen Unternehmen zu mehr als 50%, aber zu weniger als 100% beteiligt ist, wird, sofern für wesentlich befunden, grundsätzlich eine Vollkonsolidierung durchgeführt. Dabei werden Vermögensgegenstände und Schulden des kommunalen Unternehmens vollständig in die Gesamtbilanz übernommen. Der Beteiligungsbuchwert wird jedoch nur gegen das anteilige Eigenkapital der Tochter aufgerechnet. Der Anteil der Minderheitsgesellschafter am Eigenkapital des kommunalen Unternehmens wird im Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter (§ 307 HGB) erfasst.

Hinsichtlich der Aufdeckung stiller Reserven bei unter 100% Beteiligungsquote stellt sich die Frage, ob stille Reserven in voller Höhe, d.h. einschließlich des auf die Minderheitsgesellschafter entfallenden Anteils ausgewiesen werden dürfen.

Bei der Neubewertungsmethode sind sämtliche Bilanzposten des kommunalen Unternehmens unabhängig von der Beteiligungsquote der Kommune mit ihren Zeitwerten anzusetzen. Damit werden die stillen Reserven und Lasten vor der Kapitalaufrechnung bei Aufstellung der KB III aufgedeckt. Aus dieser KB III ergibt sich das konsolidierungspflichtige Eigenkapital des kommunalen Unternehmens, das auch Berechnungsgrundlage für den Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter ist. Demzufolge enthält der Ausgleichsposten auch die auf andere Gesellschafter entfallenden stillen Reserven. Im Gegenzug dazu erfolgt bei der Buchwertmethode die Aufdeckung nur in Höhe des Beteiligungsanteils. Der Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter enthält somit keine auf sie entfallenden stillen Reserven.

Beispiel 3: Kapitalkonsolidierung mit Minderheitsgesellschafter

→ Neubewertungsmethode

Die Kommune bilanziert im Jahr 2000 zum 31. Dezember 80% der Anteile an einem ihrer kommunalen Unternehmen. Für die Zwecke der Erstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz wurde ein Zeitwert für die Beteiligung am Unternehmen von 800 ermittelt. Das bilanzielle Eigenkapital dieses Unternehmens zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung beträgt 980. Der Unterschiedsbetrag (UB) aus der Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes (800) gegen das anteilige Eigenkapital des Betriebs ($0,8 \times 980 = 784$) beträgt somit 16 und entspricht dem Geschäfts- oder Firmenwert (GFW).

Sämtliche stille Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden des voll zu konsolidierenden Unternehmens werden aufgedeckt. Die KB III (Spalte: Unternehmen Zeitwerte), Kapitalkonsolidierung und Gesamtbilanz ergeben sich wie folgt:

	Kommune		Unternehmen (Zeitwerte)		Summenbilanz		Konsolidierung		Gesamtbilanz	
	KB II		KB III							
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Sonstige Aktiva	5.000		1.680		6.680				6.680	
GFW							16 ²		16	
Beteiligung	800				800			800 ¹		
UB							16 ¹	16 ²		
Summe	5.800		1.680		7.480				6.696	
Gez. Kapital		1.000		300		1.300	240 ¹			1.000
Allg. Rücklage				80		80	60 ³			
Rüchl./Bilanzgewinn		1.300		600		1.900	64 ¹			
Anteile and. Gesell.							16 ³			
Verbindlichkeiten		3.500		700		4.200	480 ¹	196 ³		196
							120 ³			4.200
Summe		5.800		1.680		7.480	1.012	1.012		6.696

Folgende Buchungssätze ergeben sich¹:

Gez. Kapital	240			
Allg. Rücklage	64			
Rüchl. / Bilanzgewinn	480			
UB	16	an	Beteiligung	800

Der sich ergebende Unterschiedsbetrag (UB) von 16 wird als GFW angesetzt²:

GFW	16	an	UB	16
-----	----	----	----	----

Der den Minderheitsgesellschaftern zuzuordnende Anteil am bilanziellen Eigenkapital des kommunalen Unternehmens wird in den Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter umgebucht³:

Gez. Kapital	60			
Allg. Rücklage	16			
Rüchl. / Bilanzgewinn	120	an	Ausgleichsposten für Anteile and. Gesellsch.	196

Die Neubewertungsmethode führt zum vollständigen Ausweis der Zeitwerte der Vermögensgegenstände und Schulden des Kommunalunternehmens. Dabei werden auch stille Reserven und Lasten aufgedeckt, die den Minderheitsgesellschaftern zuzurechnen sind. Korrespondierend ergibt sich der Ausweis des Ausgleichspostens für Anteile anderer Gesellschafter.

→ **Buchwertmethode**

Die Kommune bilanziert im Jahr 2000 zum 31. Dezember 80% der Anteile an einem ihrer kommunalen Unternehmen. Das bilanzielle Eigenkapital dieses Unternehmens zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung beträgt 900. Der Unterschiedsbetrag (UB) aus der Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes (800) gegen das anteilige Eigenkapital des Unternehmens ($0,8 \times 900 = 720$) beträgt somit 80. Nach Verteilung des UB auf die stillen Reserven von 64 ($0,8 \times 80$) verbleibt ein Restbetrag von 16, der dem Geschäfts- oder Firmenwert (GFW) entspricht.

Die stillen Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden des voll zu konsolidierenden Unternehmens werden anteilig aufgedeckt. Die KB II (Spalte: Unternehmen Buchwerte), Kapitalkonsolidierung und Gesamtbilanz ergeben sich wie folgt:

	Kommune		Unternehmen (Buchwerte)		Summenbilanz		Konsolidierung		Gesamtbilanz	
	KB II		KB II							
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Sonstige Aktiva	5.000		1.600		6.600		64 ²		6.664	
GFW							16 ²		16	
Beteiligung	800				800			800 ¹		
UB							80 ¹	80 ²		
Summe	5.800		1.600		7.400				6.680	
Gez. Kapital		1.000		300		1.300	240 ¹			1.000
Rüchl./Bilanzgewinn		1.300		600		1.900	60 ³			1.300
Anteile and. Gesell.							480 ¹			
Verbindlichkeiten		3.500		700		4.200	120 ³	180 ³		180
Summe		5.800		1.600		7.400	1.060	1.060		6.680

Folgende Buchungssätze ergeben sich¹:

Gez. Kapital	240			
Rüchl. / Bilanzgewinn	480			
UB	80	an	Beteiligung	800

Der sich ergebende Unterschiedsbetrag (UB) von 80 wird auf die anteiligen stillen Reserven von 64 verteilt und der Restbetrag in den GFW gebucht²:

Sonstige Aktiva	64			
GFW	16	an	UB	80

Der den Minderheitsgesellschaftern zuzuordnende Anteil am bilanziellen Eigenkapital des Unternehmens wird in den Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter umgebucht³:

Gez. Kapital	60			
Rüchl. / Bilanzgewinn	120	an	Ausgleichsposten für Anteile and. Gesellsch.	180

Im Unterschied zur Neubewertungsmethode enthält der Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter nicht die auf sie entfallenden stillen Reserven von 16.

Fazit

Sofern bei voll zu konsolidierenden Aufgabenträgern keine Minderheiten beteiligt sind, führen sowohl die Buchwertmethode, als auch die Neubewertungsmethode zum selben Ergebnis. **Im Beispiel 1** beträgt die Konzernbilanzsumme jeweils 6.700. Der einzige Unterschied besteht darin, dass die stillen Reserven bei der Neubewertungsmethode in der Spalte KB III und bei der Buchwertmethode erst in der Konsolidierungsspalte aufgedeckt werden. Das **Beispiel 2** zeigt, dass dennoch Unterschiede für die Fälle auftreten können, in denen der UB kleiner als die aufgedeckten stillen Reserven ist. Dann nämlich greift bei der Buchwertmethode die sog. Anschaffungskostenrestriktion. Im Beispiel führt dies zu einer niedrigeren Konzernbilanzsumme (vgl. 6.700 zu 6.750).

Unterschiede entstehen generell dann, wenn die Beteiligungen < 100% sind (s. **Beispiel 3**). Die nachfolgende Abbildung verdeutlicht die wesentlichen Unterschiede beider Methoden.

Beteiligung < 100 %	Buchwertmethode	Neubewertungsmethode
stille Reserven/Lasten	» anteilige Aufdeckung	» volle Aufdeckung
stille Reserven/Lasten anderer Gesellschafter	» keine Aufdeckung	» volle Aufdeckung
Anschaffungskostenrestriktion	» max. Aufdeckung bis zum UB » keine Erhöhung eines pass.UB	» Abschaffung durch TransPuG
Ergebnis	» niedrigere Konzernbilanzsumme » Abschreibung nur auf die aufgedeckten anteiligen stillen Reserven	» höhere Konzernbilanzsumme » bei Folgekonsolidierung niedrigere Konzernjahresüberschüsse bzw. höhere Konzernjahresfehlbeträge (infolge erhöhter Abschreibung auf die aufzudeckenden stillen Reserven)

c) Entstehung und Behandlung von aktiven und passiven Unterschiedsbeträgen

Bei der Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes der Kommune mit dem anteiligen Eigenkapital des selbständigen Aufgabenträgers treten häufig Differenzen auf. Übersteigt der Beteiligungsbuchwert die entsprechenden Werte des Eigenkapitals, entsteht ein aktiver Unterschiedsbetrag, im umgekehrten Fall ein passiver Unterschiedsbetrag.

Bei der Erwerbsmethode werden im Rahmen der Neubewertungsmethode bei der Überleitung auf die KB III die stillen Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden des voll zu konsolidierenden Aufgabenträgers voll aufgedeckt. Bei der Buchwertmethode erfolgt die Aufdeckung nur anteilig.

