
Ist eine befreiende Wirkung kommunaler Gesamtabschlüsse bei (de lege ferenda) zu bejahender gesetzlicher Zulässigkeit zweckmäßig?

– § 291 HGB im Spannungsfeld von Zieldivergenz und föderaler Gesetzgebungskompetenz



Peter Küting¹

Äquivalenzpostulat; Befreiende Gesamt-/Konzernabschlüsse; Beteiligungsbericht; Einklangerfordernis mit der 4. & 7. EG-RL; Gebietskörperschaften (Bund/Länder/Gemeinden); Gesamt-/Konzernlagebericht; Gleichwertigkeitsgrundsatz; GO/GemHVO (NRW); Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung/Bilanzierung (GoB); HGB/IFRS; Kameralistik; Kommunale Doppik; Kommunales Finanzmanagementgesetz; Offenlegung/Bekanntmachung; Prozess der Konzernabschlusserstellung; Prüfung/Prüfungsinstanz; Rechnungslegungsadressaten, -zweck(e); Teilkonzern(e); Unternehmensbegriff.

Accounting Purposes; Affiliated Companies; Audit (Body); Cameralistic; Commercial Accounting (HGB/IFRS); Disclosure; Equivalence Principle; Exempting Consolidated Financial Statements; Federal, State and Local Authorities; German GAAP; Group Management Report; (Municipal) Double-entry Bookkeeping; Parent Company; Process of Preparing Consolidated Financial Statements; Public Sector Accounting Standards (IPSAS); Recipients of consolidated accounts; Report on Equity Holdings; Requirement of Conformity with the EG-Directives 78/660 and 83/349/EWG; Sub-group(s).

Mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 sehen sich deutsche Kommunen vor die Herausforderung gestellt, neben einem auf doppischen Grundsätzen basierenden Jahres- auch einen Gesamtabschluss aufstellen zu müssen. Entgegen anders lautenden Auffassungen kann damit der konsolidierte Abschluss einer Gebietskörperschaft bei nunmehr zu attestierender Unternehmenseigenschaft dem Grunde nach eine Befreiungswirkung i.S.d. § 291 HGB entfalten. Ziel des vorliegenden Beitrags ist es, der Frage nachzugehen, ob und inwieweit dies der Fall bzw. (de lege ferenda) überhaupt zweckmäßig ist. Exemplifiziert an dem für Nordrhein-Westfalen maßgeblichen Rechtsrahmen, der zugleich deutschlandweit als Vorbild für die Ausgestaltung des neuen kommunalen Haushaltsrechts gedient hat, wird nachfolgend – und insoweit stellvertretend für die Kommunalverfassungen aller anderen Flächenländer der Bundesrepublik Deutschland – aufgezeigt, dass, obgleich de lege lata nicht in Betracht kommend, eine befreiende kommunale Konzernrech-

1 Der Autor dankt zwei anonymen Gutachtern sowohl für ihre wertvollen Hinweise zur Verbesserung des Beitragstextes als auch deren kritische, aber zugleich in jedweder Hinsicht konstruktive Anmerkungen.

nungslegung zumindest theoretisch dem Grunde nach denkbar, jedoch der Sache nach bereits im Ansatz verfehlt ist.

With conversion of the accounting system of public sector organizations from of the old-fashioned single- ("cameralistic") to double-entry accounting, german municipalities, who have been attributed corporate status, are challenged by the necessity to prepare separate as well as consolidated (financial) statements. Exemplified by the municipal code for the state of North Rhine-Westphalia, which also serves as the standard embodiment for the new communal budget law for all municipal constitutions across Germany, this paper investigates whether and to what extent such consolidated accounts are likely to have an exempting effect within the meaning of sec. 291 of the German Commercial Code (HGB). Based on the findings of this analysis, it can be concluded that such a discharging effect would be conceivable, at least theoretically; nevertheless it fails to meet the intended objective(s). With that said, the German legislator is requested to strengthen and clarify the legal basis, in case of municipalities, by establishing an explicit derogation from the rule according to exempting consolidated financial statements.

1. Problemstellung

Um die Vorteile der doppelten Buchführung (Doppik) wusste bereits *v. Goethe*: Sie sei „[e]ine der schönsten Erfindungen des menschlichen Geistes, und jeder gute Haushalter sollte sie in seiner Wirtschaft einführen. [...] Sie lässt uns jederzeit das Ganze überschauen, ohne dass wir es nötig hätten, uns durch das Einzelne verwirren zu lassen.“²

Wenngleich sich vornehmlich der Bund ebenso wie vereinzelt Länder dieser profanen Erkenntnis (noch) verschließen, ist der für die Rechnungslegung im öffentlichen Verwaltungssektor lang ersehnte – angesichts chronisch leerer Kassen dringend notwendig werdende – Reformprozess endlich in Gang gesetzt worden.³ Im Bewusstsein, dass sich durch die bloße Gegenüberstellung von budgetierten und realisierten Zahlungen einerseits sowie die konzeptionsbedingte Ausgrenzung diverser verselbständigter Aufgabenbereiche aus dem Geltungsbereich des Haushaltsplans andererseits keine verlässlichen Informationen über den tatsächlichen Ressourcenverbrauch generieren lassen,⁴ wurde zumindest für die kommunale Ebene eine – einem Paradigmenwechsel gleichkommende – konzeptionelle Kehrtwende vollzogen. Statt „weiterhin an dem für einen an die Doppik gewöhnten Betrachter ungewöhnliche[n] und schwerfällige[n]“⁵ System der reinen Verwaltungskameralistik festzuhalten, sieht der dafür die Grundlage bildende Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 konkret vor, dass Kommunen sich künftig für Zwecke der Rechenschaftslegung entweder einer an das Rechnungswesen der Privatwirtschaft stark angenäherten kommunalen Doppik oder alternativ einer erweiterten Kameralistik zu bedienen

2 *v. Goethe* (1795), S. 3.

3 Einen sehr guten Überblick über den derzeitigen Stand bei der Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung vermittelt *Ellerich* (2009), S. 612-637; *ders.* (2012), S. 1131-1138; darüber hinaus *Lorson et al.* (2014), S. 55-60 sowie *Nowak/Ranscht-Oswald/Schmitz* (2015a), Rz. 1-47; *dies.* (2015b).

4 „Wer rechnet »heute noch« kameralistisch? Ein soeben (1951) ins Amt gekommener Finanzminister eines deutschen Landes kündigt der Kameralbuchführung den Kampf an. Kaufleute behaupten, man könne mit ihr wohl das Verhältnis von Einnahmen und Ausgaben ermitteln, aber den Erfolg der Wirtschaftstätigkeit könne man nicht feststellen; also fort mit ihr und an ihre Stelle die doppelte kaufmännische Buchführung!“ *Johns* (1951), S. 5; vgl. sodann *Schmalenbach* (1963), S. 234-254 ebenso wie die Ausführungen bei *Küting* (1998a), S. 10; a.A. *Sarrazin* (2008), S. 3.

5 *Schildbach* (1989), S. 475.

haben.⁶ Nordrhein-Westfalen (NRW) war das erste Bundesland, das seinen Kommunen – getragen vom Leitbild der intergenerativen Gerechtigkeit – diesen fälligen Systemwechsel auf die (doppischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zum 1.1.2009 verordnet hat.⁷ Wohl nicht zuletzt auch wegen des hohen Auslagerungsgrads⁸ von Aufgaben aus der Kernverwaltung auf verselbständigte Aufgabenbereiche waren sie überdies verpflichtet, spätestens zum 31.12.2010 erstmalig auch einen im haushaltsrechtlichen Sinne *Gesamtabschluss* genannten Konzernabschluss (KA) aufzustellen.⁹ Beiden Rechenwerken – Jahres- und Gesamtabschluss – liegt als Referenzmodell jeweils das Handelsgesetzbuch (HGB) zugrunde.

Fraglich in diesem Kontext ist es, ob ein von einer – nunmehr buchführungspflichtigen – Kommune aufgestellter Gesamtabschluss eine befreiende Wirkung i.S.d. § 291 HGB entfalten kann bzw. (*de lege ferenda*) sollte. Im Übrigen eine Frage, der *Otte* bereits vor mehr als 20 Jahren nachging und diesbezüglich – quasi stellvertretend für alle Arten von Gebietskörperschaften – kritisch anmerkte: Sofern ein zu erstellender „Gesamtkonzernabschluss [sic!] des Bundes handelsrechtlichen Anforderungen genügen würde, wären [...] die großen Bundeskonzerne ihrerseits nicht mehr zur Erstellung eines KA verpflichtet, und den Adressaten dieser Konzerne wäre eine u.U. unverzichtbare Informationsquelle entzogen. Mit der Umsetzung der Konzernrechnungslegungskonzeption für den Bund darf keine derartige Benachteiligung einzelner Adressaten(-gruppen) verbunden sein; ggf. müssten die handelsrechtlichen Bestimmungen entsprechend geändert werden.“¹⁰

2. Befreiungsvoraussetzungen des § 291 HGB

2.1 Skizze des Regelungsinhalts

Ist ein nach den nationalen Normen zur Aufstellung eines KA verpflichtetes Mutterunternehmen (MU) zugleich selbst Tochterunternehmen (TU) eines anderen – hierarchisch übergeordneten – MU, verpflichtet § 290 HGB respektive § 11 PublG nicht nur die oberste Konzernleitung zur Aufstellung eines Gesamtkonzernabschlusses, sondern grds. auch jedes als rechtlich selbständige Zwischenholding fungierende TU zur Aufstellung eines sog. Teilkonzernabschlusses (TKA). Um dieser umstrittenen – vielfach auch als Tannenbaumprinzip bezeichneten – Regelung einen Teil ihrer Brisanz zu nehmen, wurde aus Wirtschaftlichkeitsgründen wie auch einer Skepsis dem Informationsgehalt¹¹ von TKA gegenüber seitens des deutschen Gesetzgebers die Möglichkeit geschaffen, Unternehmen von der Teilkonzernrechnungslegung zu entbinden, sofern deren Partialabschlüsse – vorbehaltlich der Inanspruchnahme eines der Einbeziehungswahlrechte des § 296 HGB – in einen übergeord-

6 Vgl. *IMK* (2003), Anlage 1, S. 3; fernerhin den dortigen Beschluss Nr. 18.

7 Vgl. §§ 1 f. des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (NKFEFG) v. 16.11.2004 (GV. NRW, S. 644), zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung (GO-Reformgesetz) v. 9.10.2007 (GV. NRW, S. 380).

8 Vgl. stellvertretend *Papenfuß/Schmidt* (2012), S. 2585; *Müller-Marqués Berger* (2010), S. 4-7; *Henkes* (2008), S. 498-505; überdies *Schmidt* (2011) sowie *Däke* (2013), S. 111-114, jeweils m.w.N.

9 Vgl. bereits *Küting* (1998a), S. 10: „Die Installation einer kommunalen Konzernrechnungslegung ist ein Muss, wenn die Finanzknappheit der Öffentlichen Hand möglichst schnell und ohne weitere Steuern und Gebühren beseitigt werden soll.“

10 *Otte* (1990), S. 253.

11 Zum limitierten Aussagewert teilkonsolidierter Abschlüsse vgl. grundlegend wie ausführlich *Küting* (2012a), S. 1049-1056, m.w.N.

neten KA einbezogen (Abs. 2 Nr. 1), die einschlägigen EG/EU-Richtlinien (RL) beachtet (Nr. 2) sowie etwaige Minderheitsinteressen gewahrt werden (Abs. 3 Nr. 2)¹². Liegen all jene Anforderungen kumulativ vor, begründet dies prinzipiell eine befreiende Wirkung höherrangiger KA. Einschränkend sei jedoch bereits hier auf die in Abs. 3 Nr. 1 verankerte Rückausnahme hingewiesen, wonach ungeachtet des Vorliegens all jener Voraussetzungen diese Befreiung dann nicht in Anspruch genommen werden kann, sofern das um Befreiung nachsuchende MU eigen- und/oder fremdkapitalverbriefende Wertpapiere an einem organisierten Markt in einem dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) zugehörigen Vertragsstaat emittiert hat.

2.2 Zur Unternehmenseigenschaft gesamtabschlusspflichtiger Kommunen

§ 291 Abs. 1 HGB befreit MU von der generell bestehenden Pflicht, einen TKA aufzustellen, sofern ein in der Konzernhierarchie darüber stehendes MU mit Sitz in einem EWR-Vertragsstaat einen den Anforderungen des Abs. 2 genügenden KA und -lagebericht nebst Prüfungsvermerk in deutscher Sprache offenlegt. Dabei ist der Begriff »MU« in § 291 HGB weitergehend definiert als in § 290 HGB. Während unter »MU« i.S.d. § 290 HGB nur inländische Kapital- sowie haftungsprivilegierte Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB zu subsumieren sind, darf das übergeordnete MU i.S.d. § 291 HGB nahezu jede beliebige Rechtsform aufweisen. Allerdings bedarf es dazu gemäß Abs. 1 Satz 2 eines sog. Mutter-Tochter-Verhältnisses, weshalb das den befreienden Abschluss aufstellende Unternehmen im Verhältnis zu dem befreiten Unternehmen ein MU sein muss:

„Bedingung ist allerdings, daß [sic!] es sich dabei um ein Unternehmen handelt, das in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden könnte und in diesem Falle zur Konzernrechnungslegung verpflichtet wäre; Privatpersonen, Bund, Länder und Gemeinden scheiden damit als MU aus. Diese Umschreibung hat auch für die Definition des verbundenen Unternehmens in § 271 Abs. 2 HGB Bedeutung.“¹³

Damit ist indes – entgegen anders lautenden Meinungen – keineswegs gesagt, dass Gebietskörperschaften per se keine Unternehmen darstellen. Im Gegenteil: Vielmehr konnte der damalige Rechtsausschuss des Deutschen Bundestags diesbezüglich bei der Beratung des § 291 Abs. 1 HGB eine eindeutige Stellungnahme deshalb vermeiden, weil die Möglichkeit der Aufstellung befreiender KA an die Fiktion eines MU in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geknüpft wurde.¹⁴ Eine abschließende Beurteilung für die Konzernrechnungslegungspflicht nach § 11 PublG blieb jedoch bis heute offen, wenngleich bisweilen die – mehr oder weniger stillschweigend akzeptierte – Auffassung vorherrschte, jene rechtlich unverbindlichen Ausführungen ließen sich aufgrund der Verweisung des § 11 Abs. 6 Nr. 1 PublG auf § 291 HGB auch auf publizitätsgesetzliche KA übertragen.¹⁵ Legt man allerdings den rechtspolitischen Gestaltungswillen des Gesetzgebers im Zeitpunkt der Norm-

12 Auch wenn jener Regelung mit Küting ((2002), Sp. 239) in praxi faktisch keine nennenswerte Relevanz beizumessen ist, vgl. speziell zu diesem sog. Antragsrecht Dreixler (2015), Rz. 22 ebenso wie Kindler (2011), Rz. 41-44.

