

Niedersächsisches Ministerium  
für Inneres und Sport  
Referat 33 – Kommunale Finanzen  
und Wirtschaft  
Herrn Ingo Marek  
Lavesallee 6  
30169 Hannover

Düsseldorf, 18. Januar 2017

523/617

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](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

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

## **Niedersächsische Eigenbetriebsverordnung – Rechnungslegung und Prüfung von Eigenbetrieben**

Sehr geehrter Herr Marek,

aus unserem Mitgliederkreis ist uns zugetragen worden, dass Sie in Kürze die redaktionelle Überarbeitung der Eigenbetriebsverordnung (EigBetrVO) vom 27.01.2011 planen.

Wir bitten Sie, in diesem Zusammenhang auch die **Auswirkungen des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRuG)** zu berücksichtigen. Das BilRuG ist bereits auf Abschlüsse und Lageberichte für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, anzuwenden. Zwei zentrale Änderungen in der handelsrechtlichen Rechnungslegung umfassen die Änderung des Begriffs „Umsatzerlöse“ und die Änderung der GuV-Gliederung.

Die Umsatzerlöse sind nunmehr wie folgt definiert: „Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen.“ (§ 277 Abs. 1 HGB n.F.)

Auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit kommt es also nicht mehr an, sodass auch Erlöse aus Dienstleistungen einzubeziehen sind, die nicht für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens typisch sind. Die Umsatzerlöse werden somit ausgeweitet, indem früher unter „sonstige betriebliche Erträge“ ausgewiesene Erlöse als Umsatzerlöse zu zeigen sind (Beispiele: Erlöse aus der Vermietung

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

**Seite 2/4** zum Schreiben vom 18.01.2017 an das Niedersächsische Ministerium für Inneres und Sport

oder Verpachtung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, auch wenn es sich nicht um eine Wohnungsgesellschaft handelt, oder Kantineerlöse).

Aus der Änderung der Umsatzerlösdefinition können sich auch außerhalb der Posten Umsatzerlöse und sonstige betriebliche Erträge Auswirkungen auf die Zuordnung von Sachverhalten zu den sonstigen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung und zu den Bilanzposten ergeben, bspw. bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens vom Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ in den Posten „Materialaufwand“ oder in der Bilanz vom Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ in den Posten „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“.

Mit dem BilRuG wurde auch der Ausweis des außerordentlichen Ergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung abgeschafft. Im Gliederungsschema entfallen daher die gesonderten Posten a.o. Erträge und a.o. Aufwendungen sowie die Zwischensumme „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“. Stattdessen verlangt § 285 Nr. 31 HGB, Betrag und Art der Erträge und Aufwendungen, die von „außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung“ sind, im Anhang anzugeben. Die Anhangangabe ist nicht zwangsläufig deckungsgleich mit dem bisherigen Ausweis der „außerordentlichen“ Posten.

Über den dynamischen Verweis auf das HGB gelten für Eigenbetriebe die BilRuG-Neuerungen, z.B. auch die geänderte Definition der Umsatzerlöse und die Angabe der Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung. Andererseits bestimmt § 22 Abs. 1 EigBetrVO, dass auf die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung § 275 des Handelsgesetzbuchs keine Anwendung findet; stattdessen bestehen in Niedersachsen – anders als z.B. in Nordrhein-Westfalen, wo Mustervorgaben abgeschafft wurden – noch **Formblätter**, die die GuV-Gliederung vorgeben. Solange diese Muster (§ 25 EigBetrVO) noch nicht an die aktuellen handelsrechtlichen Vorschriften angepasst sind, bleiben die Regelungen für Eigenbetriebe inkonsistent. Außerdem kommt es zu unnötigen Abweichungen zum HGB, die sich nicht mit den Besonderheiten der Eigenbetriebe begründen lassen.

Ein weiterer Aspekt, der uns besonders wesentlich erscheint, betrifft die **Prüfungsvorschriften**. § 32 Abs. 2 EigBetrVO zum Prüfungsergebnis enthält immer noch eine Art **Formeltestat**, obwohl im Handelsrecht das Formeltestat bereits mit dem Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) am 27. April 1998 abgeschafft wurde.

