

Rödl & Partner

KURSBUCH STADTWERKE

Ausgabe:
MÄRZ
2020

Informationen für Entscheider von
Energieversorgungsunternehmen

→ Regulierung

- Finale Festlegung der Prüfungsschwerpunkte zu Tätigkeitsabschlüssen – Was „will“ die Bundesnetzagentur? 4

→ Digitalisierung

- Vom Smart Meter zur Smart City 7
- Aktuelle Digitalisierungsstudie für die Energiewirtschaft – Weiterhin deutlicher Nachholbedarf im Bereich Digitalisierung 10

→ Wärme

- Renaissance des Anschluss- und Benutzungszwangs im Bereich der Fernwärmeversorgung 12

→ Personal

- Bei Stadtwerken machen veränderte Aufgaben und Verantwortlichkeiten eine Überprüfung der tariflichen Vergütung (Stellenbewertungen) der Mitarbeiter erforderlich 16

→ Rödl & Partner intern

- Veranstaltungshinweise 18

Liebe Leserin, lieber Leser

Smart, Smarter, Smart City

Smart: ein Begriff, von dem lange Zeit keiner so richtig wusste, wie er einzuordnen ist. Doch der Nebel lichtet sich. Es wird deutlich, wie die smarte Zukunft der Energieversorgung aussehen wird oder besser aussehen muss, um die großen gesellschaftlichen Fragen wie den demographischen Wandel, die immer weiter wachsende Verkehrsbelastung und das Wohnraumproblem zu lösen. Smart Energy, Smart Environment, Smart Mobility, Smart Buildings, Smart Mobility sind die Themen der Zukunft, ja vielmehr bereits die Themen der Gegenwart. Und was verbindet alle diese Themen? Der Energieversorger vor Ort kann Lösungen bieten. Doch oftmals scheitern diese Lösungen daran, dass die Versorger den ersten Schritt scheuen und damit den Eintritt in die digitale Welt von heute. Wenn aber die Energieversorger vor Ort diesen Schritt nicht gehen, wird ihn jemand anderes gehen und damit auch andere Geschäftsbereiche des örtlichen Versorgers in den Blick nehmen. Aber das muss nicht sein: wagen Sie den ersten Schritt und stellen sie die Weichen für eine erfolgreiche Zukunft. Wir begleiten Sie gerne, sprechen Sie uns an!

Wir freuen uns auf Sie.



MARTIN WAMBACH
Geschäftsführender Partner



ANTON BERGER
Partner

→ Regulierung

Finale Festlegung der Prüfungsschwerpunkte zu Tätigkeitsabschlüssen

Was „will“ die Bundesnetzagentur?

von Jürgen Dobler und Kati Langer

Die Beschlusskammern 8 und 9 der Bundesnetzagentur (BNetzA) haben Ende 2019 die Festlegungen für Vorgaben von zusätzlichen Bestimmungen für die Erstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen und Tätigkeitsabschlüssen gegenüber vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen und rechtlich selbstständigen Netzbetreibern veröffentlicht (siehe auch unsere Dezember-Ausgabe). Netzbetreiber und deren verbundene Dienstleister werden zu mehr Transparenz angehalten. Die Umsetzung gilt für Bilanzstichtage nach dem 30.9.2020 für alle Unternehmen im Zuständigkeitsbereich der BNetzA. Es darf allerdings davon ausgegangen werden, dass zahlreiche Landesregulierungsbehörden die Festlegungen soweit unverändert übernehmen. Was gilt es zu beachten?

WER IST VON DER FESTLEGUNG BETROFFEN?

Adressaten der Festlegungen sind rechtlich selbstständige Strom- und Gasnetzbetreiber und mit Netzbetreibern verbundene Unternehmen, sog. vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen i. S. d. § 3 Nr. 38 EnWG (nachfolgend „viEVU“), die die Tätigkeiten der Elektrizitätsverteilung oder -übertragung und/oder Gasverteilung oder -fernleitung ausüben. Die Festlegungen richten sich also erwartungsgemäß an die „klassischen“ Netzbetreiber. Neu ist allerdings, dass die Bundesnetzagentur den Adressatenkreis der betroffenen Unternehmen deutlich erweitert hat. Nunmehr werden auch verbundene, energiespezifisch-dienstleistende Unternehmen zur Erstellung eines tätigkeitsbezogenen Abschlusses verpflichtet.

ÜBERBLICK – WESENTLICHER INHALT

Was unter einer energiespezifischen Dienstleistung zu verstehen ist, wurde im Rahmen der Konsultation sehr kontrovers diskutiert. Haben die Entwürfe zu den Prüfungsschwerpunkten noch zwischen unmittelbarer und mittelbarer energiespezifischer Dienstleistung differenziert und wurden hierfür konkrete Beispiele (u.a. Verbrauchsabrechnung, IT-Dienstleistungen) genannt, bleiben die Festlegungen hierzu eher vage. Die BNetzA vertritt jedoch unverändert die Auffassung, dass dieser „unbestimmte Rechtsbegriff“ grundsätzlich „weit auszulegen“ sei. Positiv kann daher angemerkt werden,

dass sich ein größerer Auslegungsspielraum für die Zuordnung bestimmter Dienstleistungen ergeben könnte.