13 BT-Drs. 10/4268 (1985), S. 113; vgl. überdies Böcking/Gros/Schurböhm-Ebnet (2014), Rz. 5.

14 Vgl. lediglich Ischebeck (1998), Rz. 6.

15 Vgl. mitunter Kämpfer (2000), S. 332 f.; Adler/Düring/Schmaltz (1997), Rz. 10; Senger/Hoehne (2013), Rz. 14 f.; v. Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 85 (S. 97 f.); diesbezüglich nicht eindeutig Busse v. Colbe et al. (2010), S. 89-91.

verabschiedung zugrunde und definiert den Unternehmensbegriff im Einklang mit dem schutzzweckbezogen auszulegenden Normverständnis des § 15 AktG, sind bzw. waren sowohl der Bund als auch die Länder und Gemeinden bereits nach Maßgabe des § 11 PublG grds. zur Konzernrechnungslegung verpflichtet.¹⁶

Dass dies von Seiten der öffentlichen Hand seit jeher negiert wird, lässt sich weder mit Kosten-Nutzen-Abwägungen noch mit technischen, organisatorischen oder gar finanziellen Risiken rechtfertigen. Praktische Probleme, die ohne jeden Zweifel bei einer Bilanzierung durch eine Gebietskörperschaft auftreten werden, können insoweit nicht als stichhaltiges Argument herangezogen werden. Das Schaffen einer rechtlichen Grundlage für das neue kommunale Haushaltsrecht auf Basis der Doppik mag dafür als Beleg für die Reformnotwendigkeit der öffentlichen Verwaltung dienen. So ordnet etwa § 50 GemHVO (NRW) an, sämtliche verselbständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher Organisationsform sowie Unternehmen und Einrichtungen des Privatrechts, die unter der einheitlichen Leitung oder dem beherrschenden Einfluss einer (buchführungspflichtigen) Gemeinde stehen, mit Ausnahme des § 306 HGB nach Maßgabe der Vorschriften des Vierten Titels des HGB (i.d.F. des BilMoG) voll konsolidieren zu müssen. Ob erst damit eine Gemeinde qua Fiktion zum Unternehmen erhoben wird oder nicht bereits zuvor ein Unternehmen i.S.d. § 11 PublG vorlag, mag nunmehr dahingestellt bleiben. Wenn es für Zwecke eines befreienden KA weder auf die Rechtsform noch auf die Größe ankommt, kann ein von einer kommunalen Gebietskörperschaft erstellter Gesamtabschluss prinzipiell eine befreiende Wirkung entfalten. Damit sind – eine richtlinienkonforme Auslegung vorausgesetzt – zugleich sämtliche Unternehmen, bei denen sich eine subordinierte Beziehung zur betreffenden Gebietskörperschaft nachweisen lässt, sowohl im Verhältnis zur Gemeinde als auch untereinander als »verbundene Unternehmen« i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB zu qualifizieren. Fraglich allerdings ist, ob und inwieweit die einzelnen, in § 291 Abs. 2 HGB normierten Anforderungen kumulativ als erfüllt anzusehen sind.

3. De lege lata: Befreiungswirkung kommunaler Gesamtabschlüsse?

3.1 Maßgebliches Recht

Für Form und Inhalt des befreienden KA gilt das im Sitzland des befreienden MU maßgebliche Recht (§ 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB). Daraus wiederum folgt, dass betreffender Abschluss in jener Währung aufgestellt sein muss, die nach dem Recht dieses Landes für den KA vorgeschrieben ist.¹⁷ Maßgeblicher Rechtsrahmen für in NRW beheimatete und gesamtabschlusspflichtige Gemeinden ist das Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement (NKFG), dessen rechnungslegungsspezifische (GoB-)Vorschriften ihrerseits wiederum Eingang in die Gemeindeordnung (GO) sowie die dazu ergangene und konkretisierend wirkende Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) gefunden haben.¹⁸ Auch wenn sich weder der GO noch der GemHVO unmittelbar entnehmen lässt, in welcher Währungseinheit Abschlüsse aufzustellen sind, ist aufgrund der dynamischen Verweisteknik

16 Vgl. bereits *Kütting* (1976), S. 2450 f.; *Ellerich* (1980), S. 265-286; *ders./Schubert* (1980), S. 124 ebenso wie *Caspari* (1995), S. 491-498 und *Zwirner/Busch/Hartmann* (2013), S. 200 f.; sodann auch die grundlegenden Ausführungen bei *Kütting* (2015a), S. 28-41, mit diesem und w.N.

17 Vgl. statt vieler *Busse v. Colbe* (2013), Rz. 14.

18 Vgl. speziell Art. 1 (Änderung der GO) ebenso wie Art. 15 (Neufassung der GemHVO) des NKFG v. 16.11.2004 (GV. NRW, S. 644).

auf die GoB implizit sowie der Vorgabe, auf fremde Währung lautende Abschlüsse mittels der sog. modifizierten Stichtagskursmethode in Euro umrechnen zu müssen, explizit klar gestellt, dass auch für in Deutschland ansässige Kommunen der Euro die maßgebliche Berichtswährung darstellt.

3.2 Konsolidierungskreis (i.e.S.)

Der KA und -lagebericht eines in einem EWR-Vertragstaat domizilierenden MU haben befreiende Wirkung, sofern das zu befreiende MU und seine TU in den befreienden KA unbeschadet des § 296 HGB einbezogen worden sind (§ 291 Abs. 2 Nr. 1 HGB). Diese Bestimmung ist insbesondere für denjenigen Fall von Bedeutung, dass der Konsolidierungskreis des zu befreienden Teilkonzerns aus dem Blickwinkel des zu befreienden MU anders definiert wird als aus der Perspektive des übergeordneten MU, so etwa, weil die betreffenden Rechtssysteme unterschiedliche Konzerntatbestände zugrunde legen oder etwaige Einbeziehungswahlrechte und -verbote auf den verschiedenen Konzernebenen jeweils unterschiedlich angewandt werden. Es entspricht der h.M., dass sowohl bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises als auch für die Würdigung der (Nicht-)Inanspruchnahme etwaiger Einbeziehungswahlrechte allein die Sichtweise des den befreienden Gesamtabschluss aufstellenden MU maßgeblich ist.¹⁹ Dies ergibt sich mittelbar auch aus Nr. 2 1. Hs., wonach der befreiende KA nicht nur dem für das übergeordnete MU maßgeblichen Recht entsprechen, sondern auch im Einklang mit den jeweils aktuell gültigen Vorschriften der 7. EG-RL²⁰ stehen muss.

Dabei ergeben sich unbeschadet der Vorschriften über die einzelnen Konsolidierungswahlrechte vornehmlich dann Probleme, wenn für das befreiende Unternehmen sowie das übergeordnete MU jeweils unterschiedliche Vorschriften greifen. So ist zunächst einmal fraglich, ob die in § 50 GemHVO verankerte Zweigleisigkeit zwischen beteiligungsloser Beherrschungsmöglichkeit einerseits und – tatsächlich ausübender – einheitlicher Leitung andererseits im Einklang mit den Voraussetzungen des besagten supranationalen Rechtsakts steht. Dies ist zu bejahen, weil ein solches Nebeneinander zweier autarker Beherrschungskonzepte nach wie vor durch Art. 1 gedeckt ist. Dem steht auch nicht entgegen, dass lediglich das nach h.M. formaljuristisch geprägte Beherrschungskonzept (Abs. 1) verpflichtend umzusetzen ist, während das einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgende Faktizitätsprinzip nur als Mitgliedstaatenwahlrecht ausgestaltet ist (Abs. 2 lit. b)).

Anders dagegen verhält es sich in Bezug auf die mit § 290 Abs. 3 HGB transformierte Zuordnungsvorschrift des Art. 2 der modifizierten 7. EG-RL: Mangels Übernahme jener HGB-Regelung bzw. expliziten Verweises in § 50 Abs. 2 GemHVO wird daraus verschiedentlich geschlossen, die einem MU im Falle mehrstufiger Konzernverhältnisse insgesamt zustehenden Rechte wären bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises nicht etwa additiv, sondern multiplikativ zu ermitteln. Ein Grund, warum im Durchschnitt jeweils mehr als 50 % der einwandfrei als TU zu klassifizierenden Unternehmen nicht oder lediglich at-Equity in den Gesamtabschluss einbezogen werden? Solch eine abwegige Interpretation

19 Vgl. *Grottel/Kreher* (2014), Rz. 15-18; *Adler/Düring/Schmaltz* (1996a), Rz. 25-36; *Maas/Schruff* (1991), S. 766; *Claussen/Scherrer* (2011), Rz. 53-64; v. *Oertzen* (2011), Rz. 72 (S. 58), jeweils m.w.N.

20 Vgl. RL 83/349/EWG des Rates v. 13.6.1983 (ABl. L 193 v. 18.7.1983, S. 1), zuletzt geändert durch RL 2009/49/EG des Europäischen Parlaments und Rates v. 18.6.2009 (ABl. L 164 v. 26.6.2009, S. 42).

entbehrt nicht nur jedweder Grundlage, sondern verstößt zudem in elementarer Weise gegen das auch für Gemeinden geltende Postulat der Tatsachenentsprechung.²¹

Abstrahiert von diesem Grundsatz ordnungswidriger Konsolidierung stellt sich alsdann abschließend die Frage, ob und inwieweit mögliche, in § 116 GO gewährte Einbeziehungswahlrechte im Einklang mit der maßgeblichen 7. EG-RL stehen. Da § 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 auf Art. 7 Abs. 2 lit. a) besagter RL basiert und dort die Einbeziehung des zu befreienden MU mitsamt seiner TU in den übergeordneten KA unter dem Vorbehalt der Einbeziehungswahlrechte i.S.d. Art. 13 und 15 jener RL stehen, ist dieser Regelungstatbestand insoweit auch hier richtlinienkonform auszulegen. Gemäß § 116 Abs. 3 GO kann auf eine Einbeziehung von TU verzichtet werden, sofern es sich – in Anlehnung an § 296 Abs. 2 Satz 1 HGB – um solche verselbständigten Aufgabenbereiche handelt, die für die Vermittlung eines tatsächengetreuen Bilds von untergeordneter Bedeutung sind. Weitergehende Einbeziehungswahlrechte, vergleichbar denen, die gedeckt durch Art. 13 Abs. 3 der 7. EG-RL – in § 296 Abs. 1 HGB normiert sind, wurden seitens des Landesgesetzgebers dagegen nicht übernommen. Dies jedoch ist für eine Befreiungswirkung insoweit unschädlich, als es nicht etwa auf die gleichgerichtete Ausnutzung der zahlreich gewährten Mitgliedstaatenwahlrechte, sondern allein auf den Einklang mit dem jeweils maßgeblichen, an die Vorschriften der 7. EG-RL adjustierten Recht ankommt.

Differenzierter verhält es sich dagegen in Bezug auf etwaige Konsolidierungsrestriktionen. So durften gemäß § 295 Abs. 1 HGB (a.F.) TU dann nicht in den KA einbezogen werden, wenn sich ihre Tätigkeit von denen der anderen Konzernunternehmen derart unterschied, dass ihre Einbeziehung mit der Pflicht, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln zu müssen, nicht vereinbar war. Zwar findet sich eine solche – vormals durch Art. 14 gedeckte, indes seit Verabschiedung der sog. Modernisierungs-RL 2003/51/EG²² nicht mehr als europarechtskonform anzusehende – Vorschrift weder in der GO noch in der GemHVO. Bei Licht besehen ist dies jedoch insoweit zu relativieren, als Anteile an in kommunaler Trägerschaft stehenden Sparkassen fernab jedweden bilanzrechtlichen Selbstverständnisses nicht als Vermögensgegenstand aktiviert werden dürfen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 SpkG NRW).²³ Auch herrsche bei den Ländern ausweislich der Regierungsbegründung (aber: eben nur dieser!) Übereinstimmung darin, Sparkassen bräuchten aufgrund ihres abweichenden Tätigkeitsspektrums nicht konsolidiert zu werden,²⁴ obgleich sie im bilanzrechtlichen Sinne als rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts unstreitig dem beherrschenden Einfluss einer Kommune unterliegen.²⁵ Sähe man nun in dieser – gesetzlich nicht legitimierten – »Übereinstimmung« ein „verkapptes“²⁶ (faktisches) Konsolidierungsverbot für im rechtlichen wie auch wirt-

21 Vgl. ebenso *Henkes* (2008), S. 510 f., seinerseits wiederum mit entsprechendem Verweis auf *Rothermel* (2013), S. 2 f.

22 Vgl. ABl. L 178 v. 17.7.2003, S. 16.

23 Zu Recht kritisch ob dieses ungerechtfertigten Ansatzverbots *Ellerich* (2007), S. 202-209; ebenso für eine Aktivierungspflicht plädierend *Nieland/Meier/Semelka* (2007), S. 209-211; *dies./Dörschell* (2006), S. 6-8; a.A. dagegen *Köster* (2007), S. 619-629.

