

Gesamtabschluss der Kommunen in Schleswig-Holstein

Konsolidierter Jahresabschluss
Ein Praxisleitfaden

Referat IV 30

Kommunale Finanzen, Kommunaler Finanzausgleich, Sparkassenwesen im Ministerium für Inneres, ländliche Räume und Integration des Landes Schleswig-Holstein

Diese Druckschrift wird im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit der schleswig-holsteinischen Landesregierung herausgegeben. Sie darf weder von Parteien noch von Personen, die Wahlwerbung oder Wahlhilfe betreiben, im Wahlkampf zum Zwecke der Wahlwerbung verwendet werden. Auch ohne zeitlichen Bezug zu einer bevorstehenden Wahl darf die Druckschrift nicht in einer Weise verwendet werden, die als Parteinähe der Landesregierung zu Gunsten einzelner Gruppen verstanden werden könnte. Den Parteien ist es gestattet, die Druckschrift zur Unterrichtung ihrer eigenen Mitglieder zu verwenden.

Dienstgebäude Düsternbrooker Weg 92, 24105 Kiel | Telefon 0431 988-0 | Telefax 0431 988-2833 | Poststelle@im.landsh.de | www.landesregierung.schleswig-holstein.de |

Inhalt

1. Einführung.....	4
2. Grundlagen des Gesamtabchlusses.....	4
2.1. Zielsetzung.....	4
2.2. Rechtliche Grundlagen	5
2.3. Konsolidierungskreis	5
2.3.1. Vollkonsolidierung	5
2.3.2. Teilkonsolidierung.....	6
2.3.3. Erleichterungen.....	6
3. Vorarbeiten – Informationsrecht und Mitwirkungspflicht.....	8
4. Vollkonsolidierung	8
4.1. Kapitalkonsolidierung	10
4.1.1. Beispiel Erstkonsolidierung bei Anteilen von 100%.....	12
4.1.2. Beispiel Erstkonsolidierung bei Anteilen von unter 100%.....	14
4.1.3. Erstkonsolidierung mehrstufiger Konzern	14
4.1.4. Folgekonsolidierung	15
4.2. Schuldenkonsolidierung	16
4.3. Aufwands- und Ertragskonsolidierung (Gesamtergebnisrechnung)	17
4.4. Zwischenergebniseliminierung	18
4.5. Eliminierung steuerrechtlicher Einflüsse.....	20
4.5.1. Sonderposten mit Rücklageanteil.....	20
4.5.2. Latente Steuern nach § 53 Abs. 2 GemHVO-Doppik i. V. m. § 306 HGB	20
4.5.3. Steuern bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung	20
5. Teilkonsolidierung nach der Equity - Methode.....	21
5.1. Rechtliche Grundlagen	21
5.2. Struktur der Equity Methode	21
5.2.1. Erstkonsolidierung nach der Equity-Methode	21
5.2.2. Folgekonsolidierung nach der Equity – Methode.....	22
6. Gesamtanhang	24
7. Gesamtergebnisrechnung.....	25
8. Gesamtlagebericht	26
9. Offenlegungspflicht	26

1. Einführung

Ein Gesamtabchluss soll einen vollständigen Überblick über die tatsächliche Haushaltslage der Kommune unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Unternehmen und Einrichtungen geben. Der Gesamtabchluss soll dabei die Lage der einbezogenen Unternehmen so darstellen, als ob diese Unternehmen und die Kommune ein einziges gemeinsames Unternehmen („Konzern Kommune“) wären. Er stellt die Grundlage für eine Beurteilung darüber dar, inwieweit die Kommune derzeit in der Lage ist, ihre Aufgaben generationengerecht zu erfüllen. Mit dem Gesamtabchluss werden **erstmals die wirtschaftliche Lage und das ökonomische Potential des kommunalen Konzerns** in seiner Gesamtheit dargestellt.

Die Leitungsorgane auf kommunaler Ebene haben die Aufgabe, neben der Kernverwaltung auch die verselbstständigten Einheiten in der Kommune als Gesamtheit zu führen und nach einheitlichen Grundsätzen zu steuern. Der Gesamtabchluss bietet der Politik und der Verwaltung dafür ein wesentliches Informations- und Steuerungsinstrument. Er dient zudem der Transparenz und der interkommunalen Vergleichbarkeit, da die Aussagekraft regelmäßig höher ist als der Jahresabschluss eines Kernhaushaltes. Zudem kann er als Informationsquelle für Bürger, Kommunalaufsichts- und Prüfbehörden und weiteren interessierten Dritten, wie z. B. privaten Unternehmen und Institutionen des Finanzsektors genutzt werden.

Dieser Praxisleitfaden ist vorrangig als Arbeitshilfe für die in den Verwaltungen an der Erstellung des Gesamtabchlusses beteiligten Mitarbeiter ausgestaltet. Er beinhaltet praxisrelevante Fragestellungen und Handlungshinweise in allgemeiner Form.

Wie die Konsolidierung im Einzelnen durchgeführt wird, wird im Leitfaden anhand eines Beispiels Schritt für Schritt erläutert. Es wurde eine einfache Ausgangssituation gewählt, um die Erstellung eines Gesamtabchlusses leicht nachvollziehbar zu verdeutlichen.

2. Grundlagen des Gesamtabchlusses

2.1. Zielsetzung

Auch in Schleswig-Holstein ist die wirtschaftliche Betätigung von Kommunen bzw. die Auslagerung wirtschaftlicher Betätigung in eigene Gesellschaften festzustellen.

Neben Unternehmen können sich auch Kommunen im Rahmen der kommunalrechtlichen Möglichkeiten wirtschaftlich betätigen. Nach § 102 der Gemeindeordnung (GO) ist es den Kommunen erlaubt, hierfür Unternehmen zu errichten oder sich an bestehenden Gesellschaften zu beteiligen und somit Teile ihrer wirtschaftlichen Betätigung auf diese Unternehmen zu verlagern. Hieraus können sich unterschiedliche Konstellationen hinsichtlich Einfluss- und Eigentumsverhältnissen zwischen Kommune und Aufgabenträger ergeben. Aus diesen Beziehungen resultiert eine Konzernstruktur von ggf. rechtlich selbstständigen Unternehmen, die wirtschaftlich betrachtet jedoch von der Kommune dominiert werden.

Aus organisatorischen, steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Überlegungen heraus haben bis heute viele Kommunen zahlreiche Aufgaben, Vermögensgegenstände und Schulden ausgelagert. Die Kernhaushalte sind durch diese Maßnahmen teilweise stark geschrumpft und bilden nur noch einen begrenzten Teil des kommunalen Leistungsspektrums ab.

Der kommunale Einzelabschluss liefert somit kein vollständiges Bild mehr ab. Zwar werden die Aufgabenträger bzw. Beteiligungen an diesen wertmäßig in der Bilanz der Kommune ausgewiesen, die vielfältigen Verflechtungen im "Konzern Kommune" werden jedoch nicht berücksichtigt.

Der Gesamtabchluss ist ein wichtiges Informationsinstrument, da die Aussagekraft der Einzelabschlüsse der Kommune und ihrer Aufgabenträger durch die Konzernwirkungen begrenzt werden. Dieses Informationsdefizit soll durch den Gesamtabchluss behoben werden.

Mit der Verankerung des Gesamtabchlusses in den haushaltsrechtlichen Vorschriften werden der Überblick über die wirtschaftlichen Verhältnisse der Kommune unabhängig vom Grad der Ausgliederung sichergestellt und damit die Möglichkeiten zur Gesamtsteuerung ergänzt und verbessert.

2.2. Rechtliche Grundlagen

Maßgeblich für den Gesamtabchluss der Kommunen in Schleswig-Holstein sind die Regelungen des § 95 o GO sowie § 53 der Gemeindehaushaltsverordnung Doppik (GemHVO-Doppik). **Danach ist das erstmalige Aufstellen eines Gesamtabchlusses im Jahr 2020 für das Haushaltsjahr 2019** bzw. für Spätumsteller ab dem sechsten doppelischen Jahresabschluss nach Umstellung auf die Doppik vorgeschrieben.

Demnach sind nur Gemeinden mit mehr als 4.000 Einwohnerinnen und Einwohnern verpflichtet, einen Gesamtabchluss aufzustellen. Sind alle Aufgabenträger sowie gemeinsame Kommunalunternehmen, Zweckverbände und Gesellschaften von untergeordneter Bedeutung, kann die Gemeinde auf die Erstellung eines Gesamtabchlusses verzichten (siehe hierzu Abschnitt 2.3.3 Erleichterungen). Ein separater Beschluss der Gemeindevertretung/des Kreistages/des Amtsausschusses über den Verzicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses aus den vorgenannten Gründen ist entbehrlich.