Wie beschrieben, werden durch die Festlegungen zum einen die dienstleistenden Unternehmen stärker beleuchtet. Zum anderen werden unter dem Punkt „Erweiterung des Prüfungsauftrages“ vor allem Netzbetreiber angesprochen. Diese haben zunächst diverse „Davon-Vermerke“ für einzelne Positionen der tätigkeitsbezogenen Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanzen anzugeben. Ein weiteres Interesse gilt zudem bereits durchgeführten Maßnahmen, durch die eine regulatorische Bilanzoptimierung erreicht werden konnte. Diese sollen transparent, das heißt vor Optimierung dargestellt werden. Die folgende Tabelle zeigt die entsprechenden Prüfungsschwerpunkte:

ANGABEN ZU SCHULD- BEITRITTEN BZW. SCHULD- ÜBERNAHMEN – Beschreibung von Vertragspartei sowie Leistung/Gegenleistung inkl. betragsmäßige Angabe	ANGABEN ZU VERBINDLICH- KEITEN AUS GEWINNABFÜH- RUNGSVERTRÄGEN – Ausweis des im Geschäftsjahr angefallenen Gewinns sowie auf den Tätigkeitsbereich entfallender Anteil
ÜBERSICHT PACHT UND DL-MODELLE – Liste aller verbundenen Unternehmen, die Dienstleistungen erbringen und/oder Netzinfrastruktur(en) überlassen – Aufwand aus DL/Pacht – Einschließlich landungsfähiger Anschrift	ANLAGENGITTER – Keine Vorgaben zur Gliederung; nur Verweis auf § 284 Abs. 3 HGB – Angaben können entfallen für Anlagengüter, die bereits kalkulatorisch abgeschrieben sind
ERGÄNZENDE ANGABEN ZUR BILANZ UND GUV – Aufschlüsselung des Rohergebnisses im Prüfungsbericht – Davon-Vermerke zu Umsatzerlösen aus Netzentgelten – Davon-Vermerke zu Umlagen (Ausgleichsmechanismen, Wälzungsprozesse) – Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierungen – Ausweis Kapitalausgleichsposten	RÜCKSTELLUNGSSPIEGEL – Rückstellungsspiegel der Tätigkeit Elektrizitätsübertragung oder -verteilung – Mit Anfangsbestand, Verbrauch, Auflösung, Zuführung und Endbestand – Zusätzlich Angabe je Rückstellung, in welchen Positionen der GuV und der Bilanz die Beträge verbucht wurden

HOHE RELEVANZ FÜR KOSTENPRÜFUNG

Insbesondere folgende Positionen besitzen für die Kostenprüfung (für die Basisjahre 2020/2021) eine hohe Relevanz:

ANGABE ZU SCHULD- BEITRITTEN UND SCHULD- ÜBERNAHMEN / FORDERUNGEN UND VERBIND- LICHKEITEN VOR SALDIERUNG

Durch einen Schuldbeitritt konnten Netzbetreiber in der Vergangenheit eine Verbesserung der kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung erzielen. Es wurde nicht anerkanntsfähiges Umlaufvermögen dazu genutzt, Abzugskapital (Rückstellungen, Verbindlichkeiten) an ein verbundenes Unternehmen weiterzureichen. Die Netzbetreiberbilanz wurde dadurch verkürzt. Die Festlegungen sehen vor, dass Schuldbeitritte und Schuldübernahmen (mit verbundenen Unternehmen), die noch Auswirkungen auf das laufende Geschäftsjahr haben, als ergänzende Angabe vom Netzbetreiber ausgewiesen werden müssen. Dieser regulatorische Optimierungsansatz wurde zumindest bislang durch die BNetzA anerkannt.

Nach unserer Einschätzung kann davon ausgegangen werden, dass die BNetzA die entsprechende Wirkung von Schuldbeitritten zumindest versuchen wird, „wieder auf Anfang zu setzen“. Daher sind Netzbetreiber gut beraten, im Vorfeld entsprechende Risikobetrachtungen anzustellen, vor allem dann, wenn aktuell mögliche Gestaltungsvarianten im Vorfeld der Kostenprüfung diskutiert werden.

Der Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierung zielt in die gleiche Richtung. Haben Netzbetreiber in der Vergangenheit dadurch die Bilanz verkürzt, wird durch den unsaldierten Ausweis die Bilanz verlängert; das heißt, es werden sowohl höhere Forderungen wie auch Verbindlichkeitenbestände gezeigt. Zwangsläufig ergibt sich so eine schlechtere kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung.

KAPITALAUSGLEICHSPOSTEN

Wie die Bezeichnung vermuten lässt, gleicht der Kapitalausgleichsposten die jeweiligen Tätigkeitsbilanzen aus. Wie dieser nun regulatorisch zu behandeln ist, war Ge-

genstand einiger unterschiedlicher Gerichtsentscheidungen. Der Bundesgerichtshof hat dann allerdings im Oktober 2017 entschieden, dass ein passiver Kapitalausgleichsposten als Abzugskapital zu qualifizieren ist. Demnach mindert dieser die kalkulatorische Verzinsungsbasis.