24 Vgl. *LT-Drs.* (NRW) 13/5567, S. 201 (S. 259); fernerhin *Innenministerium NRW* (2014), S. 1485 (S. 3406).

25 So im Ergebnis auch *Srocke* (2004), S. 106 (S. 110); *Kämpfer* (2000), S. 336; *Detemple/Marettok* (2000), S. 284 f.; *Budäus/Hilgers* (2011), S. 25 (S. 27); *Kiama* (2010), S. 194 f.; *Pellens et al.* (2013), S. 266 f.; *Lorson et al.* (2014), S. 59; sodann grundlegend dazu *Küting* (2015b).

26 *Henkes* (2008), S. 511 (dortige Fn. 4605).

schaftlichen Eigentum einer Kommune stehende Sparkassen, wäre einem Gesamtabchluss bereits auf dieser Ebene eine befreiende Wirkung abzusprechen!

3.3 Einklangerfordernis mit der 7. EG-RL

3.3.1 Gleichwertigkeitsfiktion

Gemäß § 291 Abs. 2 Nr. 2 HGB müssen der befreiende KA und -lagebericht inhaltlich dem an die jeweils aktuellste Fassung der 7. EG-RL adjustierten Recht desjenigen Vertragsstaats entsprechen, in dem das befreiende MU seinen Sitz hat; dies gilt gleichermaßen für solche MU, die wie Gebietskörperschaften nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden. Dabei bringt es die Maßgeblichkeit des nationalen Rechts mit sich, dass betreffender KA infolge der unterschiedlichen Ausübung der sowohl in der 4. als auch 7. EG-RL zahlreich gewährten Mitgliedstaatenwahlrechte in materieller wie auch formeller Hinsicht z.T. erheblich von dem zu befreienden KA abweichen kann.²⁷

Galt bisweilen der – allein aus § 13 Abs. 3 Satz 3 PublG deduzierte – Grundsatz, wonach die an einen Stufenabschluss gesetzten Mindestanforderungen das Maß für den befreienden KA darstellten, lässt sich eine solche Forderung weder der GO noch der GemHVO entnehmen. Vielmehr kommt es für Zwecke eines ggf. befreiend wirkenden Gesamtabchlusses allein auf dessen Einklang mit den Vorschriften der 4.²⁸ und 7. EG-RL an. Ob und inwieweit dies gegeben ist, dürfte an den gleichen Kriterien wie die Gleichwertigkeit eines KA von einem außerhalb des EWR ansässigen MU zu beurteilen sein. Wenn der EG-Ministerrat bereits im Zeitpunkt der RL-Verabschiedung sämtliche der in der 4. und 7. EG-RL kodifizierten Umsetzungsalternativen als gleichwertig ansah,²⁹ kann dies nur bedeuten, für die Auslegung des Gleichwertigkeitsbegriffs diejenigen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts zugrunde zu legen, denen alle innerhalb der EU erstellten Abschlüsse genügen müssen, und zwar unabhängig von der jeweiligen Ausübung der den Mitgliedstaaten eingeräumten Wahlrechte.³⁰

Zum (Voll-)Konsolidierungskreis nordrhein-westfälischer Kommunen zählen typischerweise neben denjenigen rechnungstechnisch verselbständigten Aufgabenbereichen, die formalrechtlich betrachtet unmittelbar zur Kommune gehören,³¹ auch privatrechtlich organisierte Unternehmen und Einrichtungen, an denen die betreffende Gemeinde (mehrheitlich)

27 Vgl. etwa *Kütting/Hayn* (1995), S. 668; *Busse v. Colbe* (2013), Rz. 16 f.

28 Vgl. RL 78/660/EWG des Rates v. 25.7.1978 (ABl. L 222 v. 14.8.1978, S. 11), zuletzt geändert durch RL 2009/49/EG des Europäischen Parlaments und Rates v. 18.6.2009 (ABl. L 164 v. 26.6.2009, S. 42).

29 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz* (1996b), Rz. 45.

30 Gleichlautend die Ausführungen der *EG-Kommission* (1991), S. 2 (dortige Nr. 8); überdies *Maas/Schruff* (1991), S. 768 f. Eine Gleichwertigkeit kann im Einzelfall selbst dann noch angezeigt sein, wenn die jeweils angewandten Bilanzierungs- und/oder Konsolidierungsmethoden nicht in allen Punkten mit den Vorschriften der 4. und 7. EG-RL kompatibel sind, vorausgesetzt, jene Abweichungen werden im Anhang entsprechend erläutert; vgl. *EG-Kommission* (1991), S. 7 (dortige Nr. 25); zudem *Havermann* (1988), S. 270.

31 Namentlich handelt es sich dabei um solche Organisationsformen, die als sog. Eigenbetriebe ohne eigene Rechtspersönlichkeit eigenverantwortlich buchführungs- bzw. rechnenschaftspflichtig sind, mithin ein eigenes – vom Kernhaushalt separiertes – Rechnungswesen aufweisen (vgl. §§ 19 ff. EigVO NRW i.V.m. §§ 263 HGB, 3 Abs. 2 Nr. 1a PublG). Davon wiederum zu unterscheiden sind die ebenfalls rechtlich unselbständigen (Brutto-)Regiebetriebe, die zwecks Eigenbedarfsdeckung in haushaltsrechtlicher, rechnungstechnischer, organisatorischer wie auch personeller Hinsicht unselbständige Bestandteile einer Gemeinde darstellen und in vollem Umfang den allgemeinen kommunalrechtlichen Bestimmungen unterliegen.

beteiligt ist, von ihr selbst getragene Anstalten, etwaige Zweckverbände sowie rechtlich selbständige Stiftungen. Der Gesamtabchluss – bestehend aus Bilanz, Ergebnisrechnung und Anhang³² – ist dabei seinerseits neben einem dem handelsrechtlichen Konzernlagebericht nachempfundenen Gesamtlagebericht zudem noch um einen sog. Beteiligungsbericht zu ergänzen. Ähnlich wie sich dies für die in den §§ 32 ff. GemHVO verankerten – eng an das HGB angelehnten – Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungsvorschriften darbietet, finden im Grundsatz auch auf die Konsolidierung die entsprechenden handelsrechtlichen Referenzparagrafen Anwendung, es sei denn, kommunale Besonderheiten bedingen Abweichungen oder es ist explizit etwas anderes bestimmt (§ 49 GemHVO).

3.3.2 Vereinbarkeit gemeinderechtlicher Vorgaben mit denen der 4. und 7. EG-RL?

3.3.2.1 Kongruenz hinsichtlich Bilanzierung und Konsolidierung

Da die Regelungen der GO ebenso wie der GemHVO – sei es in Gestalt dynamischer³³ oder statischer Verweise – stets auf aktuelle oder historische HGB-Vorschriften referenzieren,³⁴ bleibt zunächst festzuhalten, dass all jene Regelungen – und zwar ausnahmslos – als im Einklang mit den einschlägigen EG-RL stehend zu betrachten sind. Zweifellos dem über die Zeit historisch und kontinuierlich gewachsenen Flickenteppich an Mitgliedstaatenwahlrechten geschuldet, mag diese Feststellung zwar zunächst überraschen, ist indes als (ungewolltes?) Harmonisierungsoffer respektive Ausfluss eines politischen Kompromisses hinzunehmen. Exemplarisch sei an dieser Stelle nur auf die Vorgaben zur Bewertung von Pensionsrückstellungen hingewiesen: Während derlei Verpflichtungen nach Maßgabe des § 253 Abs. 2 HGB mit einem von der Deutschen Bundesbank ermittelten vergangenheitsbezogenen durchschnittlichen Marktzinssatz abzuzinsen sind, ist der korrespondierenden NKF-Bewertung ein festgeschriebener Diskontierungszins von 5 % zugrunde zu legen.³⁵ Ob dies letztlich allein dem Bewusstsein geschuldet ist, dass bei einer das derzeitige Niedrigzinsniveau adäquat(er) reflektierenden und insoweit realistischeren Bewertung vermutlich die überwiegende Mehrzahl der Kommunen zumindest bilanziell überschuldet wäre, mithin einen aktivischen, »nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag« auszuweisen hätte, mag dahin gestellt bleiben. Tatsache ist, dass die kommunalrechtlichen Vorgaben, solche „impliziten Schulden“³⁶ – unter Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteige-

32 Gemäß § 51 Abs. 3 GemHVO ist dem Anhang zudem eine Kapitalflussrechnung beizufügen. Kontrastierend zur Regelung des § 297 Abs. 1 HGB kann dagegen auf die (pflichtgemäße) Erstellung eines Eigenkapitalspiegels ebenso verzichtet werden wie auf die (optionale) Publikation eines Segmentberichts. Dies aber ist insoweit unproblematisch, als Art. 16 Abs. 1 Satz 3 der 7. EG-RL es den Mitgliedstaaten anheimstellt, ob und inwieweit ein konsolidierter Abschluss ggf. weitere Berichtselemente zu umfassen hat.

33 Bezüglich der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit solcher dynamischen Verweisungen vgl. *BVerfG* (1978), S. 1475-1477; überdies *Schenke* (1980), S. 743-749.

34 Zum grds. Wirkungszusammenhang zwischen reformiertem (HGB-)Bilanzrecht und neuem (kommunalen) Finanzmanagement vgl. grundlegend *Ellerich/Radde* (2009), m.w.N.; ferner auch die einzelnen Auffassungen der kommunalen Spitzen- sowie Fachverbände, abgedruckt im: NKF-Evaluierungsbericht der *Landesregierung NRW* (2010).

35 Vgl. § 36 Abs. 1 GemHVO. Als Faustregel gilt: "Eine Absenkung des Rechnungszinses um ein Prozentpunkt führt zu einer Erhöhung der Pensionsrückstellung in einem gemischten Bestand um ca. 20 %." Würde ein erzielbarer Zins von 3 % unterstellt, lägen die tatsächlichen Verpflichtungen mit rund 40 % um ein Vielfaches höher, als wenn mit einem Zins von 5 % kalkuliert worden wäre; vgl. *Haessler* (2007), HaufeIndex: 2054282 (auch Zitat); zudem *Lorson/Melcher/Zündorf* (2014).

36 *Lasar* (2010), S. 5.

rungen³⁷ – in angemessener Höhe bilden und nur in Höhe desjenigen Betrags ansetzen zu müssen, der voraussichtlich nötig ist (§§ 88, 91 Abs. 2 GO), in allen Belangen durch Art. 42 der modifizierten 4. EG-RL gedeckt sind. Entsprechend verhält es sich in Bezug auf die allgemeinen Bewertungsanforderungen (§ 32 GemHVO), die Wertansätze für Vermögensgegenstände (§ 33), die Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 34) sowie die Ab- und Zuschreibungsregelungen (§ 35). Auch der fehlende Verweis bzw. die Nichtübernahme des in § 310 HGB kodifizierten Wahlrechts, Gemeinschaftsunternehmen auch quotall konsolidieren zu dürfen, ist insoweit unschädlich, als es sich hierbei um ein in Art. 32 der 7. EG-RL verankertes Mitgliedstaatenwahlrecht handelt, das im NKF-Kontext nach h.M. zugunsten der Equity-Bewertung ausgeübt wurde.³⁸

3.3.2.2 Notwendigkeit einer gesonderten Steuerlatenzrechnung?

Wie aber verhält es sich speziell in Bezug auf solche Regelungen, die zwar aufgrund europarechtlicher Vorgaben verpflichtend in nationales Recht umzusetzen sind, indes auf kommunaler Ebene keine Entsprechung finden? Soweit ersichtlich betrifft dies einerseits den gesamten Bereich der latenten Steuern und andererseits spezifische Anhangangaben. Gemäß GO/GemHVO dürfen weder auf einzelgesellschaftlicher noch auf konsolidierter Ebene latente Steuern gebildet werden, obgleich Art. 43 Nr. 11 respektive Art. 34 Nr. 11 der 4. und 7. EG-RL vorsehen, eine Steuerabgrenzung – sei es auf Basis eines ergebnis- oder bilanzorientierten Ansatzes – wahlweise im Anhang oder der Bilanz vornehmen zu müssen, sofern der Unterschied zwischen tatsächlichem und fiktivem Steueraufwand für den künftigen Steueraufwand von Bedeutung ist. Da eine Gemeinde in erheblichem Ausmaß nicht nur Steuerberechtigter gegenüber konzernfremden Dritten ist, sondern gleichsam auch gegenüber ihren gemeindlichen Betrieben und ferner der Anwendungsbereich des § 274 HGB allenfalls auf jene öffentlichen Einheiten beschränkt ist, die aufgrund ihrer Qualifikation als Betrieb gewerblicher Art³⁹ steuerpflichtig sind, dürfte sich der Verzicht auf eine ansonsten gebotene Steuerlatenzierung aus Gründen der Wesentlichkeit wie auch Kosten-Nutzen-Abwägungen rechtfertigen lassen. Anders dagegen die Behandlung auf konsolidierter Ebene: Sah § 50 GemHVO (a.F.) noch vor, auf Gesamtabchlussene latente Steuern i.S.d. § 306 HGB (a.F.) rein erfolgsorientiert abgrenzen zu müssen, ist auch diese Forderung mit Verabschiedung des NKF-Weiterentwicklungsgesetzes nunmehr obsolet. Zur Begründung heißt es nur lapidar, es hätte sich herausgestellt, dass es im kommunalen Bereich dafür keinen denkbaren Anwendungsfall geben kann.⁴⁰ Dies muss überraschen, vergegenwärtigt man sich, dass diejenigen verselbständigten – und zugleich körperschaft- und gewerbsteuerpflichtigen – Aufgabenbereiche, die nach Maßgabe des HGB bzw. PublG oder gar nach IFRS bilanzieren (müssen), allesamt latente Steuern abzugrenzen haben. Oder anders formuliert: Mit einer solch simplifizierenden Sicht auf die Dinge werden nicht nur die komplexen föderalen Finanz- und Umlagebeziehungen (Art. 106 f. GG) negiert; vielmehr würde zudem auch suggeriert, als gäbe es neben einer Kommune keine anderweitigen Ertragsteuerberechtigten, was wiederum zur Folge hätte, sämtliche steuerlichen Effekte im Rah-

37 So explizit auch *Ellerich/Radde* (2009), S. 783 f.; a.A. *Vogelpoth/Poullie/Voß* (2009), S. 86 f. (S. 88).

38 Vgl. mitunter *Kußmaul/Henkes* (2005), S. 2064; *Müller/Weller* (2008), S. 298; *Göb/Averbeck* (2009), S. 88; *Hurlebaus* (2013), S. 207.

