

Thüringer Ministerium für Umwelt, Energie und
Naturschutz
Postfach 90 03 65
99106 Erfurt

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
UST-ID Nummer: DE119353203

Düsseldorf, 30. Oktober 2020

523/617

Neue Vorschriften zur Rechnungslegung und Prüfung bei Gewässerunterhaltungsverbänden in Thüringen

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit der Neuordnung des Thüringer Wasserwirtschaftsrechts wurden Aufgaben, die bislang von Gebietskörperschaften wahrgenommen wurden, zum 01.01.2020 auf neu gegründete Gewässerunterhaltungsverbände übertragen. Rechtsgrundlagen hierfür sind das

- Thüringer Gesetz über die Bildung von Gewässerunterhaltungsverbänden (**ThürGewUVG**) sowie die
- Verwaltungsvorschrift des Thüringer Ministeriums für Umwelt, Energie und Naturschutz (TMUEN) über die am erforderlichen Bedarf ausgerichteten angemessenen Zuweisungen für die Gewässerunterhaltung nach § 32 Abs. 1 und Abs. 2 des Thüringer Wassergesetzes sowie über die Ausreichung der Mittel nach § 6 des Thüringer Gesetzes für kommunale Investitionen zur Förderung der Bildung, Digitalisierung, Kultur, Umwelt sowie der sozialen Infrastruktur (**VV-Gewässerunterhaltung zweiter Ordnung (VV-GUzO)**) vom 26.08.2019, Az: 0901-24-4403/1.

Hierzu bestehen eine Reihe von Zweifelsfragen, die zu Problemen in der Praxis führen. Klärungsbedarf sehen wir insbesondere bei folgenden Aspekten zur Rechnungslegung und Prüfung:

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/6 zum Schreiben vom 30.10.2020 an das Thüringer Ministerium für Umwelt, Energie und Naturschutz

Person des Abschlussprüfers

Fraglich ist, ob es sich bei der Jahresabschlussprüfung bei Gewässerunterhaltungsverbänden um eine Vorbehaltsaufgabe für Wirtschaftsprüfer handelt.

Bezüglich Haushaltswirtschaft, Rechnungslegung und Prüfung dieser Körperschaften des öffentlichen Rechts verweist § 2 Abs. 2 ThürGewUVG auf die Thüringer Kommunalordnung (§§ 52a-70, 78-85 ThürKO), soweit in der Satzung nichts anderes bestimmt ist.

Der Verweis umfasst zum einen die Prüfungsvorschriften für Kommunen, die vom Rechnungsprüfungsamt zu prüfen sind, zum anderen aber auch § 85 ThürKO, wonach die Abschlussprüfung – wie bei Eigenbetrieben oder kommunalen Anstalten – von einem Wirtschaftsprüfer durchzuführen ist.

Aufgrund der Verweisung auf sich ausschließende Vorschriften ist nicht eindeutig, ob die Abschlussprüfung bei Gewässerunterhaltungsverbänden auch Wirtschaftsprüfern vorbehalten sein soll.

Die VV-GUzO scheint von einem solchen Vorbehalt auszugehen, da in Rz. 7.6 explizit die Einreichung des „Prüfberichts des Wirtschaftsprüfers“ bei der Rechtsaufsichtsbehörde vorgesehen ist.

Prüfungsumfang

Unter der Annahme, dass die gesetzliche Grundlage für die Abschlussprüfung bei Gewässerunterhaltungsverbänden § 85 ThürKO darstellt und damit ein entsprechender Prüfungsgegenstand wie bei Eigenbetrieben gelten soll, ist dennoch unklar, wie der Prüfungsumfang abzugrenzen ist.

§ 85 ThürKO spricht lediglich von der „Abschlussprüfung“ als Prüfung des Jahresabschlusses. Gemäß § 25 Thüringer Eigenbetriebsverordnung (ThürEBV) ist zudem der Lagebericht Prüfungsgegenstand.