Da sich im Rahmen der Bilanzerstellung unterschiedliche Ausweismöglichkeiten für den Kapitalausgleichsposten in der Praxis etabliert haben, ist er nicht immer direkt ersichtlich. Konnte der Kapitalausgleichsposten in der Vergangenheit möglicherweise „kaschiert“ werden, ist das zukünftig nicht mehr möglich. Netzbetreiber haben diesen nämlich „unter Nennung der Verrechnungshöhe“ gesondert anzugeben. Netzbetreiber sind daher gut beraten – im Vorfeld der Bilanzerstellung – sämtliche Ansatzpunkte zu prüfen, die die Entstehung eines passiven Kapitalausgleichspostens in der Tätigkeit Strom- oder Gasverteilung vermeiden lassen.

VERBINDLICHKEITEN AUS GEWINNABFÜHRUNGS- VERTRÄGEN MIT BEZUG ZUM TÄTIGKEITSBEREICH

Bereits im Zuge der ersten Netzentgeltkalkulation (auf Basis der Jahre 2004/2005) wurde die „richtige“ Behandlung von Verbindlichkeiten aus Ergebnisabführungsverträgen im Rahmen der kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung teilweise „sehr hitzig“ diskutiert. Von Netzbetreibern wurde die durchaus nachvollziehbare Auffassung vertreten, dass die Verbindlichkeit nicht Bestandteil des Abzugskapitals sein kann. Vielmehr entspricht die Position (zumindest aus kalkulatorischer Sicht) dem Jahresüberschuss und ist somit Bestandteil des Eigenkapitals. Die Regulierungsbehörden haben die Verbindlichkeit aus Gewinnabführungsverträgen grundsätzlich dem Abzugskapital zugeordnet. Nach einer einheitlichen Rechtsprechung hat der Bundesgerichtshof im Januar 2019 in diesem Punkt ebenfalls für Klarheit gesorgt. Aus Sicht der Netzbetreiber leider zum Nachteil: Die behördliche Auffassung wurde bestätigt.

Da nun die Festlegungen vorsehen, dass der „entsprechende, auf den Tätigkeitsbereich (...) entfallende Anteil betragsmäßig“ anzugeben ist, sollten Netzbetreiber Möglichkeiten nutzen, die absehbare Verpflichtung vorab zu bedienen. Vorab gilt es allerdings zu prüfen, ob eine Abschlagszahlung steuerlich und vertraglich zulässig ist.

AUSBLICK

Das Hase-und-Igel-Spiel geht weiter! Was gestern noch eine erfolgsversprechende Maßnahme zur Bilanzoptimierung war, kann sich möglicherweise bei den anstehenden Kostenprüfungen als überholt erweisen. Das gilt es für die Netzbetreiber zu antizipieren. Zwar sind die Bestimmungen erst für den Jahresabschluss 2020 wirksam, jedoch sollten entsprechende Prozessanpassungen und Simulationsrechnungen frühzeitig umgesetzt werden. Vor allem die Erstellung von Tätigkeitsabschlüssen auf Dienstleistungsebene stellt das verpflichtete Unternehmen vor strategische und operative Herausforderungen.

Sinkende Eigenkapitalzinssätze, strengere Prüfungspraxis, komplexere regulatorische Anforderungen, höherer Investitionsbedarf, schwierigere Finanzierungssituation ...

Ist Ihr Unternehmen optimal aufgestellt für die Fotojahre 2020/2021?

Wir helfen Ihnen!



INTERESSIERT?

Dann bestellen Sie unsere kostenfreie Publikation per E-Mail an: patrick.marschner@roedl.com

Kontakt für weitere Informationen



Jürgen Dobler
Diplom-Betriebswirt (FH),
Steuerberater
T +49 911 9193 3617
E juergen.dobler@roedl.com



Kati Langer
Wirtschaftsprüferin
Steuerberaterin
T +49 911 9193 3591
E kati.langer@roedl.com



→ Digitalisierung

Vom Smart Meter zur Smart City

von Christoph Spier und Fabian Sextroh

Die mit dem Rollout moderner Messeinrichtungen und intelligenter Messsysteme verbundenen Herausforderungen und Chancen sind vielfältig. Die Weiterentwicklung der vorhandenen Netzinfrastruktur hin zu aktiven intelligenten Netzen (Smart Grids) wird bestehende Strukturen auf Ebene der Energieversorger nachhaltig verändern.

Gleichzeitig unterliegen Kommunen erheblichem Handlungsdruck, die digitale Transformation hin zu einer „Smart City“ aktiv zu gestalten. Als lokalem Energieversorger vor Ort bieten sich Stadtwerken neue Möglichkeiten zur Vertiefung der Wertschöpfung dezentraler Versorgungskonzepte sowie zur Positionierung gegenüber ihrer Gesellschafterkommune als Know-how-Träger und Betreiber der digitalen Infrastruktur der „Smart City“.

Stadtwerke haben die Chance, aus der Pflicht des Smart-Meter-Rollouts eine Tugend zu machen, indem sie das entstehende integrierte, bidirektionale Daten- und Energienetz für innovative Mehrwertdienste nutzen.

MÖGLICHE ANWENDUNGSFELDER „SMART METER“

Neben dem eigentlichen Messstellenbetrieb ergeben sich für die Messstellenbetreiber zukünftig unterschiedliche Handlungsoptionen für die Erarbeitung neuer Geschäftsmodelle. Für Stadtwerke bietet es sich beispielsweise an, die Smart-Meter-Infrastruktur zu nutzen und auch Submetering, also die verbrauchsabhängige Messung und Abrechnung von Heiz- und Warmwasserkosten sowie Kaltwasserkosten in Mehrparteienhäusern, über das Smart-Meter-Gateway anzubinden.