Ein aktiver Unterschiedsbetrag, der nach der Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten verbleibt, wird gemäß § 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 301 Abs. 3 S. 1 HGB als Geschäfts- oder Firmenwert (GFW) ausgewiesen. Dieser sog. goodwill wird in der Gesamtbilanz unter den immateriellen Vermögensgegenständen ausgewiesen. Für die Folgebewertung des GFW gestattete das HGB bislang verschiedene Wahlrechte. Diese Wahlrechte sind mit der Einführung des BilMoG beseitigt worden. Nach §§ 309 Abs. 1 i.V.m. 253 Abs. 3 S. 1 HGB ist der GFW aus der Kapitalkonsolidierung zwingend planmäßig über seine voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Das Gemeindehaushaltsrecht trifft keine gesonderte Regelung zur Behandlung eines GFW im kommunalen Gesamtabchluss. Bei einer Aktivierung ist im Fall einer dauernden Wertminderung die außerplanmäßige Abschreibung des GFW geboten (§§ 309 Abs. 1 i.V.m. 253 Abs. 3 S. 2 HGB). Für in Vorjahren vorgenommene Abschreibungen auf den GFW gilt nach §§ 309 Abs. 1 i.V.m. 253 Abs. 5 S. 2 HGB ein striktes Wertaufholungsverbot.

Verbleibt (entsteht) nach der Zuordnung stiller Reserven und Lasten bei der Erstkonsolidierung ein passiver Unterschiedsbetrag, so ist dieser nach § 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 301 Abs. 3 S. 1 HGB grundsätzlich gesondert als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung nach dem Eigenkapital auszuweisen. Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern. Der passive Unterschiedsbetrag ist entweder mit negativen künftigen Ertragsaussichten zu erklären oder als „lucky buy“, also günstiger Kauf, zu interpretieren. Eine ergebniswirksame Auflösung dieses Postens darf nur unter den Voraussetzungen des § 309 Abs. 2 HGB erfolgen.

d) Folgekonsolidierung

Die sich aus der Erstkonsolidierung im Rahmen der Erwerbsmethode ergebenden „Konzernanschaffungskosten“ sind in den Folgeperioden fortzuführen. Die aufgedeckten und zugeordneten stillen Reserven und Lasten teilen in den Folgeperioden das Schicksal jener Posten, denen sie zugeordnet wurden, d.h. ihre Fortführung ist abhängig von der Fortschreibung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden. Stille Reserven und Lasten, die während der „Konzernzugehörigkeit“ entstehen, bleiben unberührt. Es werden nur die bei der Erstkonsolidierung aufgedeckten (historischen) stillen Reserven und Lasten fortgeführt.

Im Rahmen der Folgekonsolidierung wird der kommunale Gesamtabschluss in jedem Folgejahr erneut aus der Summenbilanz als Zusammenfassung der Einzelabschlüsse von Kernverwaltung und einzubeziehenden selbständigen Aufgabenträgern bzw. aus der KB III entwickelt. Die Wertkorrekturen aus der Erstkonsolidierung, z.B. aus der Aufdeckung stiller Reserven, haben sich dort jedoch nicht niedergeschlagen. Daher sind die Buchungen der Erstkonsolidierung sowie die bis zum letzten vorhergehenden Stichtag der „Gesamtbilanz“ vorgenommenen Buchungen der Folgekonsolidierung ggf. kumuliert zu wiederholen.

Zunächst erfolgt wie bei der Erstkonsolidierung die Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes gegen das anteilige Eigenkapital des kommunalen Unternehmens. Dieses hat sich zwischenzeitlich durch Gewinne/Verluste, Rücklagenveränderungen etc. geändert. Zu konsolidieren ist jedoch nur das Eigenkapital des kommunalen Unternehmens, das bei Erstkonsolidierung vorhanden war. Die Veränderungen des Eigenkapitals des Kommunalunternehmens nach dem Erstkonsolidierungszeitpunkt gehen nicht in den erneuten Vorgang der Kapitalkonsolidierung ein. Bei diesen Eigenkapitalveränderungen handelt es sich um Veränderungen während der „Konzernzugehörigkeit“. Deshalb werden diese Bestände auch im kommunalen Gesamtabschluss ausgewiesen.

Im Anschluss daran werden die Wertänderungen an den aufgedeckten stillen Reserven und Lasten berücksichtigt. Diese werden erfolgswirksam (z.B. Mehrabschreibungen im Anlagevermögen) erfasst. Auf diese Weise führen im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckte stille Reserven in der Zukunft zu gegenüber dem Einzelabschluss zusätzlichen Aufwendungen, stille Lasten bei Auflösung zu zusätzlichen Erträgen. Die Abschreibungen auf aufgedeckte stille Reserven werden jedoch nur im kommunalen Gesamtabschluss erfolgswirksam. Für die zugerechneten stillen Reserven im abnutzbaren Anlagevermögen ist dabei eine Verteilung über die Restnutzungsdauer des jeweiligen Vermögensgegenstandes nach der KB II bzw. KB III vorzunehmen.

Soweit stille Reserven bei nicht abnutzbaren Anlagegütern aufgedeckt wurden (z.B. Grundstücke), ist, sofern der Vermögensgegenstand veräußert wird, der im Zeitpunkt des Abgangs im Einzelabschluss entstandene Buchgewinn um den Betrag der aufgedeckten stillen Reserven zu kürzen. Ein Buchverlust ist entsprechend zu erhöhen. Stille Reserven in Vorräten vermindern bei Veräußerung an Dritte den Gewinn im Jahresabschluss oder erhöhen einen Jahresfehlbetrag.

Ein im kommunalen Gesamtabschluss ausgewiesener Geschäfts- oder Firmenwert wird im Rahmen der Folgekonsolidierung grundsätzlich planmäßig abgeschrieben. Eine außerplanmäßige Abschreibung ist bei einer dauernden Wertminderung geboten (§ 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 309 Abs. 1 und § 253 Abs. 3 S. 3 HGB, vgl. auch § 40 Abs. 4 GemHVO Doppik). Passive Unterschiedsbeträge sind grundsätzlich beizubehalten und nur unter den Voraussetzungen des § 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 309 Abs. 2 HGB ertragswirksam aufzulösen.

Beispiel 4: Folgekonsolidierung (Fortführung des Beispiels 1)

Das Eigenkapital von Kommune und kommunalem Unternehmen hat sich in 2001 um Gewinne i.H.v. 500 bzw. 100 erhöht.

	Kommune		Unternehmen (Buchwerte)		Unternehmen (Zeitwerte)	
	KB II		KB II		KB III	
	A	P	A	P	A	P
Sonstige Aktiva	5.500		1.650		1.730	
Beteiligung	1.000					
Summe	6.500		1.650		1.730	
Gez. Kapital		1.000		300		300
Allg. Rücklage						80
Rücklagen		1.500		600		600
Bilanzgewinn		500		100		100
Verbindlichkeiten		3.500		650		650
Summe		6.500		1.650		1.730

Die Erstkonsolidierung ist zu wiederholen. Ferner sind die stillen Reserven und der GFW abzuschreiben. Die stillen Reserven in den sonstigen Aktiva werden über eine Restnutzungsdauer der Anlagegüter von fünf Jahren ($80/5 = 16$) verteilt. Diese Abschreibungen werden ausschließlich im kommunalen Gesamtabschluss – zusätzlich zu den Abschreibungen aus dem Einzelabschluss – ausgewiesen. Der GFW wird hier über vier Jahre ($20/4 = 5$) abgeschrieben. Dementsprechend stellt sich die Folgekonsolidierung wie folgt dar:

→ **Neubewertungsmethode**

	Kommune		Unternehmen (Zeitwerte)		Summenbilanz		Erst- konsolidierung		Folge- konsolidierung		Gesamtbilanz	
	KB II		KB III									
	A	P	A	P	A	P	S	H	S	H	A	P
Sonstige Aktiva	5.500		1.730		7.230					16 ³	7.214	
UB							20 ¹	20 ²				
GFW							20 ²			5 ³	15	
Beteiligung	1.000				1.000			1.000 ¹				
Summe	6.500		1.730		8.230						7.229	
Gez. Kapital		1.000		300	1.300	300 ¹						1.000
Allg. Rücklage				80	80	80 ¹						0
Rücklagen		1.500		600	2.100	600 ¹						1.500
Bilanzgewinn		500		100	600				21 ³			579
Verbindlichk.		3.500		650	4.150							4.150
Summe		6.500		1.730	8.230	1.020	1.020		21	21		7.229

Folgende Buchungssätze ergeben sich¹ und ²:

Gez. Kapital	300				
Allg. Rücklage	80				
Rüchl. / Bilanzgewinn	600				
UB	20	an	Beteiligung		1.000
GFW	20	an	UB		20

Die vorgenannten Buchungssätze stellen die Wiederholung der Erstkonsolidierung dar. Die Buchung der Folgekonsolidierung erfolgt mit³:

Abschreibungen	21	an	Sachanlagevermögen	16
			GFW	5

→ **Buchwertmethode**

	Kommune		Unternehmen (Buchwerte)		Summenbilanz		Erst- konsolidierung		Folge- konsolidierung		Gesamtbilanz	
	KB II		KB II									
	A	P	A	P	A	P	S	H	S	H	A	P
Sonstige Aktiva	5.500		1.650		7.150		80 ²			16 ³	7.214	
UB							100 ¹	100 ²				
GFW							20 ²			5 ³	15	
Beteiligung	1.000				1.000			1.000 ¹				
Summe	6.500		1.650		8.150						7.229	
Gez. Kapital		1.000		300		1.300	300 ¹					1.000
Rücklagen		1.500		600		2.100	600 ¹					1.500
Bilanzgewinn		500		100		600			21 ³			579
Verbindlichk.		3.500		650		4.150						4.150
Summe		6.500		1.650		8.150	1.100	1.100	21	21		7.229

Folgende Buchungssätze ergeben sich¹ und ²:

Gez. Kapital	300				
Rüchl. / Bilanzgewinn	600				
UB	100	an	Beteiligung		1.000
Sonstige Aktiva	80				
GFW	20	an	UB		100

Die vorgenannten Buchungssätze stellen die Wiederholung der Erstkonsolidierung dar. Die Buchung der Folgekonsolidierung erfolgt mit³:

Abschreibungen	21	an	Sachanlagevermögen	16
			GFW	5

Veränderungen des Buchwertes der konsolidierungspflichtigen Anteile

Wird durch den Erwerb weiterer Anteile an einem bereits früher einbezogenen selbständigen Aufgabenträger der Beteiligungsbuchwert erhöht, so ist für die zusätzlichen Anteile grundsätzlich eine Erstkonsolidierung nach § 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 301 HGB vorzunehmen. Hierbei wiederholen sich alle Erstkonsolidierungsvorgänge (Neuermittlung stiller Reserven und Lasten). Gleichzeitig werden neue Voraussetzungen durch die geänderten „Konzernanschaffungskosten“ für die Folgekonsolidierungen geschaffen.