39 Vgl. § 4 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG; darüber hinaus *Henkes* (2008), S. 389 f.

40 Vgl. *LT-Drs.* (NRW) 16/47 (2012), S. 61.

men der Konsolidierung vollumfänglich eliminieren zu müssen.⁴¹ Ob vor diesem Hintergrund der nunmehr ersatzlos gestrichene Verweis auf § 306 HGB tatsächlich ins Leere läuft, muss insoweit mehr als nur bezweifelt werden. Von einem Einklang mit den entsprechenden Vorschriften der 7. EG-RL kann daher nur dann gesprochen werden, sofern nach hier vertretener Ansicht – im Ausnahmefall – das gesetzlich legitimierte Unterbleiben für die tatsachengetreue Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Gemeinde von insgesamt nur untergeordneter Bedeutung wäre.

3.3.2.3 Diskrepanzen bezüglich verbaler Berichterstattung

Strittig ist ferner, wie der Terminus »soweit seine Eigenart keine Abweichungen bedingt« im Hinblick auf die Pflichtangaben des Art. 34 der 7. EG-RL zu verstehen ist. Gemäß § 51 Abs. 2 GemHVO sind im Gesamtanhang zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die zugrunde gelegten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und derart zu erläutern, dass sachverständige Dritte die betreffenden Wertansätze adäquat beurteilen können. Warum in diesem Zusammenhang weder dezidierte Erläuterungen zum Konsolidierungskreis und Anteilsbesitz (§ 313 Abs. 2 HGB) verlangt werden noch die Notwendigkeit besteht, zusätzlich Angaben über die Gesamtbezüge einzelner Organmitglieder (§ 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB) machen zu müssen, dürfte letztendlich – ebenso wie sich dies dem Grunde nach für Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen i.S.d. § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB darbietet – auf kommunale Besonderheiten zurückzuführen sein. So ist gemäß § 52 Abs. 1 GemHVO im Beteiligungsbericht als Annex zum Gesamtabchluss unter anderem auf die Ziele der Beteiligung, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen untereinander, die Zusammensetzung der Organe der Beteiligungen sowie den Personalbestand jeder Beteiligung gesondert einzugehen. Abs. 3 bestimmt darüber hinaus, besagtem Bericht überdies noch eine Übersicht über *sämtliche* gemeindliche Ausgliederungen unter Angabe der prozentualen Beteiligungshöhe beizufügen. Fraglich ist, ob ein solcher Beteiligungsbericht den Anforderungen des § 313 Abs. 2 HGB genügt bzw. als im Einklang mit der korrespondierenden Vorschrift der 7. EG-RL stehend zu betrachten ist, zumal jener Bericht eben keinen integralen Bestandteil eines Gesamtabchlusses verkörpert. Dies aber – so die Auffassung der EU-Kommission – steht der Annahme einer »Gleichwertigkeit« nicht entgegen, sollten die betreffenden Angaben in eine gesonderte Unterlage aufgenommen und – wie dies hier unstreitig der Fall ist (§§ 49 Abs. 2 GemHVO, 117 GO) – zusammen mit besagtem Abschluss offengelegt werden.⁴²

Selbiges muss dann aber im Umkehrschluss auch im Hinblick auf die Vorschrift des § 116 Abs. 4 GO gelten. Danach sind – statt wie dies naheliegenderweise zu vermuten wäre im Anhang – am Schluss des *Lageberichts* für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands, soweit dieser nicht zu bilden ist für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, der Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen, der ausgeübte Beruf, etwaige Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i.S.d. § 125 Abs. 1 Satz 5 AktG ebenso wie Organen von verselbständigten Aufgabenberei-

41 Vgl. zu jener – auch im Schrifttum durchaus kontrovers diskutierten – (Eliminierungs-)Problematik speziell *Böhlmann/Engels* (2010), S. 186 f.; *Brugger* (2010), S. 204-206 ebenso wie *Srocke* (2004), S. 166-183; überdies *Bott/Klier* (2014), S. 83-91.

42 Vgl. *EG-Kommission* (1991), S. 7 (dortige Nr. 27); ebenso die Ausführungen bei *Niessen* (1983), S. 657.

chen bzw. sonstigen privatrechtlichen Unternehmen jeweils gesondert anzugeben. Auf die (individuelle) Offenlegung der Vergütung von aktiven und ehemaligen Organmitgliedern, vergleichbar der auf Art. 34 Nr. 12 f. der 7. EG-RL gründenden Vorschrift des § 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB, kann nach hier vertretener Ansicht verzichtet werden.⁴³ Zweifellos findet eine solche Vorschrift unter Rechenschafts- wie Transparenzgesichtspunkten ihre uneingeschränkte Berechtigung, ist gar angesichts der z.T. exorbitant hohen Gehälter in der Privatwirtschaft unerlässlich. Ob es aber zweckmäßig ist, eine solche Forderung auch für die kommunale Ebene zu erheben, scheint überzogen: Wie viel ein Bürgermeister oder Kämmerer in seiner Funktion als Wahlbeamter auf Zeit verdient, richtet sich nach der Einwohnerzahl der jeweiligen Kommune und ist für jeden frei ersichtlich in der sog. Eingruppierungsverordnung (EingrVO) des Landes NRW festgelegt. Entsprechend verhält es sich für die einzelnen Ratsmitglieder, deren Aufwandsentschädigung sich nach der für das betreffende Land jeweils geltenden Entschädigungsverordnung (EntschVO) bemisst. Zudem sieht § 17 KorruptionsbG (NRW) vor, sämtliche Mitgliedschaften von Mandatsträgern, unabhängig davon, ob es sich dabei um sog. entschädigte oder nicht-entschädigte Nebentätigkeiten handelt, offenlegen zu müssen. Wenn fernerhin gemäß § 18 i.V.m. § 53 des Landesbeamtengesetzes (LBG) dem Rat/Kreistag gegenüber jedwede Nebentätigkeit anzuzeigen sowie über Vergütungen (nicht-)genehmigungspflichtiger Nebentätigkeiten, sei es inner- oder außerhalb des öffentlichen Dienstes, zu berichten ist,⁴⁴ und dies regelmäßig – wenn auch allein auf fakultativer Basis – der breiten Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird, dürfte in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle der Tatbestand der Gleichwertigkeit als erfüllt anzusehen sein.

3.3.3 Haushaltsrechtliche Sonderbestimmungen

Verbleibt die Frage, wie die in den §§ 53 ff. GemHVO kodifizierten Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung und die Eröffnungsbilanz im Lichte des Einklangerfordernisses zu würdigen sind. Ausweislich der Regierungsbegründung stand für die Ausarbeitung jener Bestimmungen das im Jahre 1990 verabschiedete Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutsche Mark und die Kapitalneufestsetzung (DMBilG)⁴⁵ Pate.⁴⁶ Wenn es bereits damals dem Zweck jenes DMBilG entsprach, weitgehend auf die im Dritten Buch des HGB transformierten formellen und materiellen Vorschriften der 4. und 7. EG-RL zu rekurrieren und davon divergierende Regelungen nur dort zu treffen, wo die Eigenart der Eröffnungsbilanz derartige Abweichungen erforderlich macht,⁴⁷ dürfte es schwerlich begründbar sein, jenen Sonderbestimmungen diese Eigenschaft nicht zu attestieren.

3.4 Gesamtabschluss-/Rechnungsprüfung

Gemäß § 291 Abs. 2 Nr. 2 HGB muss der richtlinienkonforme KA – einschließlich Lagebericht – nach dem für das befreiende MU geltenden Recht von einem nach Maßgabe der

43 Vgl. aber für NRW §§ 107 f. GO i.V.m. §§ 108 Abs. 1 Nr. 9 (Abs. 2), 114a Abs. 10, § 24 Abs. 1 EigVO, §§ 19 Abs. 5, 35 Abs. 5-9 SparkG.

44 Dies jedoch nur, sofern jene Vergütungen auch tatsächlich insgesamt die in der sog. Nebentätigkeitsverordnung (NtV) nach § 57 LBG (NRW) zu bestimmende Höchstgrenze übersteigen.

45 Vgl. D-Markbilanzgesetz i.d.F. der Bekanntmachung v. 28.7.1994 (BGBl. I S. 1842), zuletzt geändert durch Art. 12 Abs. 13 des Gesetzes v. 10.11.2006 (BGBl. I S. 2553).

46 Vgl. *LT-Drs.* (NRW) 13/5567 (2004), S. 174 (S. 190 f.).

47 Vgl. *v. Wysocki et al.* (1991), S. 31 f. (S. 319-322); des Weiteren *Kütting/Weber* (1990).

RL 2006/43/EG⁴⁸ qualifizierten Abschlussprüfer geprüft und testiert werden. Bei einem inländischen MU kommen für die Prüfung i.S.d. §§ 316 ff. HGB gemäß § 319 Abs. 1 Satz 1 HGB ausschließlich Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Betracht. Sofern der KA und -lagebericht eines MU, das nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt wird, befreiende Wirkung entfalten soll, sind sie nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften der §§ 316 ff. HGB zu prüfen.⁴⁹

Kontrastierend zum typischen Prozedere bei prüfungspflichtigen Kapital- und (haftungsbeschränkten) Personenhandelsgesellschaften, ist der Entwurf des innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag⁵⁰ seitens des Kämmerers aufzustellende Gesamtabchluss zunächst dem Bürgermeister vorzulegen, der ihn wiederum – nach eingehender örtlicher Prüfung – sodann dem Rat zwecks Bestätigung zuzuleiten hat (§ 116 Abs. 1 und 5 i.V.m. § 95 Abs. 3 GO).⁵¹ Als Instanz für die Prüfung kommunaler (Gesamt-)Abschlüsse fungiert in den einzelnen Bundesländern überwiegend das Rechnungsprüfungsamt. In NRW obliegt diese Aufgabe allerdings dem sog. Rechnungsprüfungsausschuss (§§ 59 Abs. 3, 116 Abs. 6 GO), der sich seinerseits wiederum u.U. des Rechnungsprüfungsamts (§ 102 GO) zu bedienen hat. Das Rechnungsprüfungsamt kann dabei mit ausdrücklicher Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses auf die Expertise unabhängiger Dritter – vornehmlich Wirtschaftsprüfer – zurückgreifen (§ 103 Abs. 5 GO).

Um die obligatorische Rechnungsprüfung i.S.d. RL 2006/43/EG adäquat durchführen zu können, bedarf es Prüfern, die Kenntnisse aus der »kameralen« Welt mit solchen aus der kaufmännischen Wirtschaftsprüfung vereinen und überdies ausreichende und nachgewiesene Kenntnisse in der kommunalen Doppik aufweisen. Da aber Rechnungsprüfer im Umgang mit Fragen des NKF regelmäßig völliges Neuland betreten und – wenn überhaupt – nur die Eigenschaft eines „Quasi-Bilanzbuchhalters“⁵² vorweisen dürften, wird ihnen diese geforderte Qualifikation abzusprechen sein. Dafür spricht auch, dass nicht nur die in § 116 Abs. 6 GO verankerten haushaltsrechtlichen Anforderungen an die Prüfung in ihrem Wortlaut von der entsprechenden Referenzregelung des § 317 HGB abweichen, sondern zudem auch die Tatsache, dass die Vorschriften der §§ 319 f., 320 und 323 HGB nur partiell Eingang in die GO gefunden haben.⁵³

48 Die RL 84/253/EWG des Rates v. 10.4.1984 (ABl. L 126 v. 12.5.1984, S. 20) wurde mit Wirkung v. 29.6.2006 aufgehoben. Bezugnahmen auf diese – derweil aufgehobene – 8. EG-RL gelten gemäß Art. 50 der RL 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und Rates v. 17.5.2006 (ABl. L 157 v. 9.6.2006, S. 87), zuletzt (materiell) geändert durch RL 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und Rates v. 16.4.2014 (ABl. L 158 v. 27.5.2014, S. 196), fortan als Bezugnahmen auf eben jene neu gefasste Richtlinie; vgl. auch *Kirsch/Berentzen* (2010), Rz. 56; überdies Erwägungsgrund Nr. 33 der VO (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und Rates v. 16.4.2014 (ABl. L 158 v. 27.5.2014, S. 77).

49 Vgl. *Siebourg* (1998), Rz. 27; *Claussen/Scherrer* (2011), Rz. 74; *Senger/Hoehne* (2013), Rz. 26.

50 Bezüglich der ansonsten maßgeblichen Aufstellungsfristen vgl. § 290 Abs. 1 HGB bzw. § 13 Abs. 1 PublG.

51 Vgl. aber Art. 1 des Gesetzes zur Beschleunigung der Aufstellung kommunaler Gesamtabchlüsse und zur Änderung kommunalrechtlicher Vorschriften v. 25.6.2015 (GV. NRW, S. 496); dazu wiederum betont und zu Recht kritisch *IDW* (2015a).

52 *Henkes* (2008), S. 495; vgl. ferner *BGH* (2011), S. 2099 (Rz. 18), wonach bei Unkenntnis der Rechtslage ein fachlich qualifizierter Berufsträger zu Rate zu ziehen ist.

53 Vgl. kritisch und zugleich entsprechende Verweise auf die handelsrechtlichen Referenzregelungen fordernd *IDW* (2004), S. 724f. Ferner sei angemerkt, dass auch die auf Art. 34 Nr. 16 der 7. EG-RL gründende Vorschrift des § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB, wonach zudem detaillierte Angaben zum Honorar des Abschlussprüfers zu machen sind, weder in der GO noch in der GemHVO eine Entsprechung findet.