Als lokaler Energieversorger vor Ort sind Stadtwerke prädestiniert, ihr Produktportfolio im dienstleistungsnahe Bereich am klassischen Kerngeschäft zu erweitern. Daneben ist insbesondere auch die Ausweitung des Dienstleistungsangebotes in energiefremde Branchen potenzialträchtig. Beispielsweise können im Pflegebereich (Altenpflege, Ambient Assisted Living) mithilfe von Verbrauchsdaten Unregelmäßigkeiten aufgespürt und intelligente Notrufsysteme eingerichtet werden. Weitere

„Use Cases“ für Stadtwerke können sich u.a. in den Sektoren Objektsicherheit und Gebäudemanagement ergeben. In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, dass das Smart-Meter-Gateway eine sichere Übertragung von hochsensiblen Daten ermöglicht. Externe Dienstleister können die Smart-Meter-Infrastruktur nutzen, um über die Controllable-Local-Systems (CLS)-Schnittstelle mittels gesicherter Kommunikationsverbindung IoT-Geräte der Anschlussnehmer anzusteuern. Smart Meter und die gewonnenen Daten öffnen somit auch den Raum für umfassende Smart-Home-Lösungen. Diesem noch jungen Markt wird in den nächsten Jahren ein großes Wachstumspotenzial vorhergesagt.

AUFBAU EINER KOMMUNIKATIONSTECHNOLOGIE

In diesem Zusammenhang stehen Messstellenbetreiber aktuell vor der Herausforderung, eine geeignete Kommunikationstechnologie auszuwählen und zu errichten, um die Verpflichtungen des Messstellenbetriebsgesetzes zu erfüllen und die Erschließung neuer Geschäftsmodelle zu ermöglichen. In Abhängigkeit von den konkreten Anforderungen werden dabei insbesondere leitungsgebundene Techniken (Glasfaser, Breitbandkabel), die Powerline Communication (PLC)-Technik sowie funkbasierte Lösungen diskutiert. Entsprechend sind von dem Messstellenbetreiber in den kommenden Jahren Investitionen in den Aufbau einer Netzwerktechnologie für den Messstellenbetrieb zu tätigen. Vor diesem Hintergrund sollten alternative Verwendungsmöglichkeiten der Kommunikationstechnologien in die Überlegungen einbezogen und geprüft werden, um eine schnellere Refinanzierung der getätigten Investitionen zu erzielen.

EINBEZIEHUNG SMART CITY

Dabei lassen sich thematische und technologische Überschneidungen zwischen Smart-City-Lösungen und Messstellenbetrieb erkennen. Auch für die Umsetzung einer Smart City ist die Vernetzung von zahlreichen Geräten und Sensoren durch eine Kommunikationstechnologie ein wesentlicher Baustein. So wurden beispielsweise in der spanischen Stadt Santander 12.000 Sensoren im gesamten Stadtgebiet verbaut, die unterschiedlichste Daten und Informationen erfassen. Neben der eigentlichen Datenerfassung spielt auch die Datenkommunikation eine besondere Rolle bei der Entwicklung einer Smart-City-Strategie.

Am Markt lassen sich bereits übergreifende Ansätze für Messstellenbetrieb und Smart City beobachten. So wird beispielsweise die Netze BW GmbH als erster Flächennetzbetreiber eine LoRaWAN-Netzabdeckung für ihr Netzgebiet in Baden-Württemberg aufbauen. Dabei sollen in einem ersten Schritt netzdienliche und kommunale Anwendungsfälle wie Smart Parking, Messtechnik

bzw. Sensorik in öffentlichen Gebäuden sowie Monitoring des Verkehrsaufkommens in den einzelnen Kommunen ausgerollt werden. Die Stadtwerke Essen haben im vergangenen Jahr mit dem IoT-Softwareunternehmen DIGIMONDO den Erwerb des im Stadtgebiet betriebenen LoRaWAN-Netzes vereinbart und möchten neben klassischen Anwendungsfällen auch den Smart-City-Ansatz der Stadt Essen unterstützen.

STRATEGIEENTWICKLUNG

Vor dem Hintergrund dieser Entwicklungen befinden sich Netz- und Messstellenbetreiber in einem Spannungsfeld zwischen der Weiterentwicklung ihrer bisherigen passiven Netzinfrastruktur und der Generierung zusätzlicher Erlöse aus dem entstehenden bidirektionalen Daten- und Energienetz.

Kommunale Energieversorger sollten im Rahmen der Weiterentwicklung ihrer Infrastruktur frühzeitig den Kontakt zu ihren Kommunen suchen, um diesen die Mitnutzung der entstehenden Kommunikationstechnologie sowie ergänzende Smart-City-Dienstleistungen anzubieten. Auch die Erarbeitung einer gemeinsamen Gesamtstrategie zwischen Stadt und Stadtwerk kann hilfreich sein. So können in strukturierten Workshops mit allen Stakeholdern (Stadt, Stadtwerke, Bürger) Schwerpunkte gesetzt, Anwendungsfelder identifiziert und konkrete Projektideen erarbeitet werden. Die gemeinsame Erarbeitung dieser Projekte bringt für Stadtwerke den Vorteil mit sich, dass sie von Beginn an Input zur Implementierungsfähigkeit

der einzelnen Ideen beisteuern und sich so gegenüber der Kommune als Know-how-Träger profilieren können.