Gemäß § 53 GemHVO-Doppik besteht der Gesamtabchluss aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang. Dem Gesamtabchluss ist zudem ein Gesamtlagebericht beizufügen.

2.3. Konsolidierungskreis

Zweck der Abgrenzung des Konsolidierungskreises ist die Festlegung der Betriebe, die zusammen mit der Kernverwaltung selbst den „Konzern Kommune“ bilden und deren Beziehungen untereinander herausgerechnet werden müssen.

2.3.1. Vollkonsolidierung

Gemäß § 95 o Absatz 1 GO sind die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres der nachfolgend genannten Aufgabenträger zu einem Gesamtabchluss zu konsolidieren (entsprechend der §§ 300-309 HGB) (Vollkonsolidierung):

1. Eigenbetriebe nach § 106 und anderen Sondervermögen nach § 97 GO, mit Ausnahme der Kameradschaftskassen,
2. Unternehmen und Einrichtungen, die nach § 101 Absatz 4 GO ganz oder teilweise nach den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung geführt werden,
3. Kommunalunternehmen nach § 106 a GO, die von der Gemeinde getragen werden,

4. gemeinsame Kommunalunternehmen nach § 19 b des Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit (GkZ), zu deren Stammkapital die Gemeinde mehr als 50 % beigetragen hat,
5. andere Anstalten, die von der Gemeinde getragen werden, **mit Ausnahme der öffentlich-rechtlichen Sparkassen**,
6. Zweckverbände nach § 15 Absatz 3 GkZ und Zweckverbände, die die Regelung nach § 15 Absatz 3 GkZ aufgrund § 15 Absatz 4 GkZ entsprechend anwenden, zu deren Stammkapital die Gemeinde mehr als 50 % beigetragen hat,
7. Gesellschaften, die der Gemeinde gehören,
8. Gesellschaften, an denen die Gemeinde, auch mittelbar, mit mehr als 50% beteiligt ist.

2.3.2. Teilkonsolidierung

Sofern die Gemeinde einen Gesamtabchluss im Rahmen der Vollkonsolidierung gemäß § 95 o Absatz 1 und 2 GO erstellt, sind gemäß § 95 o Absatz 3 GO in dem Gesamtabchluss auch die Jahresabschlüsse der nachfolgend genannten Beteiligungen im Rahmen einer Teilkonsolidierung einzubeziehen (entsprechend §§ 311 und 312 HGB):

1. Gemeinsame Kommunalunternehmen nach § 19 b GkZ, zu deren Stammkapital die Gemeinde mindestens 20 % beigetragen hat,
2. Zweckverbände nach § 15 Absatz 3 GkZ und Zweckverbände, die die Regelung nach § 15 Absatz 3 GkZ aufgrund § 15 Absatz 4 GkZ entsprechend anwenden, zu deren Stammkapital die Gemeinde mindestens 20 % beigetragen hat, und
3. Gesellschaften, an denen die Gemeinde oder ein Aufgabenträger nach Absatz 1 mit mindestens 20 % beteiligt ist.

2.3.3. Erleichterungen

Beteiligungen müssen nicht mit einbezogen werden, wenn sie für die Beurteilung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz-, und Ertragsgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind. Das Bestehen einer untergeordneten Bedeutung eines oder mehrerer Aufgabenträger für den Gesamtabchluss der Kommune ist jedoch von dem Gesamtbild der jeweils relevanten Umstände vor Ort abhängig.

Zudem ist stets zu beachten, dass in der Summe alle zu konsolidierenden Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung bleiben müssen. So darf die Gesamtsumme der jeweiligen Kennziffer aller Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung ein bestimmtes Verhältnis nicht überschreiten.

Die Entscheidung einer Kommune, ob der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung zur Anwendung kommen kann, ist vom Einzelfall abhängig. Quantitativ dürfen folgende Kennzahlen dabei jedoch nicht überschritten werden:

Messgrößen	Betrachtung Aufgabenträger	Betrachtung aller Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung	
Bilanzsumme (BS)	BS (Aufgabenträger) / BS (Summenbilanz)	jeweils max. 10 %	jeweils max. 12 %
Anlagevermögen (AV)	AV (Aufgabenträger) / AV (Summenbilanz)		
Verbindlichkeiten	Kreditverbindlichkeiten (Aufgabenträger) / (Kassen-) Kreditverbindlichkeiten (Summenbilanz)		
Erträge	Erträge (Aufgabenträger) / Erträge (Summenergebnisrg.)		
Aufwendungen	Aufwendungen (Aufgabenträger) / Aufwendungen (Summenergebnisrg.)		
			BS (aller Aufgabenträger von unterg.Bedeutung) / BS (Summenbilanz)
			AV (aller Aufgabenträger von unterg.Bedeutung) / AV (Summenbilanz)
			Kreditverbindlichkeiten (aller Aufgabenträger von unterg.Bedeutung) / (Kassen-) Kreditverbindlichkeiten (Summenbilanz)
			Erträge (aller Aufgabenträger von unterg.Bedeutung) / Erträge (Summenergebnisrg.)
			Aufwendungen (aller Aufgabenträger von unterg.Bedeutung) / Aufwendungen (Summenergebnisrg.)

Sind bei der Einzelbetrachtung der Aufgabenträger mehrere Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung (jeweils alle Messgrößen von unter 10 %) aber der Wert von 12 % im Einzelfall bei einer Messzahl überschritten, sind die Aufgabenträger in der Reihenfolge des höchsten Prozentwertes absteigend solange doch in die Konsolidierung des Gesamtabschlusses einzu beziehen, bis der Wert von 12 % erreicht bzw. unterschritten wird. Trifft dies auf mehrere Messzahlen zu, erfolgt die Betrachtung in der Reihenfolge der Angabe der Messgrößen.

Wird von dieser Erleichterung gem. § 95 o Absatz 2 GO Gebrauch gemacht, d. h. auf eine Konsolidierung im Einzelfall bei Vorliegen der Voraussetzungen verzichtet, sind gemäß § 95 o Absatz 4 GO im Gesamtanhang Angaben zu den Jahresabschlüssen der nicht konsolidierten Aufgabenträger zu machen.

Darüber hinaus sind im Gesamtanhang die

1. anderen gemeinsamen Kommunalunternehmen nach § 19 b GkZ, die von der Gemeinde mitgetragen werden,
2. anderen Zweckverbände, in denen die Gemeinde Mitglied ist,
3. anderen Gesellschaften, an denen die Gemeinde beteiligt ist, und
4. rechtsfähigen kommunalen Stiftungen, die von der Gemeinde verwaltet werden, anzugeben.

Sind Gesellschaften der Gemeinden bereits verpflichtet, einen Konzernabschluss zu erstellen, werden in diesen Fällen nicht die Einzelabschlüsse der Gesellschaften herangezogen, sondern die jeweiligen Konzernabschlüsse, so dass die jeweiligen Tochtergesellschaften automatisch Teil des Gesamtabschlusses sind.

3. Vorarbeiten – Informationsrecht und Mitwirkungspflicht

Die Erstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses erfordert die Weitergabe umfangreicher Informationen und Unterlagen des nachgeordneten Aufgabenträgers an die Kommune. Die Gemeinde hat bei den nachgeordneten Aufgabenträgern darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird von diesen alle erforderlichen Informationen und Unterlagen für die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse zu verlangen. (vgl. § 95 o Absatz 5 GO). Die Kommune ist also berechtigt und verpflichtet, alle nach ihrer Einschätzung notwendigen Informationen und Unterlagen von den nachgeordneten Aufgabenträgern zu verlangen.

Die nachgeordneten Aufgabenträger sind in gleicher Weise wie Tochterunternehmen innerhalb privater Konzerne zur Unterstützung der Kommune bei der Aufstellung des konsolidierten Jahresabschlusses verpflichtet. Sie sind dementsprechend nicht befugt, sich einem dahingehenden Informationsbegehren der Kommune zu widersetzen, insbesondere nicht unter Verweis auf angebliche Verschwiegenheitspflichten.

Praxisüblich bei der Erstellung konsolidierter Jahresabschlüsse ist eine strukturierte Kommunikation zwischen Kommune und nachgeordnetem Aufgabenträger, d. h. die Kommune bestimmt Art und Struktur des Informationsbedarfs, der nachgeordnete Aufgabenträger liefert in entsprechender Form. Die Kosten für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses sind aus kommunalen Haushaltsmitteln zu bestreiten und können nicht auf die nachgeordneten Aufgabenträger abgewälzt werden. Umgekehrt können nachgeordnete Aufgabenträger für die von ihnen zu leistenden Aufgaben im Rahmen der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses einen Kostenersatz von der Kommune nicht beanspruchen.