Veränderungen des konsolidierungspflichtigen Kapitals des selbständigen Aufgabenträgers (kommunalen Unternehmens)

Konsolidierungspflichtiges Kapital i.S.v. § 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 301 HGB ist das Eigenkapital des selbständigen Aufgabenträgers bei Erstkonsolidierung.

Wird das Kapital des selbständigen Aufgabenträgers gegen Einlagen erhöht, stehen sich i.d.R. die Aufstockung des Beteiligungsbuchwertes und die Erhöhung des anteiligen Eigenkapitals in gleicher Höhe gegenüber, so dass kein Unterschiedsbetrag entsteht.

Kapitalerhöhungen aus Gewinnrücklagen die nach der Erstkonsolidierung entstanden sind, berühren die Kapitalkonsolidierung ebenfalls nicht.

e) Mehrstufiger „Konzern Kommune“

In vielen Kommunen existieren „Tochterunternehmen“, die selbst wiederum Mutterunternehmen anderer Unternehmen (Enkel) sind. In diesen Fällen liegt ein sog. „mehrstufiger Konzern“ vor. Besondere Regelungen für die Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern bestehen nicht. Stattdessen sind die nach ihrer Konzeption für einstufige Konzerne geschaffenen Vorschriften entsprechend auf mehrstufige Konzerne zu übertragen.

Hinsichtlich der Ermittlung der für die Erstkonsolidierung maßgeblichen Beteiligungsquote ist zwischen der additiven und multiplikativen Methode zu unterscheiden. Beide Methoden unterscheiden sich beim Vorhandensein indirekter Minderheiten in der Höhe des ermittelten aktiven und passiven Unterschiedsbetrages¹⁹.

Zur Durchführung der Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern kann zwischen der Kettenkonsolidierung bzw. Stufenkonsolidierung und der Simultankonsolidierung unterschieden werden. Bei der Kettenkonsolidierung werden die einzelnen selbständigen Aufgabenträger entsprechend der Konzernhierarchie einbezogen. Die Konsolidierung beginnt mit dem Aufgabenträger, der am weitesten von der Kommune entfernt ist. Die Simultankonsolidierung erfolgt in einem einzigen Konsolidierungsvorgang im Anschluss an die Erstellung des Summenabschlusses aller einzubeziehenden selbständigen Aufgabenträger. Diese Methode ist weniger empfehlenswert, da regelmäßig Saldierungseffekte auftreten. So kommt es gezebe-

¹⁹ Vgl. KÜTING / WEBER: Der Konzernabschluss, 10. Auflage, 2006, S. 359.

nenfalls zu einer Saldierung von GFW und passivischen Unterschiedsbeträgen auf unterschiedlichen Konzernstufen²⁰.

3. Verfahren der Equity-Methode

Die Rechtsgrundlagen für die Equity-Methode im NKHR-Gesamtabschluss bilden der § 108 Abs. 6 GO LSA sowie die §§ 311, 312 HGB. Der Wertansatz im Rahmen der Anwendung der Equity-Methode wird durch die Vorschriften des § 312 HGB festgelegt.

Dabei wird unter der Equity-Methode eine Konsolidierungsmethode verstanden, bei der die Anschaffungskosten der Beteiligung in den Folgejahren nach Maßgabe der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens im Beteiligungsbuchwert fortgeschrieben werden. Es erfolgt also keine Einbeziehung der Vermögensgegenstände/Schulden bzw. der Aufwendungen/Erträge des assoziierten Unternehmens in den kommunalen Gesamtabschluss. Genau aus diesem Grund wird die Equity-Methode teilweise auch als eine Bewertungsmethode und nicht als eine Konsolidierungsmethode verstanden, da es neben der fehlenden Übernahme von Vermögens- oder GuV-Positionen lediglich zu einer Bewertung des Beteiligungsansatzes an diesem Unternehmen im kommunalen Gesamtabschluss, nach anderen Methoden als im Einzelabschluss, kommt.

Der Ausgangspunkt für die Bewertung der Beteiligung an dem assoziierten Unternehmen im Rahmen der kommunalen Gesamtbilanz sind die Anschaffungskosten. Dem Beteiligungsbuchwert sind dann die anteilig auf die Kommune, als unmittelbare Muttergesellschaft, entfallenden und von dem assoziierten Unternehmen erwirtschafteten, aber noch nicht ausgeschütteten Gewinne zuzurechnen. Insofern werden beispielsweise Gewinnthesaurierungen beim assoziierten Unternehmen im Beteiligungsbuchwert reflektiert. Dagegen führen Gewinnthesaurierungen beim assoziierten Unternehmen im Einzelabschluss zu stillen Zwangsreserven im Beteiligungsbuchwert. Entstandene Verluste beim assoziierten Unternehmen vermindern entsprechend den Beteiligungsbuchwert, ebenso wie ausgeschüttete Gewinne. Folglich ist die Equity-Methode eine Fortschreibung des historischen Beteiligungsansatzes entsprechend den Veränderungen im Eigenkapital des kommunalen Tochterunternehmens.

Bis zur Einführung des BilMoG sah das HGB grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Equity-Konsolidierung (bzw. –bewertung) vor. Nach § 312 Abs. 1 HGB a.F. konnte der Equity-Ansatz eines assoziierten Unternehmens entweder nach der Buchwertmethode oder nach der Kapitalanteilmethode ermittelt werden. Der Unterschied zwischen beiden Methoden

²⁰ Vgl. KÜTING / WEBER: Der Konzernabschluss, 10. Auflage, 2006, S. 362.

liegt im Wesentlichen in der Zuordnung des Geschäfts- oder Firmenwertes. Bei der Buchwertmethode wird der Equity-Wert in einem Bilanzposten ausgewiesen. Bei der Kapitalanteilmethode werden im Gegensatz dazu das anteilige Eigenkapital und der Geschäfts- oder Firmenwert in zwei getrennten Posten ausgewiesen. Nach BilMoG ist zur Ermittlung des Equity-Ansatzes ausschließlich die Buchwertmethode zulässig (§ 312 Abs. 1 S. 1 HGB).

Das Modellprojekt empfiehlt, bei assoziierten Unternehmen grundsätzlich das Verfahren der Buchwertmethode im Rahmen der Equity-Methode anzuwenden.

Buchwertmethode

Bei erstmaliger Anwendung wird der Buchwert des anteiligen Eigenkapitals des assoziierten kommunalen Unternehmens im Wege der Equity-Methode unter den Beteiligungen im kommunalen Gesamtabchluss ausgewiesen. Als Beteiligung gelten Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die nicht von untergeordneter Bedeutung gemäß § 108 Abs. 5 S. 2 GO LSA sind.²¹ Unternehmensanteile von untergeordneter Bedeutung i.S.d. § 108 Abs. 5 S. 2 GO LSA werden als Wertpapiere des Anlagevermögens ausgewiesen.²²

In einer Nebenrechnung wird der Beteiligungsansatz auf eventuell vorhandene stille Reserven und Lasten untersucht. Ein verbleibender Restbetrag ist ein GFW. Zu diesem Zweck wird der Beteiligungsansatz dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens gegenübergestellt. Ist der Buchwert größer (niedriger), entsteht ein aktiver (passiver) Unterschiedsbetrag, der auf seine Ursachen hin zu untersuchen und im Anhang zum Gesamtabchluss anzugeben ist. Mit der Einführung des BilMoG besteht die Angabepflicht nicht mehr nur im Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung, sondern sie besteht kontinuierlich fort.

Der Buchwert des assoziierten Unternehmens entspricht im Regelfall (insbesondere kurz nach dem Erwerb) den Anschaffungskosten. In der kommunalen Eröffnungsbilanz handelt es sich um den Wert, der nach der durchgeführten Bewertung als Anschaffungskosten fingiert wird.

Die Buchwertmethode ist dadurch charakterisiert, dass dem Bilanzierenden auf Grund der Gegenüberstellung von Anschaffungskosten des assoziierten Unternehmens und anteiligem Eigenkapital (analoges Vorgehen wie bei der Kapitalkonsolidierung) die Bestandteile des Beteiligungsansatzes (Unterschiedsbetrag als Summe von stillen Reserven und GFW) zwar bekannt sind, aber nur ein summarischer Ausweis in der Position „Beteiligungen“ erfolgt. Es

²¹ Vgl. Nr. 5.11 BewertRL LSA.

²² Vgl. GRIMBERG et al.: Neues Kommunales Haushaltsrecht LSA, S. 295.

erfolgt kein getrennter Ausweis von Beteiligungsansatz, GFW und ggf. stillen Reserven/Lasten. Diese sind Bestandteil der bewerteten Beteiligung. Im Zuge der erstmaligen Equity-Bewertung verkörpert der Equity-Ansatz somit das anteilige Eigenkapital des assoziierten Unternehmens zuzüglich anteiliger stiller Reserven und Lasten, eines GFW oder eines passiven Unterschiedsbetrages.