Die einzelnen Projektideen können unmittelbar in die Business Cases des Stadtwerks überführt werden und die Wirtschaftlichkeit eines aufzubauenden Kommunikationsnetzes steigern. Eine Netzwerktechnologie, die für die Fernauslesung von Gas-, Wasser- und Wärmehälfen verbaut wird, kann auch für die Einbindung von IoT-fähiger Sensorik zur Messung von Umweltzuständen und -ereignissen, Verkehrsströmen, Parkplatzverfügbarkeiten, Füllständen von Abfallbehältern, Straßenzuständen etc. gegenüber der Stadt und Dritten vermarktet werden („IoT as Service“). Ein wesentlicher Aspekt ist in diesem Zusammenhang die Einbindung der Sensorik in die gängigen IT-Systeme.

Die Einbindung zusätzlicher IoT-fähiger Sensorik ist dabei jedoch nur ein Bestandteil des neuen Dienstleistungsangebots. Langfristig bietet die Anbindung an eine Vielzahl kommunaler Datenströme die Chance für eine Entwicklung datengetriebener Geschäftsmodelle, indem durch Datenakquise, Datenreinigung, Datenstrukturierung und Datenauswertung weitere Wertschöpfung generiert werden kann.

FAZIT

Stadtwerke haben als kommunale Infrastrukturdienstleister vor Ort eine günstige Position, um gegenüber der Stadt als kompetenter Partner für Smart-City-Lösungen aufzutreten und als innovativer Mehrwertdienstleister wahrgenommen zu werden. Gerade die aufgrund der Digitalisierung des Messwesens zu schaffende Kommunikationsinfrastruktur bietet Stadtwerken hierbei eine Chance, ihr Geschäftsfeld im Dienstleistungsbereich rund um das Kerngeschäft zu erweitern.

Kontakt für weitere Informationen



Fabian Sextroh
M.A. International Economics
T +49 221 949 909 227
E fabian.sextroh@roedl.com



Christoph Spier
Diplom-Volkswirt
T +49 221 949 909 218
E christoph.spier@roedl.com



→ Digitalisierung

Aktuelle Digitalisierungsstudie für die Energiewirtschaft

Weiterhin deutlicher Nachholbedarf im Bereich Digitalisierung

von Diana Basilio

Die meisten deutschen Versorgungsunternehmen nutzen die Potenziale der Digitalisierung weiterhin nicht hinreichend. Zu diesem Ergebnis kommt die aktuelle „Digitalisierungsstudie für die Energiewirtschaft Reloaded“. Im Rahmen der Untersuchung wurden im Sommer 2019 Geschäftsführer sowie Fach- und Führungskräfte von 70 Energie- und Wasserversorgungsunternehmen befragt.

Die Befragung ergab, dass sich der IT-Reifegrad in den Unternehmen leicht verbessert hat. Dem Faktor Mensch bzw. Mitarbeiter kommt bei der digitalen Transformation eine essenzielle Rolle zu. Im Ergebnis wurde deutlich, dass die Bereitschaft für Veränderungen in diesem Bereich nicht durchgängig gegeben ist. Allerdings ist die digitale Transformation nach wie vor keine Chefsache – doch nur wenn die Führungsebene bei diesem Thema entschieden vorangeht, können und wollen die Mitarbeiter folgen.

Noch immer weisen 3 von 4 Energieversorgern bei der internen Digitalisierung einen niedrigen Reifegrad auf. Von den untersuchten Versorgungsunternehmen haben nur 20 Prozent mehr als die Hälfte ihrer bestehenden Strukturen und Prozesse digitalisiert – dieser Wert hat sich im Vergleich zur letzten Studie sogar verschlechtert. Es besteht somit weiterhin ein großes Potenzial für Optimierungen.

Kontakt für weitere Informationen



Diana Basilio
M.Sc. Energie und Finanzwirtschaft
T +49 221 949 909228
E diana.basilio@roedl.com



Über den QR-Code gelangen Sie direkt zur vollständigen Studie



DIE 5-D-STUDIE

Mit unserer Rödl & Partner 5-D-Studie untersuchen wir, wie Geschäftsführer und Entscheidungsträger von Stadtwerken und Energieversorgungsunternehmen die Entwicklung der zukünftig wegweisenden Themen beurteilen. Denn eines ist klar: Kein Energieversorger wird sich diesen Entwicklungen entziehen können!