4. Vollkonsolidierung

Bei der Vollkonsolidierung übernimmt die Kommune das gesamte Vermögen und alle Schulden aus den Einzelabschlüssen der voll zu konsolidierenden Einheiten. Durch eine Queraddition der Bilanzpositionen der Kommune und der Aufgabenträger wird die sogenannte **Summenbilanz** erstellt. Darüber hinaus sind im Rahmen des Gesamtabchlusses auch die Ergebnis- bzw. Gewinn- und Verlustrechnungen mit allen Einzelpositionen in einer **Summenergebnisrechnung** zusammenzufassen.

Die Minimalanforderung an die Kontenstruktur der Einzelabschlüsse wird durch die Bilanzpositionen nach § 48 GemHVO-Doppik vorgegeben. Die Bilanzpositionen der Aufgabenträger sind – sofern sie nicht übereinstimmen – entsprechend anzupassen und zuzuordnen. Dies gilt entsprechend für die Gesamtergebnisrechnung.

Entgegen den handelsgesetzlichen Regelungen (§ 308 HGB) erfolgt die Bewertung der Bilanzpositionen der Einzelabschlüsse für die Herleitung einer Gesamtbilanz in Schleswig-Holstein – aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und aus Kostengründen – über die vorhandenen Buchwerte in den Abschlüssen der zu konsolidierenden Aufgabenträger. Eine Neubewertung zu Zeitwerten, wie im HGB nach Änderung durch das BilMoG allein zulässig, findet in Schleswig-Holstein nicht statt (s. Erläuterungen zu § 53 Absatz 2 GemHVO-Doppik). Bei der Zusammenfassung der Jahresabschlüsse ist es daher unerheblich, ob bei den übernommenen Vermögensgegenständen und Schulden unterschiedliche Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften bestehen.

Vereinheitlichung der Bilanzstichtage gem. § 299 HGB

Der Gesamtabchluss 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 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 Absatz 2 HGB).
- Für die nach der Equity-Methode einzubeziehenden Aufgabenträger ist jeweils der letzte Jahres-/Konzernabschluss auch bei abweichendem Abschlussstichtag zugrunde zu legen.

Eine Erfassung von Vermögen und Schulden, Erträgen und Aufwendungen, Ein- und Auszahlungen von Betrieben – zu vom Abschlussstichtag des kommunalen Gesamtabchlusses abweichenden Stichtagen und Geschäftsjahren – beeinträchtigt das durch den kommunalen Gesamtabchluss 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 Gesamtabchluss übernommen werden.

Durch die Zusammenfassung der Einzelabschlüsse zu einem Gesamtabchluss wird aus der Kommune und den Aufgabenträgern eine fiktive Einheit gebildet. Allerdings beinhaltet dies auch diverse finanzielle und wirtschaftliche Verflechtungen zwischen den zu konsolidierenden Einheiten, die zu Doppelerfassungen und "künstlichen" Bilanzverlängerungen führen. Um zur Gesamtbilanz und zur Gesamtergebnisrechnung zu gelangen, müssen Summenbilanz und Summenergebnisrechnung um die o. a. Verflechtungen bereinigt werden. **Zu diesem Zweck beinhaltet die Vollkonsolidierung fünf Konsolidierungsschritte, die im Weiteren ausführlich dargestellt werden:**

4.1 die Kapitalkonsolidierung

4.2 die Schuldenkonsolidierung

4.3 die Aufwands- und Ertragskonsolidierung

4.4 die Eliminierung steuerrechtlicher Einflüsse

4.5 die Zwischenergebniseliminierung

Für die nachfolgenden Schritte wird folgender Beispielfall als Ausgangslage zugrunde gelegt:

Eine Gemeinde mit einem Aufgabenträger (§ 95 o Absatz 1 GO) „Aufgabenträger A“ und einer Gesellschaft, an der die Gemeinde mit 20 % beteiligt ist (§ 95 o Absatz 3 GO) „Beteiligung B“.

In der Ausgangssituation liegen folgende Einzelabschlüsse vor:

Kernhaushalt der Gemeinde

Bilanz zum 31.12.			
Aktiva		Passiva	
Beteiligung A	800	EK	1.050
Beteiligung B	35	SoPo	1.000
Sonstiges AV	1.365	Rückstellungen	200
Forderungen	250	Verbindlichkeiten	500
Sonstiges UV	300		
	2.750		2.750

Ergebnisrechnung	
Erträge	450
Aufwendungen	400
Jahresüberschuss	50

Haushalt Aufgabenträger A

Bilanz zum 31.12.			
Aktiva		Passiva	
Grundstück	100	EK	720
Sonstiges AV	800		
Forderungen	200	Rückstellungen	80
Sonstiges UV	100	Verbindlichkeiten	400
	1.200		1.200
GuV			
Erträge	320		
Aufwendungen	350		
Jahresfehlbetrag	30		

Haushalt Beteiligung B

Bilanz zum 31.12.			
Aktiva		Passiva	
AV	300	EK (Gemeinde)	32
UV	60	EK (Dritte)	128
		Verbindlichkeiten	200
	360		360

Zusatzinformationen für die Konsolidierung:

Zwischen Gemeinde und Aufgabenträger A stehen sich insgesamt Forderungen und Verbindlichkeiten von 200 T€ gegenüber. Zusätzlich hat die Gemeinde eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (noch nicht abgerechnete Dienstleistungen des Aufgabenträgers für die Gemeinde) von 50 T€ bilanziert.

Die Gemeinde veräußerte an den Aufgabenträger A ein Grundstück für 100 T€. In Höhe der Differenz zwischen Buchwert (80 T€) und dem Kaufpreis erzielte sie einen Ertrag von 20 T€. Die Gemeinde bezog vom Aufgabenträger A Dienstleistungen für 40 T€, die bereits ergebnis- und zahlungswirksam vergütet worden sind.

4.1. Kapitalkonsolidierung

Durch die Zusammenführung des gesamten Vermögens und aller Schulden der zu konsolidierenden Einheiten in einem Summenabschluss wird das Eigenkapital der Kommune und der Aufgabenträger doppelt erfasst.

Zum einen wird das Eigenkapital des Aufgabenträgers in der Summenbilanz zum Eigenkapital der Kommune hinzu addiert. Gleichzeitig ist aber das Eigenkapital der Aufgabenträger im Einzelabschluss der Kommune bereits als Beteiligungsbuchwert enthalten. Um diese Doppelerfassung zu bereinigen, ist im Rahmen der Kapitalkonsolidierung für jede voll zu konsolidierende Einheit der Beteiligungsbuchwert gegen das Eigenkapital des Aufgabenträgers aufzurechnen.

Im Zuge der Kapitalkonsolidierung können in der Gesamtbilanz die folgenden **neuen Bilanzpositionen** entstehen:

Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung

- **Aktiv: Geschäfts- oder Firmenwert (GoF)** gem. § 53 Absatz 3 GemHVO-Doppik
Ein GoF entsteht handelsrechtlich, wenn der Beteiligungsbuchwert an dem voll zu konsolidierenden Aufgabenträger in der Bilanz der Kommune größer ist als das zu konsolidierende anteilige Eigenkapital des Aufgabenträgers. Im Handelsrecht ist ein solcher GoF über eine voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben, zudem sind bei der Ermittlung des GoF die stillen Reserven und Lasten aufzudecken. Im schleswig-holsteinischen Gemeindehaushaltsrecht sind gem. § 53 Abs. 2 GemHVO-Doppik die jeweiligen bilanziellen Buchwerte für den Gesamtabschluss zugrunde zu legen, eine Bereinigung um stille Reserven und Lasten wird nicht vorgenommen.
Aus Vereinfachungsgründen ist gem. § 53 Absatz 3 GemHVO-Doppik keine Abschreibung auf den GoF notwendig.
- **Passiv: Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung (UB)** gem. § 53 Abs. 3 GemHVO-Doppik
Ein passiver Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung entsteht handelsrechtlich, wenn der Beteiligungsbuchwert des voll zu konsolidierenden Aufgabenträgers kleiner als das zu konsolidierende anteilige Eigenkapital ist.
- **Anteile anderer Gesellschafter gem. § 307 Abs. 1 HGB (Passiva)**
Sofern die Kommune nicht alleiniger Eigentümer des voll zu konsolidierenden Aufgabenträgers ist (Anteile weniger als 100 %), ist dies in der Gesamtbilanz abzubilden. Für die nicht der Kommune gehörenden Anteile ist ein Ausgleichsposten in Höhe der Anteile der anderen Gesellschafter am Eigenkapital unter der Bezeichnung "Anteile anderer Gesellschafter" innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen.

Die beschriebenen Positionen sind teilweise in § 53 GemHVO-Doppik (Bilanzpositionen) berücksichtigt worden. Sie sind dem Wesen nach in der Gesamtbilanz einzugliedern.