An dieser Einschätzung änderte sich selbst dann nichts, würden – weitaus strengeren Regularien unterliegende – Wirtschaftsprüfer mit gemeindlichen Prüfungsaufgaben beauftragt. Denn: Die Gesamtverantwortung für die örtliche Rechnungsprüfung verbleibt unabhängig von der Ausgestaltung einer Beauftragung letztlich immer bei der Gemeinde. Zwar können Rechnungsprüfungsausschuss ebenso wie die örtliche Rechnungsprüfung das Prüfungsurteil eines hinzugezogenen Wirtschaftsprüfers übernehmen. Dies entbindet sie aber nicht von der Pflicht, das testierte Prüfungsergebnis zwecks Wahrung der ihnen auferlegten Gesamtverantwortung um eine entsprechende eigene Beurteilung zu ergänzen.⁵⁴

3.5 Offenlegungsäquivalenz

Befreiender KA, zuzüglich Lagebericht sind nach denjenigen Vorschriften offenzulegen, die für die entfallende Rechnungslegung der befreiten (Teil-)Konzernmutter einschlägig gewesen wären. Ergo gilt es für ein die Befreiungsmöglichkeit des § 291 HGB in Anspruch nehmendes MU, die Offenlegungsvorschriften der §§ 325 ff. HGB zu beachten. Danach sind die betreffenden Unterlagen beim Betreiber des Bundesanzeigers (BAAnz) spätestens bis Ablauf von zwölf Monaten des dem KA-Stichtag des zu befreienden MU nachfolgenden Geschäftsjahrs elektronisch einzureichen (§ 325 Abs. 1 (3) HGB) und unverzüglich bekannt machen zu lassen (Abs. 2 (3)). Ausweislich des § 291 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 3 HGB hat die Offenlegung des KA mitsamt Lageberichts einschließlich des (eingeschränkten) Bestätigungs- bzw. Versagungsvermerks⁵⁵ in deutscher Sprache zu erfolgen, wobei eine Befreiungswirkung obendrein an die Bedingung geknüpft ist, dass die befreite Zwischenholding die interessierte Öffentlichkeit im Anhang *ihres* Jahresabschlusses über den Befreiungsstatbestand entsprechend unterrichtet.

Soll ein Gesamtabschluss demnach eine befreiende Wirkung entfalten, müssen vorstehend skizzierte Offenlegungsanforderungen denjenigen auf kommunaler Ebene zumindest im Grundsatz gleichwertig sein. Dass auch dies hier *nicht* gegeben ist, liegt darin begründet, dass der nach Maßgabe des § 116 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. § 101 Abs. 3 GO zu testierende und durch den Rat bestätigte Abschluss mitsamt Lagebericht nach unverzüglicher Anzeige an die Gemeindeprüfungsanstalt öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist (§ 116 Abs. 1 i.V.m. §§ 96 Abs. 2, 105 GO). Da für Zwecke dieser – gegenüber einer reinen ortsüblichen Bekanntgabe – strengeren Form der Bekanntmachung jeweils die entsprechende Verordnung über die öffentliche Bekanntmachung von kommunalem Ortsrecht maßgebend ist,⁵⁶ gilt es entweder das gemeindliche Amtsblatt, die wöchentlich erscheinende Zeitung oder den Aushang an der Bekanntmachungstafel im Rathaus zu beachten, um überhaupt zu erfahren, wie eine Kommune ihrer „Bringschuld“⁵⁷ nachzukommen gedenkt re-

54 Vgl. Innenministerium NRW (2014), S. 1211 f., S. 1291 f., S. 1362 f., passim.

55 Vgl. Claussen/Scherrer (2011), Rz. 50 f.; Kindler (2011), Rz. 37; Dreixler (2015), Rz. 11 (Rz. 14); überdies IDW (2015b), S. 178.

56 Für Nordrhein-Westfalen vgl. BekanntmVO v. 26.8.1999 (GV. NRW, S. 516), zuletzt geändert durch VO v. 13.5.2014 (GV. NRW, S. 307). Sich speziell vor jenem Hintergrund für Zwecke der Bekanntmachung allein des Internets zu bedienen, dürfte auch und insbesondere mit Blick auf den eindeutigen Wortlaut des § 4 als verordnungswidrig zu betrachten sein; so wohl auch Knirsch (2013), S. 4.

57 v. Zwehl/Zupancic (1990), S. 227.

spektive wo, und vor allem, zu welchen bürgerfreundlichen Dienstzeiten der festgestellte Jahres- sowie bestätigte Gesamtabschluss zur Einsicht vorgehalten wird.⁵⁸

3.6 Subsumtion

Ungeachtet der Frage, ob und inwieweit eine der beiden in Abs. 3 statuierten (Rück-)Ausnahmen einschlägig ist, können von Kommunen als nunmehr buchführungspflichtigen Unternehmen aufgestellte Gesamtabschlüsse de lege lata prinzipiell keine befreiende Wirkung i.S.d. § 291 HGB entfalten. Zwar stehen die entsprechenden NKF-Regelungen die Bilanzierung und Konsolidierung betreffend – aktuell wie auch künftig – im postulierten Einklang mit den einschlägigen (novellierten) europarechtlichen Vorgaben; weil aber „Gleichwertigkeit *nicht* Gleichheit bedeutet“,⁵⁹ scheitert die Inanspruchnahme jener Befreiungsmöglichkeit (nur) an der darüber hinaus geforderten Prüfungs- und Offenlegungsäquivalenz. Freilich anders läge der Fall, würde betreffender Abschluss *zusätzlich* auf rein fakultativer Basis von einem qualifizierten Abschlussprüfer geprüft, testiert sowie zwecks Bekanntmachung beim Betreiber des BANz elektronisch und fristgerecht eingereicht. Dass sich an dieser Einschätzung durch die am 19.7.2013 in Kraft getretene – die 4. und 7. EG-RL revozierende – neue (konsolidierte) EU-Bilanzrichtlinie⁶⁰ auch künftig nichts ändern wird, belegt das am 18.6.2015 vom Deutschen Bundestag verabschiedete Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)⁶¹, dessen Regelungen erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden sein werden, die nach dem 31.12.2015 beginnen.

4. Trotz konstaterter Nichtanwendbarkeit des § 291 HGB: Befreiungswirkung kommunaler Gesamtabschlüsse als erstrebenswertes Ziel?

4.1 Zweckmäßigkeitüberlegungen

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass ein nach Maßgabe des § 116 GO aufgestellter Gesamtabschluss zumindest im Grundsatz eine befreiende Wirkung i.S.d. § 291 HGB entfalten kann. Dies wiederum lässt sich darauf zurückführen, dass es diesbezüglich – vereinfacht formuliert – allein auf die Gleichwertigkeit des zweckneutralen Rechnungsstils »Doppik« ankommt. Bereits die Tatsache, dass es keine nennenswerten Anstrengungen erfordert, das Prozedere hinsichtlich der Prüfung und Offenlegung⁶² – sei es durch adäquate landesgesetzliche Modifikationen oder in vorstehend beschriebener Weise – »gleichnamig« zu machen, wirft unweigerlich die Frage auf, ob es de lege ferenda überhaupt zweckmäßig ist, jene „Konstruktion [...], die rechtstechnisch einem Verbot mit Er-

58 Dabei bleibt es der Gemeinde selbst überlassen, ob sie den Jahres-/Gesamtabschluss in herkömmlicher Weise als Druckwerk auslegt, im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Einwohner und Abgabepflichtigen darüber informiert; vgl. nur *Klieve* (2014), S. 493; *LT-Drs.* (NRW) 13/5567 (2004), S. 195.

59 *Tschesche* (2000), S. 84.

60 Vgl. RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und Rates v. 26.6.2013, ABl. L 182 v. 29.6.2013, S. 19, deren Vorschriften es bis zum 20.7.2015 in nationales Recht umzusetzen (Art. 53) galt.

61 Vgl. *BT-Drs.* 18/4050 (2015), nebst Regierungsbegründung (dort speziell S. 47 f. i.V.m. S. 70); sodann *BT-Drs.* 18/5256 (2015), S. 19.

62 Zur diesbezüglichen Forderung, auch für kommunale Gebietskörperschaften die für privatwirtschaftlich organisierten (Mutter-)Unternehmen geltenden Offenlegungsvorschriften verbindlich vorzuschreiben bzw. zumindest eine einheitliche internetbasierte Publikationsplattform vergleichbar der des Bundesanzeigers zu institutionalisieren, vgl. *Pellens et al.* (2013), S. 267 (S. 270).

laubnisvorbehalt ähnelt,⁶³ unreflektiert auch für den öffentlich-rechtlichen Sektor zuzulassen. „[D]enn, daran sei noch einmal erinnert, die Doppik ist ein Rechnungsstil bzw. ein Rechnungssystem, das von der jeweiligen Zielsetzung der dieses Rechnungssystem praktizierenden Organisation unabhängig ist.“⁶⁴ Ergo geht es doch im Kern letztlich allein um die Frage des „organisatorischen Zielsystem[s]“⁶⁵ respektive die vermeintliche Gleichwertigkeit der jeweils verfolgten Zielsetzungen. Dabei ist die Erkenntnis der Unzulässigkeit einer Gleichsetzung von öffentlichen Verwaltungen, die ihrerseits vorrangig der gemeinwohlorientierten Bedarfsdeckung verpflichtet sind, mit nach Gewinn strebenden Unternehmen der Privatwirtschaft zunächst einmal so richtig wie trivial.⁶⁶ Dies war wohl nicht zuletzt auch der Grund, warum der (Landes-)Gesetzgeber mit dem NKFG einen gesonderten, den kommunalspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragenden Rechtsrahmen geschaffen hat.

Eng mit den jeweils verfolgten heterogenen Zielsetzungen verbunden, ist auch die Frage nach der Abgrenzung des betreffenden Adressatenkreises. Während sich im Gesellschaftsrecht eine klare und eindeutige Adressatenprivilegierung zugunsten der Anteilseigner des jeweils zur konsolidierten Rechnungslegung verpflichteten MU findet,⁶⁷ besitzen auf kommunaler Ebene neben den Mitgliedern der Legislative bzw. des Gemeinderats ferner auch die jeweils zuständige Aufsichtsbehörde (§ 11 i.V.m. §§ 119 ff. GO) sowie die wahlberechtigten Bürger zwecks Beurteilung und Überwachung des gemeindlichen Finanzgebarens justiziable Informationsansprüche.⁶⁸ Unterstellt, einem Gesamtabschluss käme nun befreiende Wirkung zu, mit der logischen Konsequenz, dass städtische Teilkonzerne von der grds. bestehenden Pflicht zur teilkonsolidierten Rechnungslegung entbunden sind, hätte dies den ohne Zweifel befremdlichen Effekt zur Folge, dass die vom Gesetzgeber für schutzwürdig erachteten Interessen nur dann durchsetzbar wären, wenn die Anteilseigner während der regulären Dienstzeiten im Vorzimmer des Bürgermeisters vorstellig würden und dort ihren Informationsanspruch geltend machten. Ein Umstand, der weder tragbar ist noch ernsthaft gewollt sein kann!

4.2 Schlussfolgerungen und Handlungsempfehlungen

Die gesetzlich oktroyierte Pflicht, kommunale Gesamtabschlüsse aufstellen zu müssen, ist bei aller nach wie vor zu verzeichnenden Skepsis angesichts der noch immer ungebrochenen Tendenz, Teilaufgaben der öffentlichen (Schatten-)Haushalte zu verselbständigen, richtig und notwendig; anderenfalls könnten Vermögenstransaktionen – so, wie es jahrelang Usus war – auch weiterhin als „Luftbuchungen“⁶⁹ für den Haushaltsausgleich genutzt werden. Dies gilt im Übrigen in gleicher Weise für alle anderen Arten von Gebietskörper-

63 *Tschesche* (2000), S. 56.

64 *Budäus/Hilgers* (2011), S. 19 f.

65 *Budäus* (1999), S. 56; vgl. überdies *Schildbach* (1989), S. 473-475.

66 Vgl. auch die synoptische Übersicht über die Ziele und Funktionen des öffentlichen Finanzwesens im Vergleich zu denen der Erwerbswirtschaft bei *PwC Deutsche Revision* (2000), S. 10 (S. 23).

67 Vgl. *Küting* (2012b), S. 87-91, m.w.N. Besitz betreffendes MU – sei es nun obligatorisch oder fakultativ – zudem einen Aufsichtsrat, so zählen auch dessen Mitglieder explizit zu den Informationsadressaten; vgl. §§ 170, 175 AktG, 42a GmbHG.

68 Bezüglich der informationellen Anforderungen an die Rechenschaftslegung von Gebietskörperschaften vgl. insbesondere *Otte* (1991), S. 512-514; ferner *Müller* (2011), S. 132-135 (S. 138-140; S. 151); *Wirtz* (2010), S. 85-87 (S. 153-158); *Streim* (1999), S. 321 f., jeweils m.w.N.

69 *Ellerich* (2009), S. 628.

schaften, wengleich sich vornehmlich der Bund ebenso wie vereinzelt Länder noch immer gegen die – nach hier vertretener Ansicht mittelfristig unabwendbare – Implementierung eines kaufmännischen Rechnungswesens sträuben.

Obleich kommunale Gesamtabschlüsse – wie dargelegt – (lediglich) mangels Prüfungs- und Offenlegungsäquivalenz keine befreiende Wirkung entfalten (können), sollte der Gesetzgeber dies gleichwohl noch einmal ausdrücklich klarstellen. Denn weder die eingangszitierte – aus dem Jahre 1985 datierende – Regierungsbegründung, der vermutlich zur damaligen Zeit die apodiktisch anmutende Überzeugung zugrunde lag, die Kameralistik sei für Gebietskörperschaften in Stein gemeißelt, noch die korrespondierenden, rechtlich vollkommen unverbindlichen Ausführungen in der NKF-Handreichung⁷⁰ vermögen hier Rechtsklarheit zu schaffen; sie können allenfalls als Erkenntnisquelle dienen, um die damaligen Regelungsabsichten zu ergründen.