→ Wärme

Renaissance des Anschluss- und Benutzungszwangs im Bereich der Fernwärmeversorgung

von Daniel Richard, Sarah Bohne und Nadine Juch

Der Erlass einer Satzung mit Anschluss- und Benutzungszwang für die Fernwärmeversorgung (sogenannte Fernwärmesatzung) ist in vielen Kommunen und Rathäusern sowie nach Meinung vieler Energieversorger und Stadtwerke ein Tabuthema. Wer möchte in diesen Zeiten schon den Bürgern vor Ort die Nutzung einer ganz konkreten Form der Wärmeversorgung verpflichtend vorschreiben? Andererseits ist das Thema Klimaschutz allgegenwärtig und wird an Bedeutung noch gewinnen. Verbunden mit einem klugen Energiekonzept kann die Fernwärmesatzung deshalb einen Beitrag zum Gelingen der Energiewende leisten. Schlüssel hierzu ist § 16 Erneuerbare-Energien-Wärmegesetz (EEWärmeG), der unter dem Aspekt des Klima- und Umweltschutzes die Grundlage für die Zulässigkeit einer Fernwärmesatzung aus kommunalrechtlichen Gründen bildet. Neben der Erzeugung von Wärme aus Erneuerbaren Energien (u.a. Solarthermie, Geothermie) sind weiterhin KWK-Wärme und die Nutzung von Abwärme sowie Kombinationen aus diesen 3 Maßnahmen mögliche Wärme- und Kältenetzkonzepte.

Der Erlass einer Fernwärmesatzung bietet sich darüber hinaus an, sofern das wärmeseitig zu erschließende Gebiet mehr als einem Grundstückseigentümer gehört, was die rein privatrechtliche Erschließung durch Nutzungsverträge regelmäßig erschwert. Über den An-

schluss- und Benutzungszwang kann die erforderliche Anschlussquote ohne Weiteres erreicht werden.

Die kommunalrechtliche Zulässigkeit einer Fernwärmesatzung ist weitgehend gerichtlich geklärt (hierzu mehr unter Punkt 2. Offene Fragestellungen ergeben sich hingegen im Bereich des Vergabe- und Kartellrechts, ganz konkret die Fragestellung einer Ausschreibungspflicht für ein solches Vorhaben (Punkt 3)

KOMMUNALRECHTLICHE ZULÄSSIGKEIT EINER FERNWÄRMESATZUNG

Der Anschluss- und Benutzungszwang ist ein durch das Kommunalrecht der einzelnen Bundesländer geprägtes Rechtsinstitut. Sämtliche Gemeinde- bzw. Kommunalordnungen der Bundesländer ermöglichen den Gemeinden durch Satzung einen Anschluss- und Benutzungszwang an bestimmte öffentliche Einrichtungen anzuordnen.

Unter dem Anschlusszwang versteht man dabei die Verpflichtung von Grundstückseigentümern, die technische Verbindung ihrer Grundstücke an eine öffentliche Einrichtung auf ihre eigenen Kosten zu dulden. Der Benutzungszwang verpflichtet dementsprechend zur Benutzung der öffentlichen Einrichtung und verbietet gleichzeitig die Benutzung anderer vergleichbarer Einrichtungen.

Eine Renaissance erlebt der Anschluss- und Benutzungszwang in den letzten Jahren vor allem hinsichtlich der Fernwärmeversorgung, denn er bietet den Gemeinden die Chance, für ihr Gemeindegebiet den Anschluss an die öffentliche Fernwärmeversorgung und deren entsprechende Benutzung anzuordnen. Dies kann vor allem für kommunale Eigenbetriebe oder aber Stadtwerke, die in der Fernwärmeversorgung tätig sind, interessant sein.

Die jeweiligen Ermächtigungsnormen der einzelnen Bundesländer (z.B. § 9 Gemeindeordnung NRW, § 19 Hessische Gemeindeordnung) sind in ihren entscheidenden Voraussetzungen identisch.

Zunächst muss sich der Anschluss- und Benutzungszwang auf eine öffentliche Einrichtung beziehen. Diese Voraussetzung ergibt sich teils schon ausdrücklich aus dem Wortlaut der Ermächtigungsnormen. In den Fällen, in denen dies nicht der Fall ist, ergibt sie sich jedenfalls aus dem Sinn und Zweck des Anschluss- und Benutzungszwangs. Denn der durch eine Satzung begründete Zwang, sich an eine Einrichtung anzuschließen und diese zu benutzen, ist nur dann durch das Kommunalrecht gedeckt, wenn es sich um eine der Volksgesundheit dienende Einrichtung handelt und dies kann nur eine öffentliche Einrichtung sein.¹

Es muss sich daher grundsätzlich um eine Einrichtung der Gemeinde handeln und die Verantwortung für den Einrichtungsbetrieb muss bei der Gemeinde selbst liegen. Der Regelfall ist daher der Betrieb der Einrichtung durch einen kommunalen Eigenbetrieb.

Durch die Übertragung auf einen Privaten verliert der Betrieb jedoch grundsätzlich den Charakter als öffentliche Einrichtung, es sei denn, die Gemeinde hat weiterhin maßgeblichen Einfluss auf die wesentlichen Fragen der Betriebsführung. Die Gemeinde muss in einem solchen Fall daher sowohl rechtlich in der Lage sein, ihre Vorstellungen diesbezüglich gegenüber dem Privaten durchzusetzen, als auch tatsächlich bereit sein, von ihren Einwirkungsmöglichkeiten Gebrauch zu machen.² Bei dem Betrieb durch einen von der Gemeinde unabhängigen Rechtsträger ist die Gemeinde daher verpflichtet, durch entsprechende Vereinbarungen mit diesem sicherzustellen, dass die öffentliche Einrichtung den Einwohnern wie eine durch die Gemeinde selbst betriebene zur Verfügung steht (sogenannter Betreibervertrag).³ Unter Einhaltung dieser Voraussetzungen ist somit beispielsweise der Betrieb der Fernwärmeversorgung durch ein Stadtwerk möglich. Der Abschluss eines Betreibervertrages wirft jedoch vergabe- und kartellrechtliche Fragestellungen zur Ausschreibung eines solchen Vertrages auf (siehe unten, Ziff. 3).