Bei der Kapitalkonsolidierung ist zu unterscheiden zwischen der Erst- und der Folgekonsolidierung. Darüber hinaus ergeben sich Besonderheiten, sofern die Beteiligung am zu konsolidierenden Aufgabenträger nicht 100 % beträgt oder es sich um eine mittelbare Beteiligung von mehr als 50 % handelt (s. 4.1.3 → mehrstufiger Konzern).

Als Erstkonsolidierung wird der Vorgang bezeichnet, bei dem erstmalig, also anlässlich der ersten Einbeziehung eines Aufgabenträgers in den Gesamtabschluss, die in der kommunalen Bilanz ausgewiesenen Anteile an diesem Aufgabenträger gegen sein (anteiliges) Eigenkapital aufgerechnet werden. Hierdurch wird eine Doppelerfassung im Gesamtabschluss vermieden. Die Konsolidierung erfolgt ergebnisneutral. Die Konsolidierung in den Folgejahren (Folgekon-

solidierung) basiert auf den Buchungen der Erstkonsolidierung, berücksichtigt aber unter anderem den wirtschaftlichen Erfolg der Aufgabenträger aus den Folgejahren durch dessen Ausweis in der Bilanzposition (Gesamt)Jahresüberschuss/-fehlbetrag.

Ergeben sich aus der Konsolidierung mehrerer Aufgabenträger sowohl aktive als auch passive UB, ist auch ein saldierter Ausweis in der Gesamtbilanz zulässig. Dabei sind die einzelnen Unterschiedsbeträge getrennt fortzuschreiben, die verrechneten Beträge anzugeben sowie wesentliche Veränderungen gegenüber dem Vorjahr im Gesamtanhang zu erläutern.

4.1.1. Beispiel Erstkonsolidierung bei Anteilen von 100 %

Ausweis eines GoF

Kernhaushalt der Gemeinde

Bilanz zum 31.12			
Aktiva		Passiva	
Beteiligung A	800	EK	1.050
Beteiligung B	35	SoPo	1.000
Sonstiges AV	1.365	Rückstellungen	200
Forderungen	250	Verbindlichkeiten	500
Sonstiges UV	300		
	2.750		2.750

Haushalt des Aufgabenträgers A

Bilanz zum 31.12.			
Aktiva		Passiva	
Grundstück	100	EK	720
Sonstiges AV	800		
Forderungen	200	Rückstellungen	80
Sonstiges UV	100	Verbindlichkeiten	400
	1.200		1.200

Beide Bilanzen werden zur Summenbilanz zusammengeführt und konsolidiert

	Kommune		Unternehmen A		Konsolidierung		Gesamtbilanz	
	Aktiva	Passiva	Aktiva	Passiva	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
GoF					80		80	
Beteiligung A	800					800		
Beteiligung B	35						35	
Grundstück			100				100	
Sonstiges AV	1.365		800				2.165	
Forderungen	250		200				450	
Sonstiges UV	300		100				400	
Eigenkapital		1.050		720	720			1.050
UB								
SoPo		1.000						1.000
Rückstellungen		200		80				280
Verbindlichkeiten		500		400				900
Summe	2.750	2.750	1.200	1.200	800	800	3.230	3.230

Die Beteiligung am Aufgabenträger A in Höhe von 800 T€ wird mit der Konsolidierungsbuchung der Bilanz entnommen. Dafür werden die Aktiva und Passiva des Aufgabenträgers in

die Gesamtbilanz aufgenommen. Es verbleibt ein Differenzbetrag von 80 T€, der als GoF zu buchen ist.

Buchungssatz

Eigenkapital Aufgabenträger A	720						
GoF	80	an	Beteiligung an Aufgabenträger A	800			

Die Kommune weist einen Vermögensanteil von 800 T€ an einem Unternehmen mit einem Eigenkapital von 720 T€ aus. Damit besitzt der Aufgabenträger A aus Sicht der Kommune einen ideellen (Mehr-)Wert von 80 T€. Im Beispiel handelt es sich um einen aktiven Betrag, der als GoF auszuweisen ist und zum bilanziellen Ausgleich auf der Aktiv-Seite der Gesamtbilanz benötigt wird.

Im Ergebnis wird in der konsolidierten Gesamtbilanz auf der Aktivseite zu den entsprechenden Beständen der Kommune das AV (+ 900 T€) und UV (+ 300 T€) des Aufgabenträgers A sowie der GoF (80 T€) addiert und in Summe ausgewiesen.

Unter Berücksichtigung des Fremdkapitals des Aufgabenträgers A (480 T€) ergibt sich ein übernommener Wert des Aufgabenträgers I in Höhe von $900 \text{ T€} + 300 \text{ T€} + 80 \text{ T€} - 480 \text{ T€} = 800 \text{ T€}$. Diese Beträge ersetzen in der Gesamtbilanz die Beteiligung in der Bilanz der Kommune.

Ausweis eines UB

Sollte das Eigenkapital des Aufgabenträgers höher ausfallen als der Beteiligungsbuchwert der Kommune, gibt sich folgendes Bild:

Ausgehend vom oben beschriebenen Beispiel verfügt der Aufgabenträger A über ein sonstiges Anlagevermögen von 900 T€. Entsprechend erhöht sich das Eigenkapital von 720 T€ auf 820 T€:

	Kommune		Unternehmen A		Konsolidierung		Gesamtbilanz	
	Aktiva	Passiva	Aktiva	Passiva	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
GoF								
Beteiligung A	800					800		
Beteiligung B	35						35	
Grundstück			100				100	
Sonstiges AV	1.365		900				2.265	
Forderungen	250		200				450	
Sonstiges UV	300		100				400	
Eigenkapital		1.050		820	820			1.050
UB						20		20
SoPo		1.000						1.000
Rückstellungen		200		80				280
Verbindlichkeiten		500		400				900
Summe	2.750	2.750	1.300	1.300	820	820	3.250	3.250

In diesem Falle verbleibt ein Differenzbetrag von 20 T€, der abweichend von der o. a. Konstellation auf der Passivseite der Bilanz entsteht und als UB auszuweisen ist.

Buchungssatz

Eigenkapital Aufgabenträger A	820	an	Beteiligung an Aufgabenträger A	800		
			UB	20		

Die Kommune weist in diesem Fall einen Vermögensanteil von 800 T€ an einem Aufgabenträger mit einem Eigenkapital von 820 T€ aus. Der Differenzbetrag ist in der Gesamtbilanz als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ nach dem Eigenkapital auszuweisen.

4.1.2. Beispiel Erstkonsolidierung bei Anteilen von unter 100 %

Hält die Kommune nicht alle Anteile an dem jeweiligen Aufgabenträger, wird der Beteiligungsbuchwert in der kommunalen Bilanz ebenfalls gegen das anteilige Eigenkapital des Aufgabenträgers aufgerechnet. Die Anteile der Minderheitsgesellschafter am Eigenkapital werden im Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter (§ 307 HGB) abgebildet.

Verwendet werden die Angaben aus dem oben genannten Beispiel mit dem Unterschied, dass der kommunale Anteil am Aufgabenträger 80 % beträgt. Die Kapitalverrechnung erfolgt in diesem Fall nur quotale in Höhe des anteiligen Eigenkapitals (80 % von 720 T€ = 576 T€).

	Kommune		Unternehmen A		Konsolidierung		Gesamtbilanz	
	Aktiva	Passiva	Aktiva	Passiva	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
GoF					224		224	
Beteiligung A	800					800		
Beteiligung B	35						35	
Grundstück			100				100	
Sonstiges AV	1.365		800				2.165	
Forderungen	250		200				450	
Sonstiges UV	300		100				400	
Eigenkapital		1.050		720	576			1.050
UB					144			
Anteile anderer Ges.						144		144
SoPo		1.000						1.000
Rückstellungen		200		80				280
Verbindlichkeiten		500		400				900
Summe	2.750	2.750	1.200	1.200	944	944	3.374	3.374

Buchungssätze:

Eigenkapital Aufgabenträger A	576	an		
GoF	224		Beteiligung an Aufgabenträger A	800

Eigenkapital Aufgabenträger A	144	an	Anteile anderer Gesellschafter	144
-------------------------------	-----	----	--------------------------------	-----

4.1.3. Erstkonsolidierung mehrstufiger Konzern

Die unter 4.1.1 und 4.1.2 beschriebenen Vorgänge behandeln solche Konstellationen, in denen sich der Konsolidierungskreis auf die Kommune und direkt mit ihr verbundene Aufgabenträger beschränkt. Es können allerdings auch solche Aufgabenträger (1. Grades) voll zu konsolidieren sein, die selbst Beteiligungen von mehr als 50 % an anderen Aufgabenträgern (2. Grades) halten. Im Ergebnis ist die Kommune mittelbar mit mehr als 50 % an diesen Unternehmen bzw. Gesellschaften (2. Grades) beteiligt (§ 95 o Ziffer 8 GO). In solchen Fällen liegt ein sog. „**mehrstufiger Konzern**“ vor. Die Vorschriften zur Kapitalkonsolidierung einfacher (d. h. einstufiger) Konzerne müssen entsprechend auf mehrstufige Konzernverhältnisse angewandt werden.

Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang – neben der aus Sicht des „Konzerns Kommune“ zutreffenden Anteilsquote am Eigenkapital und am Jahresergebnis der Aufgabenträger – die Berücksichtigung indirekter Beteiligungsverhältnisse von konzernfremden Anteilseignern am Konzernkapital.

Im Hinblick auf die technische Durchführung der Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern kann zwischen der Kettenkonsolidierung und der Simultankonsolidierung unterschieden werden.

Bei der Simultankonsolidierung wird auf die Erstellung von Teilkonzernabschlüssen und deren schrittweise Konsolidierung verzichtet. Stattdessen werden alle Einzelabschlüsse mit einem Prozessschritt in einem Summenabschluss zusammengeführt. Im Anschluss wird jeder Aufgabenträger einzeln konsolidiert. Bei dieser Art der Konsolidierung kann es verfahrensbedingt zu einer Saldierung von aktiven und passiven Unterschiedsbeträgen (GoF und UB) kommen, die auf unterschiedlichen Konzernstufen entstehen. Da eine solche Saldierung nach HGB nicht zulässig ist, sind zusätzliche Informationen notwendig, um zu gewährleisten, dass die Unterschiedsbeträge auf den jeweiligen Konzernstufen gleichgerichtete Vorzeichen haben.

Bei der Kettenkonsolidierung werden die einzelnen Konzernunternehmen nacheinander entsprechend der Konzernhierarchie einbezogen. Die Konsolidierung beginnt mit dem Unternehmen, das am weitesten von der rechnungslegenden Kommune entfernt ist. Das jeweils unmittelbar übergeordnete Konzernunternehmen erstellt mit dem ihm unmittelbar nachgeordneten Konzernunternehmen einen Teilabschluss. Dieser sogenannte Kettenzwischenabschluss ist wiederum Gegenstand der Konsolidierung des nächst höheren Konzernunternehmens. Auf der obersten Ebene (Kommune) wird schließlich der Gesamtabschluss erstellt. Das Verfahren entspricht in jedem Teilabschluss dem Vorgehen unter 4.1.1 bzw. 4.1.2.

4.1.4. Folgekonsolidierung

Bei den Folgekonsolidierungen wird der Gesamtabschluss in jedem Folgejahr erneut aus der Summenbilanz als Zusammenfassung der Einzelabschlüsse von Kernverwaltung und einzubeziehendem Aufgabenträger entwickelt. Im ersten Schritt erfolgt wie bei der Erstkonsolidierung die Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes gegen das anteilige Eigenkapital des Aufgabenträgers. Dieses hat sich zwischenzeitlich durch Gewinne/Verluste, Rücklagenveränderungen etc. geändert. Zu konsolidieren ist jedoch nur das Eigenkapital des Aufgabenträgers, das bei der Erstkonsolidierung vorhanden war. Die Veränderungen nach dem Erstkonsolidierungszeitpunkt gehen dagegen nicht in den erneuten Vorgang der Kapitalkonsolidierung ein. Bei diesen Eigenkapitalveränderungen handelt es sich um Veränderungen während der Konzernzugehörigkeit, die auch weiterhin im Rahmen der laufenden Gesamtabschlüsse (insbesondere in der Gesamtergebnisrechnung) ausgewiesen werden und nicht zu konsolidieren sind.

Gem § 53 Absatz 3 GemHVO-Doppik erfolgt aus Vereinfachungsgründen, anders als bei den gesetzlichen HGB-Regelungen, keine Abschreibung auf den Geschäfts- oder Firmenwert.

Der Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung wird gemäß § 301 Absatz 3 HGB als gesonderte Position nach dem Eigenkapital ausgewiesen und gem. § 53 Absatz 3 GemHVO-Doppik nicht aufgelöst.

4.2 Schuldenkonsolidierung

Die Schuldenkonsolidierung ist nur Bestandteil der Vollkonsolidierung nach § 53 Abs. 2 1. Halbsatz GemHVO-Doppik. Eine Schuldenkonsolidierung im Rahmen der Konsolidierung nach § 53 Absatz 2 2. Halbsatz GemHVO-Doppik (Konsolidierung für assoziierte Unternehmen nach den Vorschriften §§ 311 und 312 HGB – sog. Equity-Methode) findet nicht statt, da hierbei lediglich die Beteiligungswerte einfließen. Die Schuldenkonsolidierung resultiert aus der Fiktion „Konzern Kommune“ als ein einziges Unternehmen. Ein Unternehmen kann keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber sich selbst haben. Daher sind Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen in den Gesamtabchluss einbezogenen Unternehmen im Zuge der Konsolidierung zu eliminieren.

Das bedeutet alle inneren Rechtsbeziehungen zwischen in den Gesamtabchluss einbezogenen Unternehmen, soweit diese Forderungs- oder Verbindlichkeitscharakter besitzen, sind im Gesamtabchluss zu bereinigen. Bei der Schuldenkonsolidierung sind damit – vereinfacht formuliert – interne Kreditbeziehungen zu eliminieren.

Auf die Schuldenkonsolidierung kann gem. § 53 Absatz 2 1. Halbsatz GemHVO-Doppik i. V. m. § 303 Absatz 2 HGB verzichtet werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragsgesamtlage der Kommune nur von untergeordneter Bedeutung sind (Grundsatz der Wesentlichkeit). Hierbei ist jedoch stets zu beachten, dass auch in der Summe alle zu konsolidierenden Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung bleiben müssen.

Folgende Bilanzpositionen können von der Schuldenkonsolidierung betroffen sein:

- Ausleihungen an verbundene Unternehmen
- Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände gegenüber verbundenen Unternehmen
- Rechnungsabgrenzungsposten
- Rückstellungen
- Konzernverbindlichkeiten

Eine Besonderheit der öffentlichen Haushaltswirtschaft stellt der rechnungstechnische Ausweis von geleisteten Zuwendungen dar. Diese werden in Schleswig-Holstein in der Bilanzposition ‘Aktive Rechnungsabgrenzung’ (ARAP) abgebildet (§ 40 Absatz 7 Satz 2 GemHVO-Doppik). Bei geleisteten Zuwendungen/empfangenen Zuwendungen innerhalb des Konsolidierungskreises sind bei den summierten Einzelabschlusswerten die Auswirkungen durch innerkonzernliche Beziehungen grundsätzlich ebenfalls zu eliminieren. Andernfalls käme es zu einer Aufblähung des Gesamtabchlusses, wenn zum einen der ARAP im Kernhaushalt und zum anderen der geförderte Vermögensgegenstand bei einem Aufgabenträger jeweils ungekürzt übernommen würden.

Aus Vereinfachungsgründen kann für die Schuldenkonsolidierung gem. § 53 Absatz 4 GemHVO-Doppik angenommen werden, dass Forderungen aus ertragswirksamen Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabchluss einbezogenen Organisationseinheiten entsprechende Verbindlichkeiten gegenüberstehen. Daher brauchen nur noch die entsprechenden Forderungs- und Verbindlichkeitspositionen der Gemeinde ausgewertet werden.

Für den Fall, dass Forderungsdifferenzen entstehen, sind diese, wenn sie auf der Aktivseite entstehen, als „Sonstige Vermögensgegenständen“, und wenn sie auf der Passivseite entstehen, als „Sonstige Verbindlichkeiten“ auszuweisen.

Im Beispielfall stehen sich Forderungen und korrespondierend dazu Verbindlichkeiten betragsgleich in Höhe von 200 T€ gegenüber:

	Kommune		Unternehmen A		Konsolidierung		Gesamtbilanz	
	Aktiva	Passiva	Aktiva	Passiva	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
GoF								
Beteiligung A	800						800	
Beteiligung B	35						35	
Grundstück			100				100	
Sonstiges AV	1.365		800				2.165	
Forderungen	250		200			200	250	
Sonstiges UV	300		100				400	
Eigenkapital		1.050		720				1.770
UB								
SoPo		1.000						1.000
Rückstellungen		200		80				280
Verbindlichkeiten		500		400	200			700
Summe	2.750	2.750	1.200	1.200	200	200	3.750	3.750

Buchungssatz:

Verbindlichkeiten	200	an	Forderungen	200
-------------------	-----	----	-------------	-----

4.3 Aufwands- und Ertragskonsolidierung (Gesamtergebnisrechnung)

Rechtsgrundlage der Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist § 53 Absatz 2 Satz 1 GemHVO Doppik i. V. m. § 305 HGB, der die Eliminierung konzerninterner Umsatzerlöse sowie anderer Erträge bzw. Aufwendungen aus Lieferung und Leistung vorschreibt. Aufwendungen und Erträge müssen gem. Absatz 2 nicht gegeneinander aufgerechnet werden, wenn die zu eliminierenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des "Konzerns Kommune" von untergeordneter Bedeutung ist. Hierbei ist jedoch stets zu beachten, dass auch in der Summe alle zu konsolidierenden Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung bleiben müssen.