Beispiel 1: Erstkonsolidierung

Eine Kommune hält 30% der Anteile der Assoziiert GmbH. Zum 1. Januar t_1 sind diese Anteile in der Eröffnungsbilanz der Kommune mit 50.000 T€ bewertet. Das Eigenkapital der Assoziiert GmbH beträgt 150.000 T€. Im Sachanlagevermögen der Assoziiert GmbH sind stille Reserven in Höhe von 10.000 T€ enthalten.

Anschaffungskosten der Beteiligung	50.000 T€
- anteiliges Eigenkapital der Assoziiert GmbH (30% von 150.000 T€)	45.000 T€
= Unterschiedsbetrag	5.000 T€
davon entfallen auf stille Reserven (30% von 10.000 T€)	3.000 T€
davon entfallen auf Firmenwert	2.000 T€

Der Beteiligungsansatz lässt sich folglich, zumindest gedanklich, aufteilen. Die Bestandteile werden jedoch innerhalb der neu aufzustellenden Position „Beteiligungen...“ oder „Anteile an assoziierten Unternehmen“ ausgewiesen, im Beispiel somit 50.000 T€.

Bei der Folgekonsolidierung ist der Beteiligungswert um die anteiligen Eigenkapitalveränderungen des assoziierten Unternehmens, insbesondere erwirtschaftete Jahresüberschüsse oder Jahresfehlbeträge, fortzuschreiben. Gewinnausschüttungen sind zur Vermeidung einer Doppelerfassung zu eliminieren, indem der Beteiligungsansatz entsprechend vermindert wird. Bei der Fortschreibung sind auch die Abschreibung oder Auflösung der aufgedeckten stillen Reserven und Lasten, die Abschreibung eines GFWs oder die Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrages in einer Nebenrechnung zu berücksichtigen. Die Fortschreibung des Beteiligungswertes wird nachfolgend dargestellt:

Ausgangsbewertung	Anschaffungskosten
Regelmäßige Fortschreibungen	<ul style="list-style-type: none"> + anteiliger Jahresüberschuss des assoziierten Unternehmens - anteiliger Jahresfehlbetrag des assoziierten Unternehmens - vereinnahmte Gewinnausschüttungen vom assoziierten Unternehmen - Abschreibung aufgedeckter stiller Reserven + Auflösung aufgedeckter stiller Lasten - Abschreibung eines aktivierten GFW - Auflösung eines nicht zugeordneten passiven Unterschiedsbetrages +/- Ergebnisauswirkung der Neubewertung nach § 312 Abs. 5 HGB einschließlich der Zwischenergebniseliminierung
Außerplanmäßige Fortschreibung	<ul style="list-style-type: none"> - ggf. außerplanmäßige Abschreibungen + ggf. Zuschreibungen + Kapitaleinzahlungen - Kapitalrückzahlungen

Beispiel 2: Fortschreibung

Die Ausgangslage gilt wie im Beispiel 1 zur Erstkonsolidierung. Zum 31. Dezember t_1 haben sich keine wesentlichen Wertveränderungen dieses Beteiligungsansatzes ergeben. Die Assoziiert GmbH erwirtschaftete einen Jahresüberschuss von 12.000 T€. Zum 31. Dezember t_1 weist die Assoziiert GmbH Sachanlagen in Höhe von 240.000 T€ in ihrer Bilanz aus. Hierzu gehören Fahrzeuge, die auf Grund steuerlicher Sonderabschreibungen stille Reserven in Höhe von 10.000 T€ enthalten. Ihre Restnutzungsdauer beträgt fünf Jahre. Der GFW wird hier beispielsweise über vier Jahre abgeschrieben.

Beteiligung (oder Anteile an assoziierten Unternehmen)	50.000 T€
+ anteiliger Jahresüberschuss der Assoziiert GmbH (30% von 12.000 T€)	3.600 T€
- anteilige Abschreibung auf stille Reserven ($\frac{1}{2}$ von 30% von 10.000 T€)	-600 T€
- anteilige Abschreibung auf den GFW (4 Jahre Nutzungsdauer, $2.000/4 = 500$)	-500 T€
= fortgeschriebener Beteiligungsansatz	52.500 T€

Im kommunalen Gesamtabschluss der Kommune wird die Position „Beteiligungen oder Anteile an assoziierten Unternehmen“ mit 52.500 T€ ausgewiesen, die Gesamtergebnisrechnung hat sich insgesamt um 2.500 T€ verbessert. Die Buchung erfolgt durch „Beteiligungen“ an „Erträge aus assoziierten Beteiligungen“ (*Diskrepanz bei den Bezeichnungen, besser: „Anteile an assoziierten Unternehmen“ an „Erträge aus assoziierten Unternehmen“ oder aber „assoziierte Beteiligung“ an „Erträge aus assoziierten Beteiligungen“*).

Bei der Equity-Methode sind folgende Sondersachverhalte zu berücksichtigen:

Die Equity-Methode wird ausgesetzt, sofern sich infolge der Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes um die anteilige Änderung des Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens ein negativer Beteiligungsbuchwert ergibt (gleiches gilt für die Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes um die stillen Reserven/stillen Lasten). In einer Nebenbuchhaltung ist der Beteiligungsansatz fortzuschreiben. Erwirtschaftet das assoziierte Unternehmen in den Folgejahren wieder Jahresüberschüsse, so dürfen diese erst dann berücksichtigt werden, wenn die zwischenzeitlich angefallenen Jahresfehlbeträge kompensiert wurden²³.

Bei Lieferungen des assoziierten Unternehmens an die Kommune (upstream-Transaktion) besteht grundsätzlich die Pflicht zur Zwischenergebniseliminierung, sofern die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind (§ 312 Abs. 5 S. 3 HGB). Bei Lieferungen der Kommune an das assoziierte Unternehmen besteht nach h.M. für das HGB keine Eliminierungspflicht für sog. „downstream-Transaktionen“. Im Gegensatz dazu sieht DRS 8.30 eine Eliminierung unabhängig von der Lieferichtung vor (im Übrigen auch IFRS und US GAAP)²⁴.

²³ Vgl. KÜTING / WEBER: Der Konzernabschluss, 10. Auflage, 2006, S. 475.

²⁴ Vgl. KÜTING / WEBER: Der Konzernabschluss, 10. Auflage, 2006, S. 463.

II. Schuldenkonsolidierung

1. Konzeptionelle Grundlagen

Die Schuldenkonsolidierung ist in § 303 Abs. 1 HGB geregelt. Demzufolge sind Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den kommunalen Gesamtabschluss einzubeziehenden selbständigen Aufgabenträgern und der Kommune sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten wegzulassen.

Die Ausnahme ist in § 303 Abs. 2 HGB normiert. Demnach kann auf die Schuldenkonsolidierung nach Absatz 1 verzichtet werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des „Konzerns Kommune“ nur von untergeordneter Bedeutung sind.

Dem Wortlaut des § 303 Abs. 1 HGB nach sind folgende Positionen in die Schuldenkonsolidierung einzubeziehen:

- Aktiva: Ausleihungen, Forderungen, aktive Rechnungsabgrenzungsposten
- Passiva: Rückstellungen, Verbindlichkeiten, passive Rechnungsabgrenzungsposten.

Dabei sind die Positionen nicht im engen bilanztechnischen Sinn auszulegen. Die in § 303 Abs. 1 HGB erfolgte Aufzählung ist demzufolge als nicht abschließend zu verstehen. Vielmehr sind in die Schuldenkonsolidierung sämtliche Positionen einzubeziehen, die einen Forderungs- oder Verbindlichkeitscharakter aufweisen. Aus diesem Grund sind nachfolgende Positionen ebenfalls Gegenstand der Schuldenkonsolidierung:

- Ausstehende (eingeforderte) Einlagen, geleistete Anzahlungen, Schecks, sonstige Vermögensgegenstände, Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens,
- Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen (z.B. Eventualverbindlichkeiten).

2. Aufrechnungsdifferenzen

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung sind sämtliche Positionen mit Forderungs- und Verbindlichkeitscharakter, die zwischen der Kommune und ihren selbständigen Aufgabenträgern

oder zwischen diesen untereinander bestehen, aufzurechnen. Im Idealfall stehen sich die Forderungs- und Verbindlichkeitswertgrößen in gleicher Höhe gegenüber. Die Gesamtergebnisrechnung würde nicht tangiert werden, da die Aufrechnung erfolgsneutral ist. Es erfolgt lediglich eine Bilanzkürzung.

Beispiel:

Der Abfallwirtschaftsbetrieb der Stadt Magdeburg (**Tochter A**) erbringt eine Dienstleistung an die Magdeburger Verkehrsbetriebe (**Tochter B**) für 20.000 €.

Tochter A bucht eine **Forderung** i.H.v. 20.000 €

Tochter B bucht eine **Verbindlichkeit** i.H.v. 20.000 €

Sofern sich die Forderungs- und Verbindlichkeitswertgrößen nicht in gleicher Höhe gegenüber stehen, kommt es zu Aufrechnungsdifferenzen. Dabei wird zwischen echten und unechten Aufrechnungsdifferenzen unterschieden.

Unechte Aufrechnungsdifferenzen sind Unterschiedsbeträge, die auf fehlerhaften Buchungen oder zeitlichen Buchungsunterschieden beruhen. Sie sind entsprechend ihrer jeweiligen Ausprägung erfolgswirksam oder erfolgsneutral in der KB II zu korrigieren (fiktive Buchung im Vorfeld), sodass bei der Schuldenkonsolidierung nur echte Aufrechnungsdifferenzen zu beseitigen sind.