Als weitere Voraussetzung muss ein öffentliches Bedürfnis für die Anordnung des Anschluss- und Benutzungszwangs bestehen. Ein solches liegt immer dann vor, wenn das Gemeinwohl den Anschluss- und Benutzungszwang fordert. Bezogen auf die Fernwärmeversorgung liegen vernünftige Gründe des Gemeinwohls, die einen Anschluss- und Benutzungszwang rechtfertigen, beispielsweise in der Energieversorgungssicherung, der Energieersparnis, dem umfassenden Umweltschutz und der Luftreinhaltung.⁴

Nach § 16 EEWärmeG kann dieses öffentliche Bedürfnis aber auch im Klima- und Umweltschutz liegen. Dies ist der Fall, wenn der Anschluss- und Benutzungszwang geeignet, erforderlich und zumutbar ist, um den Klima- und Ressourcenschutz zu fördern. Dabei genügt es, wenn der Anschluss- und Benutzungszwang den Zielen des Klima- und Ressourcenschutzes dient. Das EEWärmeG konkretisiert diese Anforderungen an die Erzeugung der Fernwärme- oder Fernkälte in seiner Anlage „Anforderungen an die Nutzung von Erneuerbaren Energien und Ersatzmaßnahmen“ wie folgt näher:

VIII. Fernwärme oder Fernkälte

1. Die Nutzung von Fernwärme oder Fernkälte gilt nur dann als Ersatzmaßnahme nach § 7 Absatz 1 Nummer 3, wenn die in dem Wärme- oder Kältenetz insgesamt verteilte Wärme oder Kälte

- a) zu einem wesentlichen Anteil aus Erneuerbaren Energien,*
- b) zu mindestens 50 Prozent aus Anlagen zur Nutzung von Abwärme,*
- c) zu mindestens 50 Prozent aus KWK-Anlagen oder*
- d) zu mindestens 50 Prozent durch eine Kombination der in den Buchstaben a bis c genannten Maßnahmen stammt. (...)*

¹Vgl. Oberverwaltungsgericht des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 21.2.2017 – Az. 4 K 168/14.

²Oberverwaltungsgericht des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 21.2.2017 – Az. 4 K 168/14.

³OVG Münster, Beschluss vom 13.3.2018 – 15 A 971/17.

⁴Vgl. Wansleben in PdK NW B-1, § 9 Ziffer 6.3.





Genügt eine Fernwärmeeinrichtung diesen Anforderungen, die in der Anlage zum EEWärmeG aufgestellt werden, so wird dadurch unwiderleglich gesetzlich vermutet, dass der Anschluss- und Benutzungszwang zum Klima- und Ressourcenschutz geeignet ist.

Die konkrete Ausgestaltung des Anschluss- und Benutzungszwangs erfolgt durch eine Fernwärmesatzung. Hierin kann der Zwang auch auf einzelne Gebiete oder Quartiere innerhalb der Gemeinde beschränkt werden. Die Satzung muss den allgemeinen kommunalrechtlichen Anforderungen entsprechen und darf nicht gegen höherrangiges Recht verstoßen. Insofern ist insbesondere dafür zu sorgen, dass die getroffenen Regelungen verhältnismäßig sind.

ETWAIGES VORLIEGEN EINER VERGABERECHTLICHEN ODER KARTELLRECHTLICHEN AUSSCHREIBUNGSPFLICHT

Sollte sich eine Gemeinde für einen Anschluss- und Benutzungszwang im Rahmen des Erlasses einer Fernwärmesatzung entscheiden, kann dies vergaberechtliche und kartellrechtliche Fragen aufwerfen.

Im Fernwärmesektor lässt sich eine Ausschreibungspflicht von sogenannten qualifizierten Wegerechten jedenfalls nicht aus den für den Gas- und Strombereich geltenden Vorschriften herleiten. Gemeinden müssen grundsätzlich ihre öffentlichen Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen zur unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet diskriminierungsfrei durch Vertrag zur Verfügung stellen (vgl. § 46 Abs. 1 Satz 1 EnWG). Qualifizierte Wegerechte sind Verträge über die Nutzung öffentlicher Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen, die zu einem Energieversorgungsnetz der allgemeinen Versorgung im Gemeindegebiet gehören (vgl. § 46 Abs. 2 Satz 1 EnWG). Zwar ergibt sich aus dieser Vorschrift eine Ausschreibungspflicht für Verträge im Gas- und Strombereich, die einem Unternehmen eine ausschließliche Versorgerstellung einräumen, allerdings ist die Vorschrift nach der bewussten Entscheidung des Gesetzgebers nicht auf den Fernwärmesektor anwendbar, sondern nur auf den Bereich der „Energieversorgung“, also die Versorgung mit Strom und Erdgas. Aus der Gesetzesbegründung zur Novelle des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) im Jahr 2005 ergibt sich außerdem, dass der Anwendungsbereich des EnWG nicht auf andere Energieträger ausgedehnt werden soll.⁵

⁵Vgl. BT-Drucks. 613/04, S. 78.