Die Gesamtergebnisrechnung entsteht prinzipiell durch die Addition der Gewinn- und Verlustrechnungen bzw. der Ergebnisrechnungen der in den Gesamtabschluss einbezogenen Kommune und Aufgabenträger. Aus den Summen sind diejenigen Erträge und Aufwendungen zu eliminieren, die aus dem internen Liefer- und Leistungsverkehr stammen, da ein Unternehmen aus innerbetrieblichen Transaktionen keine Erfolge realisieren kann. Die Eliminierungsschritte müssen demzufolge bewirken, dass die Gesamtergebnisrechnung nur noch die Geschäftsvorfälle enthält, die aus Geschäften mit nicht zum "Konzern Kommune" gehörenden Aufgabenträgern resultieren.

Zum Anwendungsbereich der Ertrags- und Aufwandskonsolidierung gehören auch die Konsolidierung konzerninterner Ergebnisübernahmen sowie die Konsolidierung von Abschreibungen und Zuschreibungen auf vollkonsolidierte Anteile bzw. Mitgliedschaftsrechte.

Aus Vereinfachungsgründen kann gem. 53 Abs. 6 GemHVO-Doppik für Zwecke der Aufwands- und Ertragskonsolidierung unterstellt werden, dass den Umsatzerlösen und anderen Erträgen aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabschluss

einbezogenen Organisationseinheiten entsprechende Aufwendungen gegenüberstehen. Damit werden Aufrechnungsdifferenzen vermieden und eine Saldenabstimmung entfällt. Daher brauchen nur noch die entsprechenden Aufwands- und Ertragspositionen der Gemeinde ausgewertet zu werden.

Im ersten Schritt sind dann die einzelnen Ergebnisrechnungen aller Aufgabenträger und der Kommune zu einer Summen-Ergebnisrechnung zu addieren.

Im zweiten Schritt sind die Innenumsätze aus Lieferungen und Leistungen zu verrechnen. Es gibt vielfältige Formen von Innenumsätzen aus Lieferungen und Leistungen beim Gesamtabschluss. Typische Beispiele sind Energielieferungen der Stadtwerke an die Kommunen oder an andere Aufgabenträger oder Kostenerstattungen für kommunale Aufgaben, die durch Aufgabenträger durchgeführt werden.

Die so ermittelten Erträge und Aufwendungen sind in der Gesamtergebnisrechnung zu konsolidieren.

Soweit die Lieferungen und Leistungen des leistenden Betriebs beim empfangenden Aufgabenträger zu einer Aktivierung im Anlagevermögen geführt haben, sind die Umsatzerlöse im Rahmen der Konsolidierungsmaßnahmen in die Position „aktivierte Eigenleistungen“ zu überführen. Bei einer Aktivierung im Umlaufvermögen werden die Umsatzerlöse in die Position „Bestandsveränderungen“ überführt.

Beispiel:

Die Gemeinde bezog vom Aufgabenträger A Dienstleistungen für 40 T€, die bereits ergebnis- und zahlungswirksam vergütet worden sind.

Diese Erträge werden beim Aufgabenträger ausgewiesen. Die Gemeinde hat Aufwendungen in entsprechender Höhe gebucht. Im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung findet eine Aufrechnung der beiden Posten statt.

4.4 Zwischenergebniseliminierung

Die Zwischenergebniskonsolidierung erfolgt nur bei der Vollkonsolidierung. Rechtsgrundlage für die Zwischenergebniskonsolidierung ist § 53 Absatz 2 1. Halbsatz GemHVO-Doppik i. V. m. § 304 HGB. Nach § 304 Absatz 1 HGB sind in den Gesamtabschluss zu übernehmende Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen in den Gesamtabschluss einbezogenen Unternehmen beruhen, in der Gesamtbilanz mit einem Betrag anzusetzen, zu dem sie in der auf den Stichtag des Gesamtabschlusses aufgestellten Jahresbilanz dieses Unternehmens angesetzt werden könnten, wenn die in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen auch rechtlich ein einziges Unternehmen bilden würden.

Aus Vereinfachungsgründen kann sich die Zwischenergebniseliminierung gem. § 53 Abs. 5 GemHVO Doppik auf das Sachanlagevermögen und das Finanzanlagevermögen beschränken.

Folglich muss die Veränderung des Jahresergebnisses in der Ergebnisrechnung nicht korrigiert werden.

Sofern am Gesamtabschlussstichtag Vermögensgegenstände (des Sachanlagevermögens und des Finanzanlagevermögens) in den Einzelbilanzen der konsolidierten Organisationseinheiten bilanziert sind, die aus internen Lieferungen im „Konzern Kommune“ stammen, müssen

eventuell bestehende Differenzen zwischen den im Einzelabschluss der Kommune und den im Einzelabschluss des Aufgabenträgers ausgewiesenen Anschaffungs- und Herstellungskosten eliminiert werden.

Veräußert z. B. ein Aufgabenträger Vermögensgegenstände an eine andere, in den Konzernabschluss einbezogene Einheit, nicht zu Buchwerten, kommt es aus Gesamtsicht bei der veräußernden Einheit zum Ausweis eines nicht entstandenen Gewinns oder Verlustes und beim Käufer zu einem falschen Bilanzansatz, da die Anschaffungskosten nicht den fortgeschriebenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten entsprechen. Diese Zwischenergebnisse sind grundsätzlich zu eliminieren.

Eine Zwischenergebniseliminierung ist danach also vorzunehmen, wenn

- die im Rahmen des internen Liefer- und Leistungsverkehrs
- angeschafften Vermögensgegenstände
- am Stichtag des Gesamtabschlusses noch bei der Kommune oder einen voll zu konsolidierenden Aufgabenträger bilanziert werden und somit im Gesamtabschluss auszuweisen sind.

Außerdem muss eine Differenz zwischen den im Einzelabschluss der Kommune bzw. des Aufgabenträgers ausgewiesenen und den für den Gesamtabschluss geltenden Anschaffungs- und Herstellungskosten bestehen. D. h. für die liefernde bzw. leistende Organisationseinheit muss ein Gewinn oder Verlust entstanden sein.

Nach § 304 Absatz 2 HGB kann von der Zwischenergebniseliminierung abgesehen werden, wenn das Gesamtergebnis aller vorzunehmenden Zwischenergebniseliminierungen nach Absatz 1 für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung ist.

Im Beispielsfall veräußerte die Gemeinde an den Aufgabenträger A ein Grundstück für 100 T€. In Höhe der Differenz zwischen Buchwert (80 T€) und dem Kaufpreis erzielte sie einen Ertrag von 20 T€. Aus Konzernsicht ist kein Gewinn entstanden und muss im Gesamtabschluss eliminiert werden:

	Kommune		Unternehmen A		Konsolidierung		Gesamtbilanz	
	Aktiva	Passiva	Aktiva	Passiva	Soll	Haben	Aktiva	Passiva
GoF								
Beteiligung A	800						800	
Beteiligung B	35						35	
Grundstück			100			20	80	
Sonstiges AV	1.365		800				2.165	
Forderungen	250		200				450	
Sonstiges UV	300		100				400	
Eigenkapital		1.050		720	20			1.750
UB								
SoPo		1.000						1.000
Rückstellungen		200		80				280
Verbindlichkeiten		500		400				900
Summe	2.750	2.750	1.200	1.200			3.910	3.910

Der Wertansatz des Grundstückes ist um 20 überhöht und wird durch folgende Buchung erfolgswirksam reduziert:

Buchungssatz:

Eigenkapital (Jahresüberschuss)	20	an	Grundstücke und Gebäude	20
---------------------------------	----	----	-------------------------	----

4.5 Eliminierung steuerrechtlicher Einflüsse

Einige Themen bedürfen innerhalb der Erstellung eines Gesamtabchlusses einer speziellen Betrachtung.