§ 25 Abs. 2 ThürEBV sieht außerdem für Eigenbetriebe eine Auftragserweiterung vor, im Rahmen der Abschlussprüfung auch die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und die wirtschaftlichen Verhältnisse i.S.v. § 53 HGrG zu prüfen. Dieser Auftragserweiterung wird regelmäßig bei Einheiten des öffentlichen Sektors der Fragenkatalog *des IDW Prüfungsstandards: Berichterstattung über die Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 HGrG (IDW PS 720)* zugrunde gelegt.

Seite 3/6 zum Schreiben vom 30.10.2020 an das Thüringer Ministerium für Umwelt, Energie und Naturschutz

Da § 25 ThürEBV weder unmittelbar (aufgrund der abweichenden Rechtsform) noch mittelbar (mangels Verweis auf die eigenbetriebsrechtlichen Vorschriften in § 85 ThürKO) anzuwenden ist, ist zu vermuten, dass eine Auftragserweiterung gemäß § 53 HGrG bei Gewässerunterhaltungsverbänden nicht beabsichtigt war.

Etwas anderes impliziert jedoch die VV-GUzO (Rz. 7.3). Dort wird ausgeführt:

„Der Jahresabschluss ist nach den hierfür geltenden gesetzlichen Vorschriften zu prüfen. Diese Prüfung erstreckt sich auf die Vollständigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts. Dabei werden auch

a. die Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage sowie die Liquidität und Rentabilität,

b. die verlustbringenden Geschäfte und die Ursachen der Verluste, wenn diese Geschäfte und die Ursachen für die Vermögens- und Ertragslage von Bedeutung waren, und

c. die Ursachen eines in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresfehlbetrags

geprüft. Der Lagebericht ist auch darauf zu prüfen, ob alle gesetzlichen Vorschriften beachtet worden sind.“

Die VV-GUzO zählt indes nur drei der vier Aspekte des § 53 HGrG bzw. § 25 ThürEBV auf (es fehlt die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung), sodass nach dem Wortlaut lediglich die Fragenkreise 11-16 (nicht jedoch 1-10) des *IDW PS 720* betroffen wären.

Unklar ist u.E. die gesetzliche Grundlage für diese Auftragserweiterung.

Anzuwendende Rechnungslegungsvorschriften

§ 52a ThürKO enthält ein Wahlrecht zur Anwendung der Kameralistik oder der kommunalen Doppik in der Ausprägung des Thüringer Gesetzes über die kommunale Doppik (ThürKDG).

Die VV-GUzO (Rz. 6.3) verlangt hingegen die Anwendung der Vorschriften des HGB für große Kapitalgesellschaften. Dies ist zu begrüßen, weil die handelsrechtlichen Vorschriften die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zutreffender abbilden können (zu den Defiziten der kommunalen Doppik aufgrund landes-

Seite 4/6 zum Schreiben vom 30.10.2020 an das Thüringer Ministerium für Umwelt, Energie und Naturschutz

spezifischer Sonderregelungen haben wir gegenüber dem Thüringer Ministerium für Inneres und Kommunales mit Schreiben vom 21.02.2020 und 26.06.2020 Stellung genommen).

Allerdings verstößt ein Gewässerunterhaltungsverband, der sich an die VV hält, gegen die gesetzliche Regelung in § 52a ThürKO. Dies wäre nur dann nicht der Fall, wenn die Satzung etwas anderes regelt. Offen ist also, ob die VV als Vorgabe an die Bilanzierenden zu verstehen ist, oder als Empfehlung, welche Regelung in die Satzung aufgenommen werden soll.

Im Ergebnis werden die Gewässerunterhaltungsverbände in Thüringen sehr unterschiedlich Rechnung legen: mit Satzungsregelung nach HGB, ohne Satzungsregelung nach der kommunalen Doppik oder gar entsprechend der Kamealistik. Damit wird ein Vergleich zwischen den bilanzierenden Einheiten unmöglich.

Neben der fehlenden Vergleichbarkeit haben die divergierenden Regelungen ferner zur Konsequenz, dass ein Verband, der zwar im Einklang mit der VV, aber ohne entsprechende Satzungsregelung entgegen der gesetzlichen Regelung Rechnung legt, mit einem Versagungsvermerk des Abschlussprüfers rechnen muss.