Eine Gemeinde, die eine Fernwärmesatzung plant, muss sich zunächst damit befassen, ob sie den Anschluss- und Benutzungszwang ausschließlich zugunsten eines bestimmten Wärmeversorgungsunternehmens anordnen möchte oder diese Wahl nicht doch besser offenlässt. Aus kommunalrechtlichen Gründen muss die Gemeinde – wie dargelegt – eine hinreichende Einflussnahme auf einen Dritten sicherstellen, auch um die Versorgungssicherheit der Bürger gewährleisten zu können.

Der Abschluss eines Betreibervertrages führt insoweit wohl zwangsläufig zu einer Ausschreibungspflicht seitens der Gemeinde. In diesem Fall läge wohl eine Dienstleistungskonzession im Sinne von §§ 97 Abs. 1, 105 Abs. 1 Nr. 2 GWB vor, es sei denn, es greifen die Erleichterungen zur In-house-Vergabe gemäß § 108 Abs. 1 Nr. 1-3 GWB.

Einflussnahmen zwischen Kommune und Wärmeversorgungsunternehmen sind jedoch auch in anderen Gestaltungsvarianten denkbar, die das Vergaberecht nicht berühren. Allerdings ist auch insoweit eine genaue Prüfung erforderlich, da neben dem Vergaberecht auch das allgemeine Kartellrecht eingreifen könnte. Gemäß §§ 1, 19 GWB ist es allgemein unzulässig, exklusive Versorgungsrechte an einen einzigen Wärmeversorger zu gewähren. Insoweit vertritt das Bundeskartellamt die Auffassung, dass eine kartellrechtliche Ausschreibungspflicht besteht, wenn ein Anschluss- und Benutzungszwang zugunsten eines einzigen Fernwärmeversorgungsunternehmens durch die Kommune angeordnet wird, da dem Unternehmen dadurch eine ausschließliche Versorgerstellung eingeräumt werde.⁶

Demgegenüber wird in der juristischen Fachliteratur aus kartellrechtlicher Sicht vertreten, dass das öffentliche Bedürfnis des Klimaschutzes lediglich die grundsätzliche Anordnung eines Anschluss- und Benutzungszwangs legitimiert, jedoch nicht einen solchen zugunsten nur eines Versorgungsunternehmens. Das Bedürfnis könne nämlich durch jeden beliebigen Versorger erreicht werden. Danach müsste jedem, der ein solches Recht im Bereich der Fernwärme begehrt, ein solches diskriminierungsfrei durch die Gemeinde gewährt werden. Das Risiko der wirtschaftlichen Nutzbarkeit, vor allem in Bezug auf die Errichtung eines weiteren Fernwärmenetzes, läge sodann bei den jeweiligen Unternehmen.⁷

Die Fragestellung des Vorliegens einer etwaigen kartellrechtlichen Ausschreibungspflicht ist gerichtlich noch nicht abschließend geklärt, weshalb abzuwarten bleibt, wie sich die diesbezügliche Rechtsprechung in Zukunft entwickeln wird.

⁶Vgl. BKartA, Sektorenuntersuchung Fernwärme, August 2012, S. 101, Rn. 254 ff.

⁷Vgl. Körber, EWERK3/2016, S. 155, 157.

Kontakt für weitere Informationen



Daniel Richard
Rechtsanwalt
T +49 221 949 909 225
E daniel.richard@roedl.com



Sarah Bohne
Rechtsanwältin
T +49 221 949 909 187
E sarah.bohne@roedl.com

→ Personal

Bei Stadtwerken machen veränderte Aufgaben und Verantwortlichkeiten eine Überprüfung der tariflichen Vergütung (Stellenbewertungen) der Mitarbeiter erforderlich

von Benjamin Zwinscher und Christian Riess

Im Wettbewerb um Fachkräfte ist eine faire und marktgerechte Vergütung nur durch eine Gehaltsanalyse und transparente Eingruppierung in den Tarifvertrag (aktuelle Stellenbewertung) zu erreichen.

Die rasante Transformation der Energiewirtschaft zur Energielandschaft von morgen führt bei Stadtwerken und kommunalen Energieversorgern zwangsläufig zu strukturellen und inhaltlichen Veränderungen in der Aufbau- und Ablauforganisation mitsamt ihren Aufgaben.

Wandelnde Vorschriften und Energiewirtschaftsgesetze, der Ausbau der Erneuerbaren Energien, die Digitalisierung der Unternehmensprozesse sowie der Aufbau immer neuer Energiedienstleistungen erfordern daher nicht nur Flexibilität und Veränderungsbereitschaft der Mitarbeiter, sondern auch neues Know-how. Vielerorts zeigt sich, dass die historisch gewachsene Vergütungsstruktur den derzeitigen Anforderungen häufig nicht mehr standhält.

Im Wettbewerb um Fachkräfte muss für externe Neueinstellungen teilweise mehr bezahlt werden, was verdiente interne Leistungsträger oftmals zu Recht als ungerecht empfinden. Darüber hinaus kommt es im Rahmen der neuen Aufgabenprofile nicht nur zu einfachen