4.5.1 Sonderposten mit Rücklageanteil

Die Bilanzposition der Unternehmen „Sonderposten mit Rücklageanteil“ umfasst zwei Komponenten. Zunächst haben Kapitalgesellschaften Rücklagen, die aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften den steuerpflichtigen Gewinn mindern und erst bei ihrer Auflösung zu versteuern sind (sog. steuerfreie Rücklagen) unter dem Sonderposten mit Rücklageanteil auszuweisen (§ 273 HGB). Darüber hinaus wird den Kapitalgesellschaften auch das Wahlrecht eingeräumt, unter dieser Position als eine Art Wertberichtigung Beträge (steuerrechtliche Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen), die über die rein handelsrechtlich gebotenen Abschreibungen hinausgehen, aufzunehmen (§ 281 HGB).

Die eingestellten Beträge unterliegen erst bei ihrer Auflösung der Besteuerung. Der Anteil, der später als Steuer abgeführt werden muss, stellt Fremdkapital dar. Nur der restliche Betrag ist dem Eigenkapital zuzurechnen. Sonderposten mit Rücklageanteil werden daher in der Bilanz vor den Rückstellungen, also zwischen Eigen- und Fremdkapital, ausgewiesen.

Ab dem auf den 31.12.2009 folgenden Geschäftsjahr dürfen nach BilMoG keine Sonderposten mit Rücklageanteil mehr gebildet werden.

Bei den noch vorhandenen Werten handelt es sich in der Regel um untergeordnete Beträge, die den nach der GemHVO-Doppik vorgesehenen Sonderposten zugeordnet werden können. Empfohlen wird, in der Erläuterung zur Gesamtbilanz, die Anteile der Sonderposten, die auf Sonderposten mit Rücklageanteil entfallen, anzugeben.

4.5.2 Latente Steuern nach § 53 Absatz 2 GemHVO-Doppik i. V. m. § 306 HGB

Die GemHVO-Doppik sieht den Ausweis von latenten Steuern nicht vor. Sofern die Unternehmen Steuerlatenzen ausweisen, sind von den Unternehmen Jahresabschlüsse abzufordern, die keine latenten Steuern ausweisen. Diese Jahresabschlüsse werden im Konsolidierungsprozess berücksichtigt.

4.5.3 Steuern bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Steueraufwendungen und Steuererträge werden im Gesamtabschluss nicht konsolidiert.

Bei der Steuerveranlagung geht es um die Erfüllung einer gesetzlichen Aufgabe und um Einnahmebeschaffung, die der Finanzierung der Kommune dient. Eine Kommune kann sich nicht vom gesetzlichen Steueraufwand (und -ertrag) befreien. Das unterscheidet diese Aufwendun-

gen und Erträge von allen weiteren konzerninternen Leistungsbeziehungen. Während die konzerninternen Leistungsbeziehungen grundsätzlich gestaltbar sind, ist es die steuergesetzliche Leistungsverpflichtung nicht. Der konsolidierte Gesamtabchluss zielt auf eine gestaltungsbeereinigte Gesamtschau ab. Die Aussagekraft der Gesamtergebnisrechnung würde geschmälert werden. Sie würde keine Auskunft mehr über die Steuerkraft der Kommune geben können.

5. Teilkonsolidierung nach der Equity-Methode

5.1. Rechtliche Grundlagen

Die Rechtsgrundlage für die Anwendung der Equity-Methode zur Kapitalkonsolidierung basiert auf § 53 Absatz 2 2. Halbsatz GemHVO-Doppik in Verbindung mit §§ 311, 312 HGB.

Demnach sind gemeinsame Kommunalunternehmen, Zweckverbände und Gesellschaften mit einer Beteiligungsquote von mindestens 20 % und höchstens 50 % mit dem anteiligen Eigenkapital zu konsolidieren (assoziierte Aufgabenträger).

Die Beteiligung an einem solchen Unternehmen ist in der Gesamtbilanz mit dem Buchwert anzusetzen (§ 53 Absatz 2 GemHVO-Doppik i. V. m. § 312 Absatz 1 HGB). **Eine Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten findet nicht statt.**

5.2. Struktur der Equity Methode

5.2.1. Erstkonsolidierung nach der Equity-Methode

Mit der Equity-Methode werden die Anschaffungskosten der Beteiligung in den Folgejahren nach Maßgabe der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Aufgabenträgers im Gesamtabchluss fortgeschrieben. **Eine Einbeziehung der einzelnen Vermögensgegenstände / Schulden bzw. Erträge / Aufwendungen des assoziierten Aufgabenträgers in den Gesamtabchluss erfolgt nicht.**

Das Ziel der Equity-Methode besteht in einer zutreffenden Darstellung der gesamten Vermögenslage des „Konzerns Kommune“, indem beispielsweise Gewinnthesaurierungen beim betroffenen assoziierten Aufgabenträger im Beteiligungsbuchwert ausgewiesen werden. Im Einzelabschluss der Kommune führen solche Gewinnthesaurierungen dagegen zu stillen Reserven im Beteiligungsbuchwert (Realisationsprinzip). Ebenso kann durch die Equity-Methode eine zutreffende Darstellung der Ertragslage des „Konzerns Kommune“ erreicht werden, da Gewinne und Verluste des assoziierten Aufgabenträgers im Gesamtabchluss stets phasengleich ausgewiesen werden. Im Einzelabschluss können Gewinne, sofern keine Gewinnabführungsverträge bestehen, dagegen erst bei Existenz eines Gewinnverwendungsbeschlusses und damit phasenverschoben realisiert werden.

Bei erstmaliger Anwendung wird der Buchwert des anteiligen Eigenkapitals des Aufgabenträgers bei der Kommune als Anteil an einem assoziierten Aufgabenträger im Gesamtabchluss ausgewiesen. Diesem Wert wird das anteilige Eigenkapital des assoziierten Aufgabenträgers gegenübergestellt. Ist die Beteiligung größer (bzw. kleiner) als das anteilige Eigenkapital, entsteht aktiv ein GoF bzw. passiv ein UB.

Ein getrennter Ausweis von Beteiligungsansatz und GoF bzw. UB wird in der Gesamtbilanz nicht vorgenommen. Der ermittelte Gesamtbetrag wird in der Position „Anteile an assoziierten Aufgabenträgern“ ausgewiesen.

Bei erstmaliger Anwendung der Equity-Methode finden als Ermittlungsgrundlage für das Eigenkapital des assoziierten Aufgabenträgers folgende Posten Berücksichtigung:

- o gezeichnetes Kapital
- o Kapitalrücklage
- o erwirtschaftetes Kapital (bestehend aus Gewinnrücklagen, Ergebnisvortrag, Jahreserfolg)

Beispiel für die Erstkonsolidierung:

Kernhaushalt der Gemeinde:

Bilanz zum 31.12.			
Aktiva		Passiva	
Beteiligung A	800	EK	1.050
Beteiligung B (20 %)	35	SoPo	1.000
Sonstiges AV	1.365	Rückstellungen	200
Forderungen	250	Verbindlichkeiten	500
Sonstiges UV	300		
	2.750		2.750

Haushalt Beteiligung B

Bilanz zum 31.12.			
Aktiva		Passiva	
AV	300	EK	160
UV	60	Verbindlichkeiten	200
	360		360

Bei Anwendung der Equity-Methode ergibt sich folgende Rechnung:

Anschaffungskosten der Kommune für die Beteiligung am assoziierten Unternehmen (Beteiligung)	35
./. anteiliges Eigenkapital des assoziierten Unternehmens (20 % von 160)	32
= GoF	3

Die Gesamtbilanz bleibt unverändert, da der ermittelte Gesamtbetrag in der Position „Anteile an assoziierten Unternehmen“ ausgewiesen wird.

Bilanz zum 31.12.			
Aktiva		Passiva	
Aufgabenträger A	800	EK	1.050
Beteiligung B (20 %)	35	SoPo	1.000
Sonstiges AV	1.365	Rückstellungen	200
Forderungen	250	Verbindlichkeiten	500
Sonstiges UV	300		
	2.750		2.750

5.2.2. Folgekonsolidierung nach der Equity-Methode

Bei der Folgekonsolidierung ist der Beteiligungswert um die anteilige Eigenkapitalveränderung des assoziierten Aufgabenträgers, insbesondere aufgrund von erwirtschafteten Jahresüberschüssen oder -fehlbeträgen, fortzuschreiben. Gewinnausschüttungen sind zur Vermeidung einer Doppelerfassung zu eliminieren, indem der Beteiligungsansatz entsprechend vermindert wird. Jahresüberschüsse/-fehlbeträge erhöhen/vermindern ergebniswirksam anteilig den Wertansatz der Beteiligung.