Echte Aufrechnungsdifferenzen entstehen aufgrund unterschiedlicher Ansatz- und Bewertungsvorschriften für Forderungen und Verbindlichkeiten. So ergeben sich echte Aufrechnungsdifferenzen beispielsweise aus Rückstellungen, denen keine entsprechenden Aktivposten gegenüberstehen, aus dem Niederstwertprinzip bei Forderungen verknüpft mit dem Höchstwertprinzip bei Verbindlichkeiten (Ausfluss des Imparitätsprinzips) oder der Kreditgewährung mit Disagio.

Ein weiterer Unterschied zwischen unechten und echten Aufrechnungsdifferenzen besteht darin, dass unechte Aufrechnungsdifferenzen i.d.R. berichtigt werden, sobald sie zutage treten. Demnach sind sie im Abschluss der Folgeperiode dann nicht mehr vorhanden. Echte Aufrechnungsdifferenzen hingegen können über mehrere Perioden unverändert bestehen bleiben, bevor sie sich umkehren. Erfolgswirksame echte Aufrechnungsdifferenzen dürfen nur im Jahr der Entstehung und im Jahr ihrer Umkehr die Gesamtergebnisrechnung berühren²⁵.

²⁵ Vgl. KÜTING / WEBER: Der Konzernabschluss, 10. Auflage, 2006, S. 385 f.

Beispiel zur Schuldenkonsolidierung

Die Kommune hat eine Forderung in Höhe von 100.000 € gegenüber der Vollkonsolidiert GmbH. Sie hat im Jahr t_1 eine Einzelwertberichtigung in Höhe von 25% auf die Forderung gebildet, weil ein Viertel der Forderung von der Vollkonsolidiert GmbH bestritten wurde. Die Vollkonsolidiert GmbH bilanziert dennoch nach dem kaufmännischen Imparitätsprinzip die entsprechende Verbindlichkeit mit 100.000 €. Sowohl die Forderung als auch die Verbindlichkeit bestehen im Jahr t_2 unverändert weiter. Im Jahr t_3 begleicht die Vollkonsolidiert GmbH den vollen Betrag in Höhe von 100.000 €.

Es handelt sich um eine echte Aufrechnungsdifferenz. Diese ist nicht im Rahmen der Aufstellung der KB II der Vollkonsolidiert GmbH, sondern bei den Konsolidierungsbuchungen zu korrigieren.

Schuldenkonsolidierung t_1

	Kommune		Vollkonsolidiert GmbH		Summenabschluss		Konsolidierung		Gesamtabschluss	
	T€		T€		T€		T€		T€	
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Ford. gg. verb. Unt.	75				75			75 ¹	0	
Sonstige Aktiva	9.925		800		10.725				10.725	
Summe	10.000		800		10.800				10.725	
Jahresüberschuss		100		70		170		25 ¹		195
Verb. gg. verb. Unt.				100		100	100 ¹			0
Sonstige Passiva		9.900		630		10.530				10.530
Summe		10.000		800		10.800				10.725
Ergebnis										
Erträge	3.000		270		3.270				3.270	
Aufwendungen	2.900		200		3.100		25 ²		3.075	
Jahresüberschuss	100		70		170		25 ²		195	

Erster Buchungssatz¹:

Verb. gg. verb. Unt.	100	an	Ford. gg. verb. Unt.	75
			Jahresüberschuss	25

Zweiter Buchungssatz²:

Jahresüberschuss	25	an	Aufwendungen	25
------------------	----	----	--------------	----

Im Jahr t_1 gehen von der Kommune in den Summenabschluss eine Forderung i.H.v. 75 T€ und ein Aufwand i.H.v. 25 T€ ein. Von der Vollkonsolidiert GmbH geht in den Summenabschluss eine Verbindlichkeit i.H.v. 100 T€ ein. Bei der Schuldenkonsolidierung wird die Forderung mit der Verbindlichkeit verrechnet. Die Aufrechnungsdifferenz wird als sonstiger Ertrag erfasst. Der Jahresüberschuss steigt um 25 T€. Durch die Schuldenkonsolidierung wird der Geschäftsvorfall aus Sicht des kommunalen Gesamtabschlusses eliminiert.

Schuldenkonsolidierung t_2

	Kommune		Vollkonsolidiert GmbH		Summenabschluss		Konsolidierung		Gesamtabschluss	
	T€		T€		T€		T€		T€	
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Ford. gg. verb. Unt.	75				75			75	0	
Sonstige Aktiva	10.525		860		11.385				11.385	
Summe	10.600		860		11.460				11.385	
Jahresüberschuss		110		20		130				130
Rücklagen								25		25
Verb. gg. verb. Unt.				100		100	100			0
Sonstige Passiva		10.490		740		11.230				11.230
Summe		10.600		860		11.460				11.385
Ergebnis										
Erträge	3.110		140		3.250				3.250	
Aufwendungen	3.000		120		3.120				3.120	
Jahresüberschuss	110		20		130				130	

Es ergibt sich folgender Buchungssatz:

Verb. gg. verb. Unt.	100	an	Ford. gg. verb. Unt.	75
			Rücklagen	25

Im Jahr t_2 gehen Forderung und Verbindlichkeit im Vergleich zum Vorjahr in unveränderter Höhe in den Summenabschluss ein. Es entsteht erneut eine Aufrechnungsdifferenz i.H.v. 25 T€. Diese ist dem Vorjahr zuzurechnen. Im Einzelabschluss der Kommune wurde im laufenden Jahr kein sonstiger Ertrag erfasst. Demzufolge darf die Differenz auch nicht als sonstiger Ertrag verbucht werden. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass der Aufwand des Jahres t_1 zu einer Verminderung des Anfangsbestands des erwirtschafteten Eigenkapitals im Jahr t_2 geführt hat. Aus Vereinfachungsgründen wird hier die Aufrechnungsdifferenz i.H.v. 25 T€ direkt gegen das erwirtschaftete Eigenkapital Stand Vorjahr gebucht. In der Konsolidierungspraxis erfolgt die Verrechnung der Aufrechnungsdifferenz aus Vorjahren u.a. mit dem Ergebnisvortrag, den Gewinnrücklagen oder mit einem gesonderten Ausgleichsposten.

Schuldenkonsolidierung t₃

	Kommune		Vollkonsolidiert GmbH		Summenabschluss		Konsolidierung		Gesamtabschluss	
	T€		T€		T€		T€		T€	
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Ford. gg. verb. Unt.	0				0				0	
Sonstige Aktiva	10.900		870		11.770				11.770	
Summe	10.900		870		11.770				11.770	
Jahresüberschuss		80		35		115	25 ¹			90
Rücklagen								25 ¹		25
Verb. gg. verb. Unt.				0		0				0
Sonstige Passiva		10.820		835		11.655				11.655
Summe		10.900		870		11.770				11.770
Ergebnis										
Erträge	3.200		135		3.335		25 ²		3.310	
Aufwendungen	3.120		100		3.220				3.220	
Jahresüberschuss	80		35		115			25 ²	90	

Folgende Buchungssätze ergeben sich^{1/2}:

Jahresüberschuss	25	an	Rücklagen	25
Erträge	25	an	Jahresüberschuss	25

Im Jahr t₃ sind sowohl die konzerninterne Forderung als auch die konzerninterne Verbindlichkeit nicht mehr im Summenabschluss enthalten. Eine Korrekturbuchung ist dennoch vorzunehmen, da in den Summenabschluss der von der Kommune erfasste Ertrag i.H.v. 25 T€ eingeht und andererseits das erwirtschaftete Eigenkapital Stand Vorjahr aus Sicht des Konzerns Kommune zu niedrig ist. Folglich sind beide Größen miteinander zu verrechnen.

III. Zwischenergebniseliminierung

Die Zwischenergebniseliminierung ist in § 304 HGB geregelt. Nach § 304 Abs. 1 HGB sind die Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen und Leistungen zwischen den in den kommunalen Gesamtabschluss einbezogenen selbständigen Aufgabenträgern und der Kommune beruhen, so anzusetzen, wie dies in einem einheitlichen Unternehmen der Fall wäre. Aus diesem Grund ist das Ergebnis des „Konzerns Kommune“ um die Gewinne und Verluste aus dem Lieferungs- und Leistungsverkehr zwischen den einbezogenen Aufgabenträgern, sog. Zwischenergebnisse, zu bereinigen. Mit Rücksicht auf die wirtschaftliche Einheit „Konzern Kommune“, sind diese Zwischenergebnisse nicht realisiert worden.

Den Ausnahmetatbestand beschreibt § 304 Abs. 2 HGB. Danach braucht eine Zwischenergebniseliminierung nicht angewendet zu werden, wenn die Behandlung der Zwischenergebnisse für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des „Konzerns Kommune“ nur von untergeordneter Bedeutung ist.

Für die Korrektur von Zwischenergebnissen müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- (1) Vorliegen eines Vermögensgegenstandes,
- (2) Bilanzierung des Vermögensgegenstandes,
- (3) Vermögensgegenstand beruht auf Lieferungen oder Leistungen innerhalb des Konsolidierungskreises und
- (4) Wertunterschied gegenüber den „Konzern-Anschaffungs- und Herstellungskosten“.

Beispiel zur Zwischenergebniseliminierung

Eine Kommune veräußert im Jahr t_1 ein Grundstück, das bei ihr mit 75 T€ zu Buche steht, zum Betrag von 105 T€ an einen voll zu konsolidierenden selbständigen Aufgabenträger. Dieser aktiviert das Grundstück im Umlaufvermögen und veräußert dieses seinerseits im Jahr t_3 zum Betrag von 140 T€ an einen Investor weiter.

Aufgrund dieser Konstellation hat die Kommune im Jahr t_1 aus der Übertragung des Grundstücks innerhalb des Vollkonsolidierungskreises einen Zwischengewinn i.H.v. 30 T€ erzielt. Der selbständige Aufgabenträger hingegen bilanziert das Grundstück mit 105 T€ im Umlaufvermögen.