4.3 Ungelöst verbleibende Problemfelder und ihre (vermeidbaren) Implikationen auf die kommunale Gesamtabschlusserstellung

Nur unbefriedigend gelöst verbleiben damit aber insbesondere all diejenigen Problembereiche, die aus der Fragmentierung der Haushaltslandschaft des Muttergemeinwesens respektive der Heterogenität öffentlicher Konzerne resultieren.⁷¹ Um das intransparente Nebeneinander von Kernverwaltung bzw. ihren Teilbereichen einerseits und Eigenbetrieben, eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen sowie rechtlich selbständigen, interkommunalen Gemeinschaftsunternehmen andererseits in eine konsolidierte Einheit zu überführen, bedarf es adäquater Adjustierungsmaßnahmen; Selbiges gilt für die (teilkonsolidierten) Jahresabschlüsse von in privater Rechtsform geführten Eigengesellschaften, bei denen die betreffende Trägerkörperschaft zudem qua § 108 Abs. 1 Nr. 6 GO gehalten ist, sich einen angemessenen Einfluss zu sichern (sog. Ingerenzpflicht). So tritt im Verhältnis zwischen Kernverwaltung (Verbundmutter) und den ausgegliederten Aufgabenbereichen (Verbundtöchtern) nicht selten das Problem auf, dass die singulären Teileinheiten sowohl in materieller als auch formeller Hinsicht jeweils völlig unterschiedlichen, freilich derweil allesamt doppelten Rechnungslegungsvorschriften unterliegen.

Während für die Kernverwaltung das dem NKF als in Teilen statisches Referenzmodell zugrunde liegende, zwischenzeitlich grundlegend reformierte HGB partiell enteilt ist, orientieren sich das Anstalts- wie auch Eigenbetriebsrecht weitestgehend an den für große Kapitalgesellschaften jeweils aktuell geltenden Vorschriften. Sonstige öffentliche Betätigungen mit Kaufmannseigenschaft unterliegen mindestens den für alle Kaufleute geltenden reformierten Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB. Maßgebend für in der Rechtsform einer Kapital- oder (haftungsbeschränkten) Personenhandelsgesellschaft geführten Eigengesellschaften dagegen sind ausschließlich entweder die Vorschriften des HGB/PublG i.d.F. des BilMoG oder gar die im Falle der Kapitalmarktorientierung dann zwingend anzuwendenden International Financial Reporting Standards (IFRS).⁷²

Um nun – bildlich gesprochen – nicht Äpfel mit Birnen zu vergleichen bzw. zu vermeiden, dass die Aussagekraft eines Gesamtabschlusses nicht zu einem „vollkommen uninter-

⁷⁰ Vgl. *Innenministerium NRW* (2014), S. 1421.

⁷¹ Vgl. nur *Srocke* (2004), S. 11-31; überdies *Meinen* (2006), S. 31-57, jeweils m.w.N.

⁷² Bezüglich der Besonderheiten die Vorschriften zur Rechnungslegung von Wirtschaftsbetrieben sowie nicht-wirtschaftlichen Institutionen der öffentlichen Hand betreffend, vgl. stellvertretend *Kämpfer* (2012), Rz. 5-49; *Söhnle/Appell/Dengler* (2011), S. 506-547; *Bolsenkötter* (2009), S. 266-268.

pretierbaren Konglomerat unterschiedlichster Bilanzierungsnormen avanciert,⁷³ bedarf es neben der Vereinheitlichung des Abschlussstichtags (§ 116 Abs. 1 GO) auch der Einheitlichkeit der Abschlussinhalte (§ 50 Abs. 1 GemHVO i.V.m. §§ 300, 308 HGB).⁷⁴ Ob sich dies nun – wie von *Otte* vorgebracht⁷⁵ – nur zu prohibitiv hohen Kosten erreichen lässt, darf bezweifelt werden. Zwar ist aller Anfang schwer; jedoch stellte auch die damals notwendige Umstellung des Rechnungswesens der in der einstigen DDR ansässigen volkseigenen Betriebe und Kombinate einen vergleichbar tiefen Einschnitt dar, der schließlich auch – mit bekanntem Ausgang – erfolgreich zu Ende geführt worden ist.

Zwecks Sicherstellung dieses Einheitlichkeitspostulats ist in der Terminologie des HGB allein der Rechtsrahmen des zur Aufstellung des Gesamtabchlusses verpflichteten Kernbetriebs ausschlaggebend. Danach sind sämtliche einbeziehungspflichtigen Jahresabschlüsse nach den gleichen Normen aufzustellen wie der Gesamtabschluss. Gleichbedeutend damit sind zulässige bzw. konzeptionsimmanente Unterschiede im Ansatz, in der Bewertung sowie im Ausweis vor der Verdichtung zum sog. Summenabschluss im Rahmen der Erstellung der sog. Kommunalbilanz II zu neutralisieren. Die Folgen sind evident: Ein auf Grundlage des BilMoG oder gar der IFRS bilanzierendes Unternehmen hätte insoweit doppelt Rechnung zu legen, als es neben einem BilMoG- bzw. IFRS-konformen Abschluss zudem einen Abschluss vorzulegen hätte, der, um konsolidierungsfähig zu sein, dem Stand des HGB i.d.F. des Transparenz- und Publizitätsgesetzes⁷⁶ zu entsprechen hat: Ein „weder sachlich noch prozedural befriedigendes Ergebnis!“⁷⁷

Welche weitreichenden Konsequenzen dies im Extremfall zur Folge hat, vermag etwa ein Blick über die Grenzen von NRW hinaus nach Baden-Württemberg zu verdeutlichen: Bekanntlich ist die Stadt Mannheim – mittelbar über ihre städtische Holdinggesellschaft MVV GmbH – zu 50,1 % an der im CDAX notierten MVV Energie AG beteiligt. Kontrastierend zur Stadt Mannheim, der Mehrheitseignerin, ist die MVV Energie AG als Deutschlands größter und zugleich erster börsennotierter „Stadtwerke-Konzern“⁷⁸ aber ihrerseits nicht zur Rechenschaftslegung i.S.d. §§ 95 ff. GemO, sondern vielmehr aufgrund ihrer Kapitalmarktorientierung qua § 315a Abs. 1 HGB allein zur konsolidierten Rechnungslegung nach IFRS verpflichtet. Es sei hier nur dahingestellt, ob dieses prominente Beispiel nicht der eigentliche Beweggrund ist, warum die hiesigen Gemeinden erst ab dem Haushaltsjahr 2022 (!) verpflichtet sind, einen Gesamtabchluss aufzustellen.⁷⁹

Das Rechnungswesen einer Gebietskörperschaft (i.w.S.) verbleibt demzufolge – selbst nach verpflichtendem Übergang auf eine ressourcenorientierte Verbrauchsrechnung – inhomogen bzw. ambivalent in dem Sinne, dass verschiedene Organisationseinheiten auch weiterhin nach unterschiedlichen doppelischen Prinzipien Rechnung zu legen haben. Erschwerend kommt hinzu, dass aufgrund der länderindividuellen Regelungen weder eine interkommunale, geschweige denn eine länderübergreifende Vergleichbarkeit gegeben sein wird. Gleichbedeutend mit der föderalistischen Formel »16 Bundesländer = 16 unter-

73 *Wüstemann/Kütting* (2011), Rz. 29.

74 Dazu grundlegend wie ausführlich auch *Klatte/Wirtz* (2010), S. 94-105; *Henkes* (2008), S. 515-521.

75 Vgl. *Otte* (1991), S. 522.

76 Vgl. BGBl. I (Nr. 50), S. 2683 ff. v. 25.7.2002.

77 *Bolsenkötter* (2009), S. 269; vgl. auch *Kiaman* (2010), S. 195 f.; *Srocke* (2007), S. 253-255 ebenso wie *Zwirner/Busch/Hartmann* (2013), S. 203 und *Glöckner* (2009), S. 33 ("paradox situation").

78 *Henkes* (2008), S. 502 (S. 513 f.), m.w.N.

79 Vgl. § 64 Abs. 2 Satz 3 GemHVO (BaWü); des Weiteren (mit entsprechender Begründung) *LT-Drs.* (BaWü) 14/4002 (2009), S. 73 f. i.V.m. *LT-Drs.* (BaWü) 15/3119 (2013), S. 30.

schiedliche Doppik-Modelle« potenziert sich dieses Problem dergestalt, als für die sukzessive Anpassung der Bilanzierungsmethoden in erheblichem Maße nicht nur durchgängig uneinheitliche Erleichterungsvorschriften existieren, sondern gleichsam seitens der jeweiligen Länder auch divergierende, mehr als großzügige Übergangs- und Aufstellungsfristen gewährt werden. Damit nicht genug, wirkt es wie ein „Schuldbürgerstreich“, wenn vereinzelte Länder ihren Kommunen noch immer alternativ gestatten, an einer um spezifische Nebenrechnungen zu erweiternden Kameralistik festzuhalten.⁸⁰

5. Zusammenfassung und Ausblick

5.1 Thesenförmige Zusammenfassung

- Trotz zu attestierender Unternehmenseigenschaft können von Kommunen als nunmehr buchführungspflichtigen Institutionen aufgestellte Gesamtabschlüsse *de lege lata* prinzipiell keine befreiende Wirkung i.S.d. § 291 HGB entfalten. Zwar stehen die entsprechenden NKF-Regelungen die Bilanzierung und Konsolidierung betreffend – aktuell wie auch künftig – im postulierten Einklang mit den einschlägigen (novellierten) europarechtlichen Vorgaben; dennoch scheitert die Inanspruchnahme jener Befreiungsmöglichkeit (nur) an der darüber hinaus geforderten Prüfungs- und Offenlegungsäquivalenz.
- Obgleich es keine nennenswerten Anstrengungen erfordert, das Prozedere hinsichtlich der Prüfung und Offenlegung »gleichnamig« zu machen, bleibt zu konstatieren, dass eine – theoretisch zumindest dem Grunde nach denkbare – befreiende Konzernrechnungslegung kommunaler Gebietskörperschaften der Sache nach bereits im Ansatz verfehlt und insoweit – auch *de lege ferenda* – als nicht zweckadäquat zu beurteilen ist. Zu heterogen sind die jeweiligen Zielsetzungen, der Adressatenkreis und die einzelnen doppelischen Rechnungslegungssysteme, als dass unter dem (Bilanz-)Strich für die privatwirtschaftliche und öffentlich-rechtliche Sphäre ein gemeinsamer Nenner gefunden werden könnte.
- Der Gesetzgeber ist daher – auch und insbesondere im Hinblick auf künftige und so gleich notwendige Weiterentwicklungen – aufgefordert, sich diesbezüglich eindeutig zu positionieren bzw. für gesamtabschlusspflichtige Gebietskörperschaften ein explizites „Regel-Ausnahme-Verhältnis“⁸¹ zu statuieren. Zwar deuten sowohl die eingangs zitierte Regierungsbegründung als auch die entsprechenden Ausführungen in der NKF-Handreichung darauf hin, in derartigen Fällen an der Fortgeltung respektive Aufrechterhaltung des sog. Tannenbaumprinzips festhalten zu wollen. Nichtsdestotrotz vermögen sie hier in keinsten Weise Rechtsklarheit zu schaffen; sie können allenfalls als Erkenntnisquelle dienen, um zu ergründen, dass ein von einer Mutterkommune erstellter Gesamtabschluss ihre subordinierten (Organisations-)Einheiten nicht von der gemeinhin bestehenden Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung teilkonsolidierter Partialabschlüsse entbindet.

80 Vgl. lediglich *Ellerich* (2009), S. 628 f. (auch Zitat); fernerhin *Institut für den öffentlichen Sektor* (2009), S. 7 f.

81 *Hoffmann-Becking/Rellermeyer* (1987), S. 217.

5.2 Ausblick

Dass es dennoch – trotz aller konzeptionellen Widrigkeiten – der Aufstellung von auf dop-pischen Grundsätzen basierenden Gesamtabschlüssen bedarf, wird angesichts der im öf-fentlichen Verwaltungsbereich vorherrschenden „Zellteilung“ niemand ernsthaft bestreiten wollen.⁸² Wenn aber für die rechnungstechnische Abbildung des gemeindlichen Finanzge-barens seitens der einzelnen Länder jeweils eigene „Doppik-Süppchen“⁸³ gekocht werden, so ist es abwegig, zu glauben, dass sich auf diese Weise in irgendeiner Form eine Harmoni-sierung bzw. länderübergreifende Vergleichbarkeit erreichen lässt.

Sofern Föderalismus i.S.v. Bereitschaft, Transparenz tatsächlich zu wollen, interpretiert wird, ist es mittelfristig unabwendbar, dass auf kommunaler Ebene – und zwar länderüber-greifend – ein und derselbe Rechtsrahmen Anwendung findet. Dies allerdings setzte wieder-um zwecks Vermeidung unnötiger Doppelarbeiten die Anlehnung an die jeweils aktuellste Fassung des HGB sowie die GoB voraus und sollte lediglich dort ihre Grenze finden, wo kommunale Besonderheiten tatsächlich Abweichungen erfordern.⁸⁴ Ein Rekurs in Form statischer Verweise auf historische HGB-Vorschriften vermag weder die wahre Finanzsi-tuation einer Gemeinde nachzuzeichnen noch kann es im Interesse des jeweiligen Landes-gesetzgebers sein, zusätzliche Ressourcen für das im Grundsatz vermeidbare Etablieren paralleler Rechnungslegungssysteme vorhalten zu müssen. Auch „wenn es nicht vorstell-bar [ist], dass sich die Bundesrepublik Deutschland Rechnungslegungsvorschriften unter-wirft, die sie nicht entscheidend beeinflussen kann,“⁸⁵ sollte gleichwohl – eine entspre-chende Legitimation vorausgesetzt – für im Falle obligatorisch oder fakultativ nach IFRS bilanzierende Unternehmen zumindest unter Praktikabilitätsgesichtspunkten darüber nachgedacht werden, optional die vom sog. International Public Sector Accounting Stan-dards Board entwickelten Standards (IPSAS)⁸⁶ anwenden zu dürfen.⁸⁷

82 Vgl. etwa *Kämpfer* (2000), S. 326 (auch Zitat); *Kütting* (1998b), S. 9 sowie *Pellens et al.* (2013), pas-sim; überdies *Löw* (1994), S. 124: Für „[A]bhilfe kann nur ein die Einzelrechnungslegung ergänzender konsolidierter Gesamtabschluss [sic!] sorgen.“

83 *Kußmaul/Henkes* (2009), S. 28; ganz in diesem Sinne auch *Lorson et al.* (2014), S. 61: Dies „unter-streicht [...], welche an Kleinstaaterei erinnernden Stilblüten der Föderalismus hervorzubringen im Stande ist.“

84 Sinngemäß *Eibelshäuser* (2006), S. 618; *Kämpfer* (2012), Rz. 105.

85 *Knörzer* (2012), Referatsleiter im Bundesfinanzministerium, zitiert nach *Schlüter* (2013), S. 3; vgl. fer-ner *BT-Drs. 17/14148* (2013), S. 3 f.; *Müller-Marqués Berger/Heiling* (2014), S. 148 f.