Die Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes wird nachfolgend dargestellt:

Ausgangsbewertung	=	Anschaffungskosten
Regelmäßige Fortschreibungen	+ /.	Anteiliger Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag des assoziierten Unternehmens
	./.	Vereinnahmte Gewinnausschüttungen vom assoziierten Unternehmen
Außerplanmäßige Fortschreibungen	./.	Ggf. außerplanmäßige Abschreibungen
	+	Ggf. Zuschreibungen
	+	Kapitaleinzahlungen
	./.	Kapitalrückzahlungen

Beispiel für die Folgekonsolidierung:

Annahme: erzielter Jahresüberschuss des assoziierten Aufgabenträgers: 13 T€

	Anteile am assoziierten Aufgabenträger	35
+	Anteiliger Jahresüberschuss des assoziierten Aufgabenträgers (20 % von 13)	2,6
=	Fortgeschriebener Beteiligungsansatz	37,6

In der Gesamtergebnisrechnung sind die Zeilen „Erträge assoziierter Aufgabenträger und Aufwendungen assoziierter Aufgabenträger zu ergänzen. Die Gesamtergebnisrechnung hat sich im Beispiel um 2,6 verbessert.

Buchungssatz:

Anteile an assoziierten Aufgabenträger	2,6	an	Erträge assoziierter Aufgabenträger	2,6
--	-----	----	-------------------------------------	-----

Im Gesamtabchluss ergibt sich bei ausschließlicher Berücksichtigung dieser Bewegungen folgende Bilanz:

Bilanz zum 31.12.			
Aktiva		Passiva	
Aufgabenträger A	800	EK	1.050
Beteiligung B	37,6	Jahresüberschuss	2,6
Sonstiges AV	1.365	SoPo	1.000
Forderungen	250	Rückstellungen	200
Sonstiges UV	300	Verbindlichkeiten	500
	2.752,6		2.750

In die Gesamtbilanz (und Gesamtergebnisrechnung) fließt das dem „Konzern Kommune“ zuzurechnende Ergebnis des assoziierten Aufgabenträgers mit ein.

Sofern sich in Folge der Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes um die anteilige Änderung des Eigenkapitals des assoziierten Aufgabenträgers ein negativer Buchwert ergibt, wird die Equity-Methode ausgesetzt. In einer Nebenrechnung ist der Beteiligungsansatz fortzuschreiben. Sofern sich wieder ein positiver Buchwert ergibt, wird die Equity-Methode wieder angewandt.

6. Gesamtanhang

Der Gesamtanhang ist Teil des Gesamtabchlusses (§ 53 Absatz 1 GemHVO-Doppik). Die Vorschriften des § 51 (Anhang) mit den Absätzen 1, 2 und 3 Nr. 1 bis 3 und 5 sind nach § 53 Absatz 7 entsprechend anzuwenden.

Im Gesamtanhang sind die Positionen der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung zu erläutern, zu ergänzen und Zusammenhänge zu verdeutlichen. Die Verständlichkeit des Gesamtabchlusses wird damit gefördert, so dass dieser für die Adressaten nachvollziehbarer wird. Der Gesamtanhang soll es ermöglichen, dass die wirtschaftliche Gesamtlage zutreffend beurteilt werden kann. Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben.

Im Gesamtanhang sind anzugeben bzw. zu erläutern:

1. besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde vermittelt,
2. jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind,
3. Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden,
4. Angaben zu den Positionen „Sonderrücklage“, „Sonderposten“ und „Sonstige Rückstellungen“, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt,
5. Abweichungen von der linearen Abschreibung sowie von der Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
6. noch nicht erhobene Beiträge aus fertig gestellten Erschließungsmaßnahmen,
7. Art und Umfang derivativer Finanzinstrumente,
8. Umrechnung von Fremdwährungen,
9. eine bestehende Trägerschaft an einer öffentlich-rechtlichen Sparkasse oder die Mitgliedschaft in einem Sparkassenzweckverband, sofern die öffentlich-rechtliche Sparkasse über Stammkapital verfügt,
10. weitere Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind.
11. Aufgabenträger, die nicht in den Gesamtabchluss einbezogen worden sind (§ 95 o Absatz 4 GO)

Auf Angaben kann verzichtet werden, wenn diese für die Aufgabe des Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln, nicht wesentlich sind.

Fehlanzeigen, dass erläuterungspflichtige Sachverhalte im betreffenden Jahr nicht aufgetreten sind, bedarf es nicht. Ein Nichtvorhandensein von Angaben im Gesamtanhang bedeutet grundsätzlich immer, dass derartige Sachverhalte vor Ort nicht vorliegen.

Wie der Anhang gegliedert sein muss, ist nicht geregelt. Sinngemäß gilt auch für den Aufbau der Grundsatz der Stetigkeit. Für den Adressaten wird der Vergleich zu den Vorjahren erleichtert.

Dem Gesamtanhang sind beizufügen (§ 51 Absatz 3 in Verbindung mit § 53 Absatz 7 GemHVO-Doppik):

1. Gesamtanlagenspiegel
2. Gesamtforderungsspiegel
3. Gesamtverbindlichkeitspiegel
4. Eine Übersicht über Sondervermögen, Zweckverbände, Gesellschaften, Kommunalunternehmen, andere Anstalten und Wasser- und Bodenverbände (siehe auch § 95 o GO)

Es bietet sich an, dieser Zusammenstellung eine Grafik über die Struktur der Kernverwaltung mit ihren Beteiligungen beizufügen.

7. Gesamtergebnisrechnung

In der Gesamtergebnisrechnung werden sämtliche den Aufgabenträgern oder der Kommune zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen zusammengefasst und um Doppelerfassungen oder konzerninterne Vorgänge bereinigt.

Die Gliederung entspricht gem. § 53 Absatz 7 i. V. m. § 45 GemHVO Doppik der Gliederung einer Ergebnisrechnung der Kommune, wobei die Spalten „fortgeschriebener Planansatz“, „Plan-Ist-Vergleich“ und „neu gebildete Haushaltsermächtigungen“ entfallen.

In der ersten Gesamtergebnisrechnung ist die Angabe von Vorjahreszahlen entbehrlich.

Durch die Aufsummierung der jeweiligen Einzel-Ergebnisrechnungen zur Summen-Ergebnisrechnung wird der Ausgangspunkt für die Ermittlung der Gesamtergebnisrechnung gelegt. Die im Anschluss durchgeführte Aufwands- und Ertragskonsolidierung, die Konsolidierung anderer Erträge und Aufwendungen, die Ergebnisübernahmen sowie die Zwischenergebniseliminierung reichen zur Ermittlung des Gesamtergebnisses noch nicht aus. Es sind noch erfolgswirksame Konsolidierungsvorgänge zu berücksichtigen:

- Erträge/Aufwendungen aus assoziierten Aufgabenträgern: Der bei der Folgekonsolidierung im Rahmen der Equity-Methode entstehende anteilige Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag ist hier auszuweisen
- Anteile anderer Gesellschafter am Ergebnis: Der Anteil konzernfremder Gesellschafter am Ergebnis ist gesondert im Anschluss an das Gesamtergebnis des Konzerns auszuweisen. Das Gesamtergebnis wird um diese Beträge bereinigt.

8. Gesamtlagebericht

Entsprechend den Vorschriften in der GemHVO Doppik (§ 53 Absatz 1 und 7 i. V. m. § 52) ist ein Gesamtlagebericht zu erstellen.

Der Gesamtlagebericht ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden- und Ertragslage vermittelt wird. Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Hinzu kommt eine angemessene Analyse der Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung des „Konzerns Kommune“.

Um den Erfordernissen des § 52 GemHVO-Doppik gerecht zu werden, sind für die Vermittlung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage auch im Gesamtabschluss Kennzahlen sinnvoll. Die Kennzahlen sollen dabei helfen, den Gesamtabschluss und die wirtschaftliche Lage des „Konzerns Kommune“ nach einheitlichen Kriterien zu bewerten und werden daher zur Anwendung als standardisierte Interpretationshilfe für die Gewinnung tragfähiger Aussagen empfohlen. Eine Auswahl bietet das Kennzahlenset aus den Erläuterungen zur GemHVO-Doppik. Die Aussagekraft der Bilanzkennzahlen im Gesamtlagebericht sind insbesondere bei interkommunalen Vergleichen stärker als die Bilanzkennzahlen im Lagebericht der Kernkommune.

9. Offenlegungspflicht

Der Gesamtabschluss und der Lagebericht sind von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister zu unterzeichnen und müssen bis spätestens 1. Oktober eines jeden Jahres der zuständigen Kommunalaufsichtsbehörde sowie der Prüfungsbehörde vorgelegt werden.

In Kommunen, in denen keine Prüfungsbehörde besteht, tritt an dessen Stelle ein Ausschuss der Gemeindevertretung (§ 95 n Absatz 5 GO). Nach Prüfung des Gesamtabschlusses werden die Unterlagen der Gemeindevertretung zur Beratung und Beschlussfassung vorgelegt. **Es erfolgt kein Beschluss über die Verwendung eines Jahresüberschusses oder Behandlung eines Jahresfehlbetrages.**