Ausgestaltung der Spartenrechnung

Nach Rz. 6.2 der VV-GUzO gehört zur Rechnungslegung der Gewässerunterhaltungsverbände auch eine Spartenrechnung. Spartenrechnungen – wie sie ansonsten bspw. bei der Rechnungslegung von Eigenbetrieben mit mehreren Betriebszweigen üblich sind – umfassen regelmäßig nur eine Spartengewinn- und -verlustrechnung (GuV); so auch bspw. § 22 Abs. 3 ThürEBV.

Rz. 6.4 der VV-GUzO verlangt darüber hinaus eine vermögensseitige Trennung: Danach sind für die dort aufgeführten Sparten neben Sparten-GuV zusätzlich Spartenbilanzen zu erstellen.

Die VV-GUzO verlangt ferner, dass dabei „in der Rechnungslegung die Regeln, nach denen die Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens sowie die Aufwendungen und Erträge den nach den Aufgaben geführten Konten zugeordnet worden sind, zu berücksichtigen“ sind.

Seite 5/6 zum Schreiben vom 30.10.2020 an das Thüringer Ministerium für Umwelt, Energie und Naturschutz

Unklar erscheint, welche Regeln gemeint sind und was „zu berücksichtigen“ bedeutet. Fraglich ist, ob etwa § 6b Abs. 3 EnWG für Energieversorgungsunternehmen analog gelten soll und dementsprechend die Regeln, nach denen zugeordnet wird, im Anhang anzugeben sind.

Bildung von Rücklagen und bilanzielle Behandlung

Die VV-GUzO sieht die Bildung zweckgebundener Rücklagen für unvorhergesehene Mehrausgaben vor (Sonderrücklage gemäß Rz. 8.1 VV-GUzO, allgemeine Gewässerunterhaltungsrücklage gemäß Rz. 8.2. VV-GUzO).

Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Vorschrift des § 268 Abs. 1 HGB die Bildung von Rücklagen im Jahresabschluss nur als Teil der Ergebnisverwendung ermöglicht. Danach ist es nicht zulässig, Zuführungen zu Rücklagen innerhalb der GuV als Aufwandsposten darzustellen.

Nach den handelsrechtlichen Vorschriften kann der Jahresabschluss unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden. In diesen Fällen wird anstelle des Jahresüberschusses ein Bilanzgewinn ausgewiesen. Der Unterschied zwischen Jahresüberschuss und Bilanzgewinn besteht darin, dass die Ermittlung des Jahresüberschusses vor Zuführung zu den Rücklagen stattfindet, der Bilanzgewinn dagegen den nach der Zuführung zu den Rücklagen verbleibenden Restbetrag darstellt.

Für die Verwendung des Jahresergebnisses ergibt sich danach folgende Gliederung für die Überleitung zum Bilanzgewinn:

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
+ Entnahmen aus Rücklagen
- Zuführung zu Rücklagen
Bilanzgewinn/Bilanzverlust	=====

Die Bildung von (Gewinn-)Rücklagen ist handelsrechtlich auf die Höhe des erwirtschafteten Ergebnisses begrenzt. Mit dem Ausweis der gebundenen Rücklagen lässt sich eine Abbildung der Zweckbindung der vorhandenen liquiden Mittel nicht erreichen. Bilanzielle Rücklagen i.S. der Doppik entsprechen nicht ohne Weiteres dem Bestand der liquiden Mittel, wohingegen man in der Kameralistik

Seite 6/6 zum Schreiben vom 30.10.2020 an das Thüringer Ministerium für Umwelt, Energie und Naturschutz

abweichend davon unter dem Begriff der (kameralen) Rücklagen „zurückgelegtes Geldvermögen“ versteht.

Unklar ist, ob der Ordnungsgeber an dieser Stelle von kameralen Rücklagen spricht, da er in Rz. 8.3 die „sichere Anlage“ der Rücklagen und in Rz. 8.4 die Erstattung regelt. Dies entspricht konzeptionell nicht dem handelsrechtlichen Rücklagenbegriff.

Für einen Austausch stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Melanie Sack

Dr. Viola Eulner, WP StB
Fachreferentin