Zwischenergebniseliminierung t_1

Durch die Zwischenergebniseliminierung werden der Wert des Grundstücks auf 75 T€ zurückgesetzt und das Gesamtergebnis um 30 T€ vermindert.

Zwischenergebniseliminierung t_2

In der Folgeperiode ist das Grundstück weiterhin im Bestand des voll zu konsolidierenden selbständigen Aufgabenträgers. Angesichts dessen erfolgt eine erfolgsneutrale Korrektur – Gegenposten in der Gesamtbilanz ist dabei das Eigenkapital.

Zwischenergebniseliminierung t₃

In t₃ folgt aus der Veräußerung des Grundstücks beim voll zu konsolidierenden selbständigen Aufgabenträger eine Erhöhung des Ergebnisses i.H.v. 35 T€ (Veräußerungserlös von 140 T€ vermindert um den Wertansatz von 105 T€ im Umlaufvermögen). Aufgrund des Ausscheidens des Grundstücks aus der wirtschaftlichen Einheit „Konzern Kommune“ ist auf der Gesamtabschlussebene die in t₁ erfolgte Zwischenergebniseliminierung nunmehr zu realisieren. Das Gesamtergebnis ist um 30 T€ zu erhöhen.

IV. Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Gemäß § 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 305 HGB ist im Rahmen der Vollkonsolidierung eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung durchzuführen. Danach sind die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den kommunalen Gesamtabschluss einbezogenen selbständigen Aufgabenträgern mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind. Mit anderen Erträgen und den auf diese entfallenden Aufwendungen ist analog zu verfahren.

Der Ausnahmetatbestand ist in § 305 Abs. 2 HGB geregelt, wonach Aufwendungen und Erträge nicht weggelassen zu werden brauchen, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des „Konzerns Kommune“ nur von untergeordneter Bedeutung sind.

Die Notwendigkeit der Aufwands- und Ertragskonsolidierung ergibt sich aus der Einheitstheorie. Aus diesem Grund hat die Aufwands- und Ertragskonsolidierung zum Ziel, in der Gesamtergebnisrechnung nur die Aufwendungen und Erträge zu erfassen, die aus Leistungsbeziehungen mit konzernfremden Dritten resultieren und die Gesamtergebnisrechnung so darzustellen, als sei der Konzern Kommune eine Einheit.

Zunächst sind die Gewinn- und Verlustrechnungen aller einzubeziehenden Aufgabenträger und die Ergebnisrechnung der Kommune auf Einzelabschlussebene (GuV I bzw. ER I) zu einer nach „konzernerneinheitlichen“ Maßstäben erstellten ER II zu vereinheitlichen. Danach erfolgt die Addition der Ergebnisrechnungen II zu einer Summenergebnisrechnung. Auf dieser Basis schließt sich die eigentliche Konsolidierung der Aufwendungen und Erträge an.

Beispiel zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Der Betrieb A (Tochter A) produziert aus dem Rohstoff X (200 T€) Halbfabrikate Y (200 T€ + 100 T€) und liefert diese an den Betrieb B (Tochter B) für 300 T€.

GuV Tochter A:

Rohstoff X	200	Umsatzerlös Y	300
Personalaufwand	100		

Der Betrieb B (Tochter B) bucht die erworbenen Halbfabrikate als Materialaufwand Y (300 T€). Anschließend verarbeitet der Betrieb B diese weiter zu Fertigfabrikaten Z (300 T€ + 80 T€ + 200 T€) und verkauft diese an konzernfremde Dritte für 580 T€.

GuV Tochter B:

Materialaufwand Y	300	Umsatzerlös Z	580
Personalaufwand	80		
Gewinn	200		

Zur Aufstellung der Gesamtergebnisrechnung sind die „konzerninternen“ Erträge und Aufwendungen zu eliminieren (Umsatzerlös Y bei A/Materialaufwand Y bei B jeweils i.H.v. 300 T€). Nach der Konsolidierung enthält die Gesamtergebnisrechnung nur noch die Aufwendungen und Erträge, die auszuweisen gewesen wären, wenn der „Konzern Kommune“ insgesamt eine wirtschaftliche Einheit wäre.

Gesamtergebnisrechnung Konzern Kommune:

Rohstoff X	200	Umsatzerlös Z	580
Personalaufwand	180		
Gewinn	200		

H. Vorschläge für rechnungslegungsbezogene Erleichterungen²⁶

I. Allgemeines

Nach Abschluss der Umsetzungsphase (Phase 3) des Modellprojektes haben die Modellkommunen LH Magdeburg und Stadt Aken Probegesamtabschlüsse aufgestellt. Im Zuge dessen sind mit den Vertretern des Modellprojektes Vorschläge für rechnungslegungsbezogene Erleichterungen zusammengestellt worden. Es erfolgte stets eine Abwägung zwischen den Grundsätzen der Einheitlichkeit des Ausweises, des Ansatzes und der Bewertung einerseits und der Verwaltungseffizienz bzw. dem zu erwartenden Informationsgewinn andererseits. Hintergrund sind vor allem die kommunalspezifischen Besonderheiten bei der Rechnungslegung.

II. Einzelne Vorschläge

1. Keine zwingende Anwendung der Neubewertungsmethode im Rahmen der Vollkonsolidierung

a) Hintergrund

Mit der Einführung des BilMoG zum 01.01.2010 ist das in § 301 Abs. 1 HGB a.F. enthaltene Wahlrecht (Neubewertungsmethode oder Buchwertmethode) im Rahmen der Vollkonsolidierung entfallen. Der § 301 Abs. 1 HGB sieht künftig nur noch die Neubewertungsmethode vor.

b) Empfehlung

Eine zwingende Anwendung der Neubewertungsmethode würde für Kommunen bedeuten, dass sämtliche Vermögenswerte und Schulden der voll zu konsolidierenden Aufgabenträger zum Zeitpunkt nach § 301 Abs. 2 HGB neu zu bewerten wären.

Vor dem Hintergrund der Verwaltungseffizienz und bereits ausführlich dargelegten anderweitigen Gründen (Informationsgewinn vs. Konsolidierungsaufwand) empfiehlt das Modellprojekt die Anwendung der Buchwertmethode, ohne eine zwingende Aufdeckung stiller Reserven und Lasten, bzw. die Beibehaltung des Wahlrechts in § 301 HGB a.F. (vgl. Kapitel G I 2).

²⁶ Als Ausgangspunkt fungierten die Vorschläge des Modellprojektes in Nordrhein-Westfalen zu rechnungslegungsbezogenen Erleichterungen bei der Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses. Zur generellen Befreiung von der Aufstellung eines NKHR-Gesamtabschlusses stellt das MI LSA bestimmte Befreiungstatbestände für Kommunen in Aussicht.

2. Zusammenfassung der Forderungsarten in einem Bilanzposten

a) Hintergrund

Die Forderungen werden in der kommunalen Bilanz gemäß § 46 Abs. 3 Nr. 2 GemHVO Doppik gegliedert nach einer Vielzahl von Arten angesetzt. Eine derartige Differenzierung ist für selbständige Aufgabenträger nicht verbindlich. Folglich ist diese Bilanzierungsform in der kommunalen Gesamtbilanz nicht darstellbar.

b) Empfehlung

Nach dem allgemeinen Sinn und Zweck des Ansatzes von Forderungen in der Bilanz ist es deshalb ausreichend, die Ansprüche der Kommune, die gegenüber außerhalb der wirtschaftlichen Einheit „Konzern Kommune“ stehenden Dritten bestehen, in der kommunalen Gesamtbilanz anzusetzen und damit offenzulegen. Denkbar wäre ein Ausweis unter dem vom Modellprojekt vorgeschlagenen Posten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“.

3. Verzicht auf die Anpassung von GWG-Erfassungen

a) Hintergrund

Die Regelungen des Einkommensteuergesetzes zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 2 und 2a EStG) sind in den haushaltsrechtlichen Vorschriften des Landes Sachsen-Anhalt berücksichtigt worden. Die beiden Methoden zur Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter regelt § 40 Abs. 2 und 3 GemHVO Doppik.

Im Rahmen der Aufstellung des kommunalen Gesamtabschluss wäre denkbar, dass Kommunen und ihre selbständigen Aufgabenträger die eigenen geringwertigen Wirtschaftsgüter unterschiedlich behandeln.

b) Empfehlung

Sofern Kommunen und ihre selbständigen Aufgabenträger geringwertige Wirtschaftsgüter unterschiedlich erfassen, sollte vor dem Hintergrund von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen auf eine Anpassung verzichtet werden, da diesen Anpassungsarbeiten kein adäquater Informationsgewinn gegenüber steht.