86 Betont und zu Recht kritisch *Wüstemann/Wüstemann* (2013), wonach die IPSAS und ihre Grundlage, die IFRS, nicht den Grundsätzen staatlicher Doppik überlegen sind bzw. als Modell gelten sollten, „weil sie – zumindest in ihrer jetzigen Ausgestaltung – zu sehr durch Zweckinadäquanz, Inkonsistenz und Entobjektivierung gekennzeichnet sind;“ *dies.* (2013), S. 580.

87 Zwar vertritt auch die *EU-Kommission* (2013) derzeit die Auffassung, dass die IPSAS in ihrer gegen-wärtigen Form nicht ohne Weiteres in den EU-Mitgliedstaaten eingeführt werden können/sollten (S. 8). Dennoch besteht auf europäischer Ebene anscheinend Einigkeit darin, dass die IPSAS durchaus einen geeigneten Bezugsrahmen für die künftige (Fort-)Entwicklung/Herausbildung *eigenständiger* eu-ropäischer Rechnungslegungsnormen, sog. EPSAS, bilden (könnten). Ziel soll es sein, mit den EPSAS einen Satz harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor zu entwickeln, der – dem Leitbild der Periodenabgrenzung folgend – den spezifischen Bedürfnissen der EU-Mitglied-staaten gerecht wird und zugleich in praxi umsetzbar ist (S. 9); vgl. des Weiteren *Nowak* (2013), S. 375-380; *Müller-Marqués Berger/Heiling* (2014) sowie erst jüngst *Schuster* (2015).

Literaturhinweise

Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K. (1996/97): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Stuttgart:

- Bd. IV (1997), Kommentierung zu § 11 PublG;
- Bd. III (1996a), Kommentierung zu § 291 HGB;
- Bd. III (1996b), Kommentierung zu § 292 HGB.

BGH (2011): Urteil v. 20.9.2011 – II ZR 234/09, abgedruckt in: *Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, Jg. 32, S. 2097-2102.

Böcking, H.-J./Gros, M./Schurbohm-Ebnet, A. (2014): Kommentierung zu § 291 HGB, in: *Wiedmann, H./Böcking, H.-J./Gros, M.* (Hrsg.): Bilanzrecht, 3. Aufl., München.

Böhlmann, S./Engels, W. (2010): Steuerabgrenzung, in: *Müller-Marqués Berger, T./Krebs, U.* (Hrsg.): Der kommunale Gesamtabschluss, Stuttgart, S. 169-188.

Bolsenkötter, H. (2009): Modernisierung des Bilanzrechts – Auswirkungen auf öffentliche Unternehmen und Verwaltungen, in: *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen*, Jg. 32, S. 258-271.

Bott, H./Klier, E. (2014): Bilanzierung von Steueransprüchen im Jahresabschluss der Gebietskörperschaft, in: *Der Konzern*, Jg. 12, S. 80-92.

Brugger, J. (2010): Kommunale Besonderheiten im Rahmen der Konsolidierung, in: *Müller-Marqués Berger, T./Krebs, U.* (Hrsg.): Der kommunale Gesamtabschluss, Stuttgart, S. 203-214.

BT-Drs. 10/4268 (1985): Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Gesetzentwurf zur Durchführung der 4., 7. und 8. Richtlinie des Rates der EG zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 18.11.1985.

BT-Drs. 17/14148 (2013): Beschlussempfehlung und Bericht des Haushaltsausschusses zur angestrebten Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten vom 26.6.2013.

BT-Drs. 18/4050 (2015): Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG) vom 20.2.2015.

BT-Drs. 18/5256 (2015): Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (6. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen 18/4050, 18/4351 (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG) vom 17.6.2015.

Budäus, D. (1999): Von der Dominanz der Sachziele im öffentlichen Sektor zum System von Formalzielen als Grundlage zukünftiger Reformentwicklungen, in: *Bräuning, D./Greiling, D.* (Hrsg.): Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre – Festschrift für Prof. Dr. Peter Eichhorn, Berlin, S. 55-65.

Budäus, D./Hilgers, D. (2011): Gesamtabschluss von Gebietskörperschaften: Aktuelle Situation und ausgewählte Problemfelder unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Ebene, in: *Price-waterhouseCoopers* (Hrsg.): Der kommunale Gesamtabschluss, *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen*, Beiheft Nr. 40/2011, Baden-Baden, S. 10-31.

Busse v. Colbe, W. et al. (2010): Konzernabschlüsse, 9. Aufl., Wiesbaden.

Busse v. Colbe, W. (2013): Kommentierung zu § 291 HGB, in: *Schmidt, K./Ebke, W. F.* (Hrsg.): Münchener Kommentar zum HGB (Bd. IV), 3. Aufl., München.

- BVerfG* (1978): Beschluss vom 1.3.1978 – 1 BvR 786, 793/70, 168/71, 95/73, abgedruckt in: *Neue Juristische Wochenschrift*, Jg. 31, S. 1475-1479.
- Caspari, B.* (1995): *Der Jahresabschluß öffentlicher Unternehmungen*, Wiesbaden.
- Claussen, C. P./Scherrer, G.* (2011): Kommentierung zu § 291 HGB, in: *dies.* (Hrsg.): *Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht*, Köln.
- Däke, K. H.* (2013): Die Schuldenricks der Kommunen, in: *Wallmann, W. et al.* (Hrsg.): *Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung – Denkschrift für Prof. Dr. Manfred Eibelhäuser*, Köln, S. 101-117.
- Detemple, P./Marettek, C.* (2000): Konzernabschlüsse für Gebietskörperschaften – Konzeptionelle Grundlagen, in: *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen*, Jg. 23, S. 271-288.
- Drexler, T.* (2015): Kommentierung zu § 291 HGB, in: *Bertram, K. et al.* (Hrsg.): *Haufe HGB Bilanz Kommentar*, 6. Aufl., Freiburg.
- EG-Kommission* (1991): Stellungnahme der EG-Kommission zur Gleichwertigkeit von Abschlüssen von Unternehmen aus Drittländern vom 15.3.1991 (XV/109/90-DE), Brüssel.
- Eibelshäuser, M.* (2006): Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung, in: *Der Konzern*, Jg. 4, S. 618-624.
- Ellerich, M.* (1980): Zur Bedeutung und den Auswirkungen der aktienrechtlichen Unternehmenseigenschaft der öffentlichen Hand unter Berücksichtigung ökonomischer Gesichtspunkte, Bochum.
- Ellerich, M.* (2007): Die Bilanzierung von Beteiligungen an Sparkassen in der kommunalen Bilanz, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 60, S. 202-209.
- Ellerich, M.* (2009): Zur Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung in Deutschland, in: *Weber, C.-P. et al.* (Hrsg.): *Berichterstattung für den Kapitalmarkt – Festschrift für Prof. Dr. Karlheinz Küting*, Stuttgart, S. 611-640.
- Ellerich, M.* (2012): Standards staatlicher Doppik – Zum Stand der Entwicklung einheitlicher Grundsätze für die Rechnungslegung des Bundes und der Länder, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 65, S. 1131-1138.
- Ellerich, M./Radde, J.* (2009): Keine Auswirkungen des BilMoG auf den kommunalen Jahresabschluss?, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 62, S. 780-786.
- Ellerich, M./Schubert, W.* (1980): Möglichkeiten und Auswirkungen der aktienrechtlichen Unternehmenseigenschaft von Gebietskörperschaften, in: *Archiv für öffentliche und freigemeinnützige Unternehmen*, Jg. 12, S. 119-130.
- EU-Kommission* (2013): *Towards Implementing harmonized Public Sector Accounting Standards in Member States – The Suitability of IPSAS for the Member States (COM(2013) 114 final) dated March 6, 2013*, Brussels.
- Glöckner, A.* (2009): "Modernising" commercial accounting law in Germany: Effects on public sector accrual accounting?: An analysis of the federal government legislation on the reform of the German Commercial Code, Discussion Paper No. 51 of the German Research Institute for Public Administration, Speyer.
- Göb, C./Averbeck, H.* (2009): Festlegung des Konsolidierungskreises einer Gemeinde für den Gesamtabschluss, in: *der Gemeindehaushalt*, Jg. 110, S. 87-89.
- Grottel, B./Kreher, M.* (2014): Kommentierung zu § 291 HGB, in: *Förschle, Gerhart et al.* (Hrsg.): *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 9. Aufl., München.

- Haessler, J.* (2007): Pensionsrückstellungen für Beamte – Grundbegriffe und Faustregeln, in: Haufe Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, CD-ROM Version 7.1.0.0 (Stand: 4.1.2013; HaufeIndex: 2020727).
- Havermann, H.* (1988): Befreiende Konzernabschlüsse von Mutterunternehmen in der Schweiz, in: *Helbling, C./Boemle, M./Glaus, B. M.* (Hrsg.): Revision und Rechnungslegung im Wandel – Festschrift für Prof. Dr. André Zünd, Zürich, S. 263-271.
- Henkes, J.* (2008): Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften, Berlin.
- Hoffmann-Becking, M./Rellermeyer, K.* (1987): Gemeinschaftsunternehmen im neuen Recht der Konzernrechnungslegung, in: *Havermann, H.* (Hrsg.): Bilanz- und Konzernrecht – Festschrift für Dr. Reinhard Goerdeler, Düsseldorf, S. 199-220.
- Hurlebaus, A.* (2013): Grundsätze ordnungsgemäßer kommunaler Rechnungslegung und ihre Auslegung im Hinblick auf die Bewertung kommunaler Sachanlagen, Wiesbaden.
- IDW* (2004): Stellungnahme zum Referententwurf eines Gesetzes über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden in Nordrhein-Westfalen (NKFG), in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 57, S. 722-725.
- IDW* (2015a): Eingabe zum Gesetzentwurf betreffend die Beschleunigung der Aufstellung kommunaler Gesamtabschlüsse in NRW, abrufbar unter: http://www.idw.de/idw/download/Beschleunigung_g_Aufstellung_kommunale_Gesamtabschluesse_NRW.pdf?id=643874&property=Datei (Stand: 31.10.2015).
- IDW* (2015b): Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG), in: IDW-Fachnachrichten, o. Jg., Nr. 4, S. 177-179.
- IMK* (2003): Beschlussniederschrift über die 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 21.11.2003 in Jena (mitsamt Anlagen), abrufbar unter: http://www.mik.nrw.de/fileadmin/user_upload/Redakteure/Dokumente/Themen_und_Aufgaben/Kommunales/1_Leittext_Innenministerkonferenz.pdf (Stand: 31.10.2015).
- Innenministerium NRW* (2014): Neues Kommunales Finanzmanagement in NRW – Handreichung für Kommunen, 6. Aufl., Düsseldorf.
- Institut für den öffentlichen Sektor* (2009): Kommunaler Gesamtabschluss, Berlin.
- Ischebeck, E.* (1998): Kommentierung zu § 11 PublG, in: *Küting, K./Weber, C.-P.* (Hrsg.): Handbuch der Konzernrechnungslegung, 2. Aufl., Stuttgart.
- Johns, R.* (1951): Kameralistik, Wiesbaden.
- Kämpfer, G.* (2000): Die Rechnungslegung privater Konzerne als Bezugsrahmen für öffentliche Verwaltungen, in: *Budäus, D./Küpper, W./Streitferdt, L.* (Hrsg.): Neues öffentliches Rechnungswesen – Festschrift für Prof. Dr. Klaus Lüder, Wiesbaden, S. 323-345.
- Kämpfer, G.* (2012): Erläuterungen zu den für die Wirtschaftsbetriebe, nicht-wirtschaftlichen Einrichtungen und Kernverwaltungen der öffentlichen Hand geltenden Vorschriften zur Rechnungslegung und Prüfung (Abschnitt L), in: *IDW* (Hrsg.): WP-Handbuch (Bd. I), 14. Aufl., Düsseldorf.
- Kiama, O.* (2010): Der kommunale Gesamtabschluss: Ist die Konzernrechnungslegung nach HGB eine sinnvolle Referenz?, in: der moderne staat, Jg. 3, S. 187-207.
- Kindler, P.* (2011): Kommentierung zu § 291 HGB, in: *Canaris, C.-W./Habersack, M./Schäfer, C.* (Hrsg.): Staub – Großkommentar zum HGB (Bd. VI), 5. Aufl., Berlin/New York.
- Kirsch, H.-J./Berentzen, C.* (2010): Kommentierung zu § 291 HGB, in: *Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S.* (Hrsg.): Bilanzrecht (Bd. II), Bonn 2002 (Loseblatt, inkl. 63. Ergänzungslieferung (2015)).
- Klatte, M./Wirtz, H.* (2010): Einheitliche Bilanzierung und Bewertung, in: *Müller-Marqués Berger, T./Krebs, U.* (Hrsg.): Der kommunale Gesamtabschluss, Stuttgart, S. 93-105.