Hat das zuständige Rechnungsprüfungsamt einen Wirtschaftsprüfer nach § 157 Satz 2 des Niedersächsischen Kommunalverfassungsgesetzes (NKomVG) mit der Durchführung der Jahresabschlussprüfung des Eigenbetriebs beauftragt,

**Seite 3/4** zum Schreiben vom 18.01.2017 an das Niedersächsische Ministerium für Inneres und Sport

wird erwartet, dass die Vorschriften zur Prüfung in der Eigenbetriebsverordnung grundsätzlich auch von dem beauftragten Wirtschaftsprüfer beachtet werden. Dies stellt den Berufsstand vor ein Problem, da der Aufbau des Bestätigungsvermerks nach der EigBetrVO nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung und Berichterstattung entspricht.

In dem Vermerk gem. § 32 Abs. 2 EigBetrVO ist u.a. zu bestätigen, dass die Geschäftsführung ordnungsgemäß erfolgt und der Eigenbetrieb wirtschaftlich geführt wird. Diese Formulierung korrespondiert mit dem Prüfungsumfang in § 29 EigBetrVO, könnte jedoch, aus dem Zusammenhang gerissen, missverstanden werden, da unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten sind, die einer Konkretisierung bedürfen. Vor allem für die Prüfung, ob der Eigenbetrieb wirtschaftlich geführt wird, ist im Prüfungsauftrag ein Wirtschaftlichkeitsmaßstab festzulegen. Es bietet sich an, als Maßstab die Einhaltung des Wirtschaftsplans zu vereinbaren, da dieser vom Gemeinderat beschlossen wurde und damit angenommen werden muss, dass er die Wirtschaftsgrundsätze i.S.v. § 149 NKomVG einhält. Das Rechnungsprüfungsamt könnte auch andere Wirtschaftlichkeitsmaßstäbe, z.B. die Einhaltung bestimmter Branchenkennzahlen oder die Vorgaben eines Aufsichtsgremiums vorgeben.

Für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 HGrG ist die Beantwortung des Fragenkatalogs des *IDW Prüfungsstandards: Berichterstattung über die Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 HGrG (IDW PS 720)*, der gemeinsam mit Vertretern des Bundesfinanzministeriums, des Bundesrechnungshofs und der Landesrechnungshöfe erarbeitet wurde, i.d.R. ausreichend. Wesentlich für die Bestimmung des Prüfungsgegenstandes ist, dass nicht die Entscheidungen der Geschäftsführung als solche zu beurteilen und im Prüfungsbericht darzustellen sind. Geprüft werden vielmehr die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsorganisation, des Geschäftsführungsinstrumentariums und der Geschäftsführungstätigkeit i.S.d. *IDW PS 720*. Somit ist es im Falle des Eigenbetriebs nicht Aufgabe des Abschlussprüfers, die sachliche Zweckmäßigkeit der Entscheidungen der Werkleitung und die Geschäftspolitik zu beurteilen (vgl. z.B. Bolsenkötter/Dau/Zuschlag, *Gemeindliche Eigenbetriebe und Anstalten*, Stuttgart 2004, W 766 bzw. in der Neuauflage Rz. 1525 sowie die von der Bundesregierung beschlossenen Hinweise für die Verwaltung von Bundesbeteiligungen, Anlage 3, Abschn. II). Dies ginge über das hinaus, was im Rahmen einer Jahresabschlussprüfung geleistet werden kann.

Wir regen an, anstelle eines Formeltestats einen Verweis auf eine entsprechende Anwendung des § 322 HGB zum Bestätigungsvermerk aufzunehmen. Einem

**Seite 4/4** zum Schreiben vom 18.01.2017 an das Niedersächsische Ministerium für Inneres und Sport

Wirtschaftsprüfer wäre es dann möglich, an den beruflichen Grundsätzen zur Erteilung des Testats, wie sie in dem *IDW Prüfungshinweis: Zur Erteilung des Bestätigungsvermerks bei kommunalen Wirtschaftsbetrieben (IDW PH 9.400.3)* konkretisiert werden, festzuhalten, sofern er mit der Jahresabschlussprüfung beauftragt wird.

Gerne stehen wir Ihnen für Fragen oder vertiefende Gespräche zur Verfügung und würden uns freuen, Ihnen bei einer solchen Gelegenheit unsere Anmerkungen näher zu erläutern.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann

Dr. Eulner, WP StB  
Fachreferentin