4. Verzicht auf die Anpassung von Herstellungskosten

a) Hintergrund

Es existieren unterschiedliche Pflicht- und Wahlbestandteile der Herstellungskosten nach HGB und NKHR. Zur Verdeutlichung der Unterschiede soll die nachfolgende Übersicht dienen:

Herstellungskosten	HGB nach BilMoG		GemHVO Doppik LSA	
Pflichtbestandteile	§ 255 Abs. 2	Material- u. Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung, Material- u. Fertigungsmeinkosten, anteilige AfA	§ 38 Abs. 3 S. 2	Material- u. Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung, Sozialkosten u. Verwaltungsmeinkosten
Wahlbestandteile	§ 255 Abs. 2 und 3	allg. Verwaltung, soz. Einrichtungen, freiwillige soz. Leistungen, betriebliche Altersversorgung, anteilige Fremdkapitalzinsen	§ 38 Abs. 3 S. 3, Abs. 4 S. 2	Material- u. Fertigungsmeinkosten, anteilige AfA, anteilige Fremdkapitalzinsen
Verbote	§ 255 Abs. 2 S. 4	Forschungs- u. Vertriebskosten	§ 38 Abs. 3 S. 4	Vertriebskosten

Bei einer Angleichung der Herstellungskosten der voll zu konsolidierenden selbständigen Aufgabenträger an die Kommune müssten jährlich die Herstellungskosten sowie die Abschreibungen für den kommunalen Gesamtabschluss einzeln ermittelt und aufwandswirksam angepasst werden. Die Anpassung der jährlichen Abschreibungen in den Folgejahren darf aber nicht das laufende Gesamtergebnis belasten, sondern muss gesondert erfasst und mit den Vorjahresergebnissen verrechnet werden. Resultierend daraus müsste jeder voll zu konsolidierende Aufgabenträger eine zweite Anlagenbuchhaltung nur für NKHR-Zwecke führen.

b) Empfehlung

Mit Blick auf den Umstand das Herstellungsprozesse auf Grund ihrer Seltenheit im kommunalen Bereich eine untergeordnete Bedeutung haben, empfiehlt das Modellprojekt auf eine Anpassung der Herstellungskosten zu verzichten.

5. Verzicht auf die Anpassung von Bewertungsvereinfachungsverfahren

a) Hintergrund

Voll zu konsolidierende selbständige Aufgabenträger können in ihren Einzelabschlüssen andere Bewertungsvereinfachungsverfahren angewendet haben als die Kommune. Eine unterschiedliche Handhabung widerspricht dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung. Eine Übersicht in Betracht kommender Bewertungsvereinfachungsverfahren enthält nachfolgende Abbildung:

Bewertungsvereinfachung	HGB nach BilMoG		GemHVO Doppik LSA	
Verbrauchsfolgeverfahren	§ 256	LiFo/FiFo	§ 39	LiFo/FiFo oder in sonstiger bestimmter Folge
Festbewertung	§ 240 Abs. 3, § 256	Sachanlagevermögen, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	§ 33 Abs. 3	Sachanlagevermögen, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren
Gruppenbewertung	§ 240 Abs. 4, § 256	gleichartige VG des Vorratsvermögens, bewegliche VG u. Schulden zum gewogenen Durchschnitt	§ 33 Abs. 2	gleichartige VG des Vorratsvermögens, bewegliche VG zum gewogenen Durchschnitt

b) Empfehlung

Es wird empfohlen auf eine Anpassung von Bewertungsvereinfachungsverfahren zu verzichten. Da eine vereinfachte Bewertung i.d.R. nur in Fällen von nachrangiger Bedeutung in Betracht kommt, ist eine Anpassung auf Grund von Unwesentlichkeit im kommunalen Gesamtabschluss nicht erforderlich.

6. Verzicht auf die Anpassung des Bilanzausweises von bezuschussten Vermögensgegenständen

a) Hintergrund

Der Bilanzausweis bezuschusster Vermögensgegenstände kann nach HGB und NKHR auf unterschiedliche Weise erfolgen. Das NKHR sieht für den Bilanzausweis bezuschusster Vermögensgegenstände die Bruttomethode vor, wonach für Investitionszuschüsse Sonderposten zu bilden sind, die in Höhe der Abschreibungen der bezuschussten Vermögensgegenstände ertragswirksam aufgelöst werden.

Nach HGB sind sowohl die Brutto- als auch die Nettomethode zulässig (Wahlrecht). Bei Anwendung der Nettomethode erfolgt die Absetzung der Zuschüsse von den Anschaffungs- und Herstellungskosten, die eine Anschaffungspreisminderung i.S.d. § 255 Abs. 1 S. 3 HGB

darstellen. Die Nettomethode geht deshalb einher mit einer verkürzten Bilanzsumme, einer höheren Eigenkapitalquote sowie einer niedrigeren Anlagenintensität.

Sachverhalt	HGB nach BilMoG		GemHVO Doppik LSA	
Erhaltene Zuwendungen für Investitionen	(HFA 1/1984 i.d.F.v. 1990), § 255	Wahlrecht: Kürzung AHK oder Ansatz SoPo	§ 46 Abs. 4 Nr. 2a	Passivierungsgebot

Dies hätte zur Folge, dass die Zuschüsse im Rahmen der Überleitung den Vermögensgegenständen buchwerterhöhend zugerechnet und passiviert werden.

b) Empfehlung

Es wird empfohlen auf eine Anpassung des Bilanzausweises bezuschusster Vermögensgegenstände zu verzichten. Durch den „Bruttoausweis“ der Kommunen erfolgt lediglich eine andere Darstellung. Diese führt aber zum gleichen wirtschaftlichen Ergebnis wie die Absetzung der Zuschüsse von den AHK, da die Abschreibungen der bezuschussten Vermögensgegenstände durch die entsprechende Auflösung der Sonderposten per Saldo kompensiert werden.

7. Verzicht auf die Umgliederung unwesentlicher Bilanzposten bzw. einzelner Geschäftsvorfälle

a) Hintergrund

Auf Grund unterschiedlicher Gliederungsschemata werden im NKHR Vermögensgegenstände zum Teil anderen Bilanzposten und Erträge/Aufwendungen anderen Positionen in der Ergebnisrechnung zugeordnet als im HGB.

	NKHR	HGB	
Ergebnisrechnung	verbindliche Muster (Anlage 3) zu §§ 2 i.V.m. 8 Abs. 1 GemHVO Doppik LSA	GuV	§ 275 HGB
Vermögensrechnung	§ 46 GemHVO Doppik LSA	Bilanz	§ 266 HGB

Beispiele für derartige Positionen sind die Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA) sowie die nach NKHR gesondert zu erfassenden Transfererträge und Kostenerstattungen, die möglicherweise, auf Grund unterschiedlicher Kontenpläne, in den voll zu konsolidierenden Einheiten nicht vollständig auf separaten Konten erfasst werden.

b) Empfehlung

Das Modellprojekt empfiehlt auf eine Umgliederung unwesentlicher Bilanzposten zu verzichten. Im Hinblick auf unwesentliche Einzelgeschäftsvorfälle sollte übereinstimmend verfahren werden. Bei wesentlichen Sachverhalten kann eine Umgliederung, beschränkt auf die Kontenebene, erforderlich sein.

8. Verzicht auf die Anpassung von Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden

a) Hintergrund

Nach § 40 Abs. 1 GemHVO Doppik sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens der Kommune, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die planmäßige Abschreibung erfolgt grundsätzlich in gleichen Jahresraten über die Dauer, in der der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann (lineare Abschreibung). Die Nutzungsdauern der abnutzbaren Vermögensgegenstände sind der BewertRL LSA zu entnehmen. Die Nutzungsdauern nach NKHR orientieren sich dabei nicht an den steuerlichen AfA-Tabellen.

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens der selbständigen Aufgabenträger, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ebenfalls um planmäßige Abschreibungen zu vermindern (§ 253 Abs. 3 HGB). Als Abschreibungsmethoden kommen die lineare oder degressive Abschreibung in Betracht (vgl. § 7 EStG). Die Nutzungsdauern orientieren sich i.d.R. an den steuerlichen AfA-Tabellen.

Beispiel

Brücken	Kommune	selbst. Aufgabenträger
	Nutzungsdauer in Jahren	
Holzkonstruktion	20-30	15
Stahl-, Mauer-, Betonkonstruktion	70-80	33

Neben Abweichungen hinsichtlich der Nutzungsdauern treten häufig unterschiedliche Abschreibungsmethoden auf. Die Kommunen schreiben i.d.R. linear ab, während die selbständigen Aufgabenträger aus steuerrechtlichen Gründen größtenteils degressiv abschreiben. Dies hätte zur Folge, dass alle voll zu konsolidierenden Einheiten eine zweite Anlagenbuchhaltung nur für NKHR-Zwecke führen müssten, um eine Angleichung der Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden vollziehen zu können.

b) Empfehlung

Auf eine Anpassung der Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden sollte unter Verwaltungseffizienz Gesichtspunkten verzichtet werden. Das Modellprojekt empfiehlt, die Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden aus den Einzelabschlüssen der selbständigen Aufgabenträger in den kommunalen Gesamtabschluss zu übernehmen.

9. Verzicht auf die Umgliederung von Umsatzsteuerverdifferenzen

a) Hintergrund

Zwischen der Kommune und den voll zu konsolidierenden selbständigen Aufgabenträgern bestehen üblicherweise umsatzsteuerpflichtige Leistungsbeziehungen.

Im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach § 108 Abs. 6 GO LSA i.V.m. § 305 HGB ist die Problematik der Brutto- bzw. Nettoverbuchung zu berücksichtigen. Da die Kommune weder umsatzsteuerpflichtig noch vorsteuerabzugsberechtigt ist, mit Ausnahme der Betriebe gewerblicher Art (BgA), werden Erträge und Aufwendungen nach den Vorschriften des NKHR inklusive Mehrwertsteuer gebucht.

Bei den selbständigen Aufgabenträgern werden die Steuern separat betrachtet und nur Nettoerträge bzw. Nettoaufwendungen gebucht, da die Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung abzuführen ist und nur einen Durchlaufposten darstellt.

Daraus folgt, dass in Höhe der Umsatzsteuer regelmäßig Aufrechnungsdifferenzen entstehen.

b) Empfehlung

Es sollte auf eine Umgliederung der Aufrechnungsdifferenzen verzichtet werden. Ein Ausweis in einer gesonderten Differenzposition unter den sonstigen ordentlichen Aufwendungen ist nicht erforderlich. Der Mehraufwand/-ertrag sollte unter der ursprünglichen Position erfolgen, um Umgliederungen zu vermeiden.

10. Verzicht auf den Ausweis latenter Steuern

a) Hintergrund

Latente Steuern entstehen durch Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten und den steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften. Durch den Verweis auf § 306 HGB aus § 108 Abs. 6 GO LSA wäre im Zuge des kommunalen Gesamtabchlusses ebenfalls eine Steuerabgrenzung vorzunehmen.

Mit Blick auf die Regierungsbegründung zum BilMoG sind latente Steuern als Sonderposten eigener Art zu klassifizieren. Nach jüngerer Literaturlauffassung ist es strittig, ob latente Steuern bereits im kommunalen Jahresabschluss überhaupt ansatzfähig sind, da sie in ihrer Eigenschaft nicht bilanzierungsfähig i.S.d. § 46 GemHVO Doppik seien²⁷. Die Ermittlung latenter Steuern ist im kommunalen Bereich generell eher wesensfremd und von nachrangiger Bedeutung, zumal die Berechnung und Fortführung eines entsprechenden Postens mit einigen Schwierigkeiten verbunden ist.

Die Kommunen sind nur für Teilaufgaben steuerpflichtig. Diese müssen in Form „BgA“ (Betrieb gewerblicher Art) geführt werden. Der BgA ist ein steuerrechtliches Konstrukt aus der Steuerpflicht von Kommunen gegenüber dem Staat, keine kommunalrechtliche Organisationsform. Die selbständigen Aufgabenträger sind i.d.R. bereits aus ihrer Geschäftstätigkeit heraus gegenüber dem Staat steuerpflichtig. Kommunen wiederum sind sowohl steuerpflichtig, als auch steuerberechtigt.

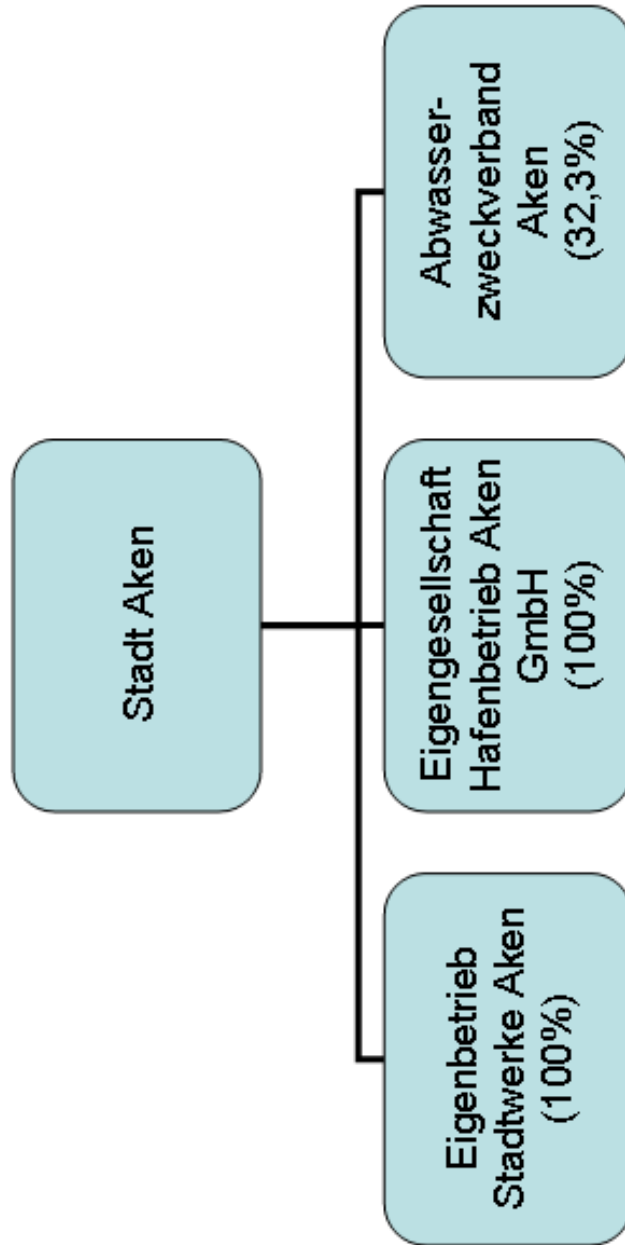
b) Empfehlung

Trotz des Verweises aus § 108 Abs. 6 GO LSA sollte auf eine Anwendung des § 306 HGB, bzw. die Ermittlung und den Ansatz latenter Steuern im kommunalen Gesamtabchluss verzichtet werden. Sofern einzubeziehende Aufgabenträger in ihren Einzelabschlüssen latente Steuern ausweisen, sollten diese in die HB II/KB II übernommen werden.

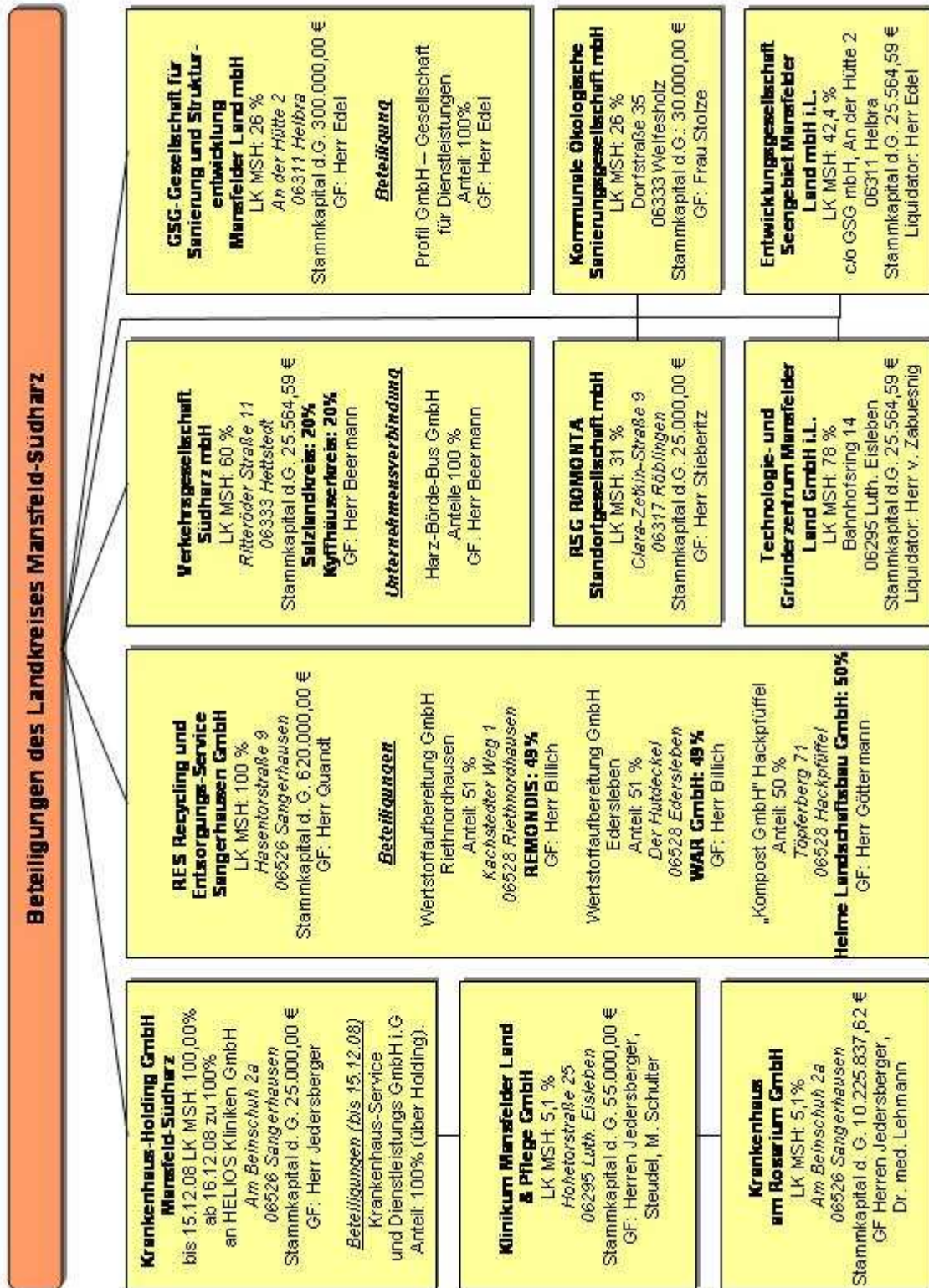
²⁷ Vgl. ELLERICH / RADDE: Keine Auswirkungen des BilMoG auf den kommunalen Jahresabschluss?; in: Die Wirtschaftsprüfung 15 /2009, S. 785.

Anlage 1: Beteiligungsstruktur der Stadt Aken (Elbe) 2008

Beteiligungsstruktur der Stadt Aken



Anlage 2: Beteiligungsstruktur des Landkreises Mansfeld-Südharz 2008²⁸



²⁸ Die Beteiligungsstruktur i.w.S. des Landkreises Mansfeld-Südharz hat sich zum Stand 31.12.2012 geringfügig geändert.

Literaturverzeichnis

Baetge, Jörg / **Kirsch**, Hans-Jürgen / **Thiele**, Stefan: Konzernbilanzen, 7. Auflage, Düsseldorf, 2004

Ellerich, Marian / **Radde**, Jens: Keine Auswirkungen des BilMoG auf den kommunalen Jahresabschluss?; in: Die Wirtschaftsprüfung 15 /2009

Grimberg, Michael u.a.: Neues Kommunales Haushaltsrecht LSA, Fachbuch mit praktischen Übungen und Lösungen, Witten, 2006

Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht): Kommentar / Heymann; **Horn**, Norbert (Hrsg.); 2. Auflage, Band 3, §§ 238-342a, Berlin und New York, 1999

Küting, Karlheinz / **Weber**, Claus-Peter: Der Konzernabschluss, 10. Auflage, Stuttgart, 2006