- Klieve, M.* (2014): Kommentierung zu § 96 GO, in: *Held, F. W./Winkel, J.* (Hrsg.): Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen, 3. Aufl., Wiesbaden.
- Knirsch, H.* (2013): Kommentierung zu § 96 GO, in: *Rehn, E. et al.* (Hrsg.): Gemeindeordnung für das Land NRW (Bd. II), 3. Aufl., Siegburg 2013 (Loseblatt, inkl. 42. Ergänzungslieferung (2015)).
- Köster, T.* (2007): Keine Bilanzierung von Sparkassen im kommunalen Jahresabschluss, in: *Deutsche Steuer-Zeitung*, Jg. 95, S. 619-629.
- Küting, K.* (1976): Der Bund – ein herrschendes Unternehmen?, in: *Der Betrieb*, Jg. 29, S. 2447-2451.
- Küting, K.* (1998a): "Alles völlig ungeeignet" – Ein Professor will das kameralistische Haushaltsrecht abschaffen. Interview zu: "Die Stadt als Konzern", in: *Die Woche* vom 10.07. 1998, S. 10.
- Küting, K.* (1998b): "Neuer Motor für altehrwürdige Verwaltung". Interview zu: "Die Kostenstruktur der Kommunen muß durchschaubarer werden – Rechnungslegung nach Vorbild der Konzerne ermöglicht Vergleich", in: *Saarbrücker Zeitung*, Nr. 251 vom 29.10.1998, S. 9.
- Küting, K.* (2002): Befreiung von der Konzernabschlusserstellung, in: *Ballwieser, W./Coenenberg, A. G./u. Wysocki, K.* (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Aufl., Stuttgart, Sp. 234-249.
- Küting, K./Hayn, S.* (1995): Der internationale Konzernabschluß als Eintrittskarte zum weltweiten Kapitalmarkt, in: *Betriebs-Berater*, Jg. 50, S. 662-672.
- Küting, K./Weber, C.-P.* (1990): Der Übergang auf die DM-Bilanzierung, Stuttgart.
- Küting, P.* (2012a): Vom Mythos eines "Konzerns im Konzern", in: *Der Betrieb*, Jg. 64, S. 1049-1056.
- Küting, P.* (2012b): Konzerninterne Umstrukturierungen, Stuttgart.
- Küting, P.* (2015a): Zur teleologischen Auslegung des publizitätsgesetzlichen Unternehmensbegriffs im Lichte aktien- und fusionsrechtlicher Befunde, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, Jg. 67, S. 21-46.
- Küting, P.* (2015b): Die für Anteile an in kommunaler Trägerschaft stehenden Sparkassen geltende Ausnahmekonvention auf dem bilanzrechtlichen Prüfstand – Tradiertes Bilanzrechtsverständnis qua erfolgreich betriebenen Lobbyings ins Gegenteil verkehrt!, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, Jg. 67, S. 599-619.
- Kußmaul, H./Henkes, J.* (2009): Kommunale Doppik, Berlin.
- Kußmaul, H./Henkes, J.* (2005): Kommunaler Gesamtabschluss – ein neues Betätigungsfeld für den Berater, in: *Betriebs-Berater*, Jg. 60, S. 2062-2067.
- Landesregierung NRW* (2010): Evaluierungsbericht auf der Grundlage von § 10 NKFEg vom 21.7.2010, Düsseldorf.
- Lasar, A.* (2010): Keine Harmonisierung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen (Teil I), in: *Verwaltung & Management*, Jg. 16, S. 3-16.
- Löw, E.* (1994): Die externe Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung, Baden-Baden.
- Lorson, P. C. et al.* (2014): Kommunen und Konzernrechnungslegung – Anmerkungen zu einer Stilblüte des Föderalismus, in: *Deutsches Steuerrecht*, Jg. 52, S. 53-61.
- Lorson, P. C./Melcher, W./Zündorf, H.* (2014): Gebietskörperschaften und Pensionsrückstellungen – Eine weitere Stilblüte in der kommunalen Rechnungslegung, in: *Deutsches Steuerrecht*, Jg. 52, S. 2585-2595.
- LT-Drs.* (BaWü) 14/4002 (2009): Gesetzentwurf der Landesregierung zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 10.2.2009.

- LT-Drs.* (BaWü) 15/3119 (2013): Gesetzentwurf der Landesregierung zur Änderung kommunalwahlrechtlicher und gemeindehaushaltsrechtlicher Vorschriften vom 26.2.2013.
- LT-Drs.* (NRW) 13/5567 (2004): Entwurf eines Gesetzes über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land NRW (NKFG) vom 18.6.2004.
- LT-Drs.* (NRW) 16/47 (2012): Entwurf eines Ersten Gesetzes zur Weiterentwicklung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements im Land NRW (1. NKFG) vom 12.6.2012.
- Maas, U./Schruff, W.* (1991): Befreiende Konzernrechnungslegung von Mutterunternehmen mit Sitz außerhalb der EG, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 44, S. 765-772.
- Meinen, J.* (2006): Konzernrecht im kommunalen Bereich, Berlin.
- Müller, F.* (2011): Kaufmännische Rechnungslegung im kommunalen Gesamtabchluss, Berlin.
- Müller, S./Weller, N.* (2008): Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und mögliche Änderungen in kommunalen Gesamtabschlüssen sowie Änderungen für Beteiligungsunternehmen, in: *Verwaltung & Management*, Jg. 14, S. 294-299.
- Müller-Marqués Berger, T.* (2010): Konzern Kommune – die Fiktion der Einheitsverwaltung, in: *ders./Krebs, U.* (Hrsg.): *Der kommunale Gesamtabchluss*, Stuttgart, S. 3-13.
- Müller-Marqués Berger, T./Heiling, J.* (2014): Europäische Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) – Status quo, Ausblick und Konsequenzen für Deutschland, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 67, S. 144-149.
- Nieland, M./Meier, N./Semelka, T.* (2007): Zur Erfassung der Sparkassen nach dem NKF unter Berücksichtigung der Neufassung des Sparkassengesetzes NRW, in: *der Gemeindehaushalt*, Jg. 108, S. 209-211.
- Nieland, M. et al.* (2006): Sparkassen als ansatzpflichtige Vermögensgegenstände in der kommunalen Eröffnungsbilanz?, in: *der Gemeindehaushalt*, Jg. 107, S. 6-8.
- Niessen, H.* (1983): Grundsatzfragen der 7. Richtlinie über den konsolidierten Abschluß, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 36, S. 653-658.
- Nowak, K.* (2013): European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) als Chance für eine Harmonisierung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung, in: *Wallmann, W. et al.* (Hrsg.): *Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung – Denkschrift für Prof. Dr. Manfred Eibelhäuser*, Köln, S. 363-381.
- Nowak, K./Ranscht-Ostwald, A./Schmitz, S.* (2015a): Öffentliches Rechnungswesen: Haushaltsplanung, Haushaltsrechnung und Haushaltssteuerung (B 990), in: *Böcking, H.-J. et al.* (Hrsg.): *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung* (Bd. III), München 1986/87 (Loseblatt, inkl. 47. Ergänzungslieferung (2015)).
- Nowak, K./Ranscht-Ostwald, A./Schmitz, S.* (2015b): Standards staatlicher Doppik (B 991), in: *Böcking, H.-J. et al.* (Hrsg.): *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung* (Bd. III), München 1986/87 (Loseblatt, inkl. 47. Ergänzungslieferung (2015)).
- Otte, R.* (1990): Konzernabschlüsse im öffentlichen Bereich, Frankfurt/M.
- Otte, R.* (1991): Grundzüge einer Konzernrechnungslegung für Gebietskörperschaften, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, Jg. 43, S. 510-524.
- Papenfuß, U./Schmidt, C. A.* (2012): HGB-Bilanzierungspraxis öffentlicher Unternehmen aus 20 Großstädten nach BilMoG, in: *Der Betrieb*, Jg. 64, S. 2585-2590.
- Pellens, B. et al.* (2013): Doppelt gebucht hält besser!? – Zur (Schatten-)Haushaltssituation ausgewählter NRW-Kommunen: Rechtsgrundlagen, Status quo und Ausblick, in: *der Gemeindehaushalt*, Jg. 114, S. 265-270.
- PwC Deutsche Revision* (2000): Integriertes öffentliches Rechnungswesen, Frankfurt/M.

- Rothermel, M.* (2013): Kommentierung zu § 50 GemHVO, in: *Siemonsmeier, U. et al.* (Hrsg.): Gemeindehaushaltsrecht Nordrhein-Westfalen, Wiesbaden 2005 (Loseblatt, inkl. 10. Ergänzungslieferung (2015)).
- Sarrazin, T.* (2008): Die Rechnung geht nicht auf!, in: *Der Neue Kämmerer*, Februar 2008, Nr. 1, S. 3.
- Schenke, W.-R.* (1980): Die verfassungsrechtliche Problematik dynamischer Verweisungen, in: *Neue Juristische Wochenschrift*, Jg. 33, S. 743-749.
- Schildbach, T.* (1989): Zum Erfordernis kaufmännischer Rechnungslegung in öffentlichen Betrieben, in: *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen*, Jg. 12, S. 472-486.
- Schlüter, K.* (2013): Kommunen droht weiterer Systemwechsel, in: *Der Neue Kämmerer*, September 2013, Nr. 3, S. 3.
- Schmalenbach, E.* (1962): Dynamische Bilanz, 13. (v. *Bauer, R.* bearbeitete) Aufl., Köln/Opladen.
- Schmidt, N.* (2011): Ausgliederungen aus den Kernhaushalten: öffentliche Fonds, Einrichtungen und Unternehmen, in: *Statistisches Bundesamt* (Hrsg.): *Wirtschaft und Statistik*, Monatsausgabe 02/2011, Wiesbaden, S. 154-163.
- Schuster, F.* (2015): IPSAS – ein Weltstandard auf dem Weg nach Europa, in: *Betriebs-Berater*, Jg. 70, S. 1707-1711.
- Senger, T./Hoehne, F.* (2013): Kommentierung zu § 291 HGB, in: *Henrichs, J./Kleindiek, D./Watrin, C.* (Hrsg.): *Münchener Kommentar zum Bilanzrecht* (Bd. II), München.
- Siebourg, P.* (1998): Kommentierung zu § 291 HGB, in: *Küting, K./Weber, C.-P.* (Hrsg.): *Handbuch der Konzernrechnungslegung*, 2. Aufl., Stuttgart.
- Söhnle, N./Appel, M./Dengler, H.-P.* (2011): Besonderheiten der Rechnungslegung und Jahresabschlussprüfung ausgewählter Branchen (Teil 7/VI.), in: *Fabry, B./Augsten, U.* (Hrsg.): *Unternehmen der öffentlichen Hand*, 2. Aufl., Baden-Baden, S. 506-595.
- Srocke, I.* (2004): Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften unter Berücksichtigung von HGB, IAS/IFRS und IPSAS, Düsseldorf.
- Srocke, I.* (2007): Ausgewählte Fragestellungen der öffentlichen Konzernrechnungslegung unter Berücksichtigung internationaler Rechnungslegungsstandards, in: *Bolsenkötter, H.* (Hrsg.): *Die Zukunft des öffentlichen Rechnungswesens*, Baden-Baden, S. 249-277.
- Streim, H.* (1999): Der Informationsgehalt einer auf kaufmännischen Grundsätzen basierenden Rechnungslegung von Gebietskörperschaften, in: *Bräuning, D./Greiling, D.* (Hrsg.): *Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre – Festschrift für Prof. Dr. Peter Eichhorn*, Berlin, S. 321-327.
- Tschesche, F. R.* (2000): IAS-Konzernabschlüsse, Baden-Baden.
- Vogelpoth, N./Poullie, M./Voß, K.* (2009): Probleme im Zusammenwirken von HGB, BilMoG und kommunaler Rechnungslegung, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 62, S. 83-89.
- v. Goethe, J. W.* (1795): *Wilhelm Meisters Lehrjahre* (Erstes Buch, 10. Kapitel), Berlin.
- v. Oertzen, C.* (2011): Konzernabschluss und Konsolidierungskreis (Abt. VII), in: *Schulze-Osterloh, J./Henrichs, J./Wüstemann, J.* (Hrsg.): *Handbuch des Jahresabschlusses* (Bd. IV), Köln 1984 (Loseblatt, inkl. 62. Ergänzungslieferung (2015)).
- v. Wysocki, K./Wohlgemuth, M./Brösel, G.* (2014): Konzernrechnungslegung, 5. Aufl., Konstanz.
- v. Wysocki, K. et al.* (1991): *Die D-Markeröffnungsbilanz 1990*, 2. Aufl., Stuttgart.
- v. Zwehl, W./Zupancic, M.* (1990): Die kommunale Rechnungslegung – Anspruch und Wirklichkeit, in: *Die Öffentliche Verwaltung*, Jg. 43, S. 223-229.

- Wirtz, H. (2010): Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung, 2. Aufl., Berlin.
- Wüstemann, J./Küting, P. (2011): Kommentierung zu § 315a HGB, in: *Canaris, C.-W./Habersack, M./Schäfer, C.* (Hrsg.): Staub – Großkommentar zum HGB (Bd. VI), Sechster Abschnitt des IFRS-Anhangs zur konsolidierten Rechnungslegung (Teil B: "Formelle und materielle Voraussetzungen der Konsolidierung"), 5. Aufl., Berlin/New York.
- Wüstemann, J./Wüstemann, S. (2013): Die Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: *Wallmann, W. et al.* (Hrsg.): *Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung – Denkschrift für Prof. Dr. Manfred Eibelshäuser*, Köln, S. 579-596.
- Zwirner, C./Busch, J./Hartmann, S. (2013): Konzernrechnungslegung beim Bund?, in: *Der Konzern*, Jg. 11, S. 198-206.

Peter Küting, Dr. rer. pol., Dipl.-Kfm., ist wissenschaftlicher Assistent (Habilitation) am Lehrstuhl für Internationale Unternehmensrechnung an der Ruhr-Universität Bochum (Prof. Dr. Bernhard Pellens).

Anschrift: Ruhr-Universität Bochum, Fakultät für Wirtschaftswissenschaft, Lehrstuhl für Internationale Unternehmensrechnung, Universitätsstr. 150 (Gebäude: GC; Raum: 2/134), D – 44780 Bochum, Tel.: +49 (0) 234/32-28795, Fax: +49 (0) 234/32-14228, E-Mail: Kueting@iur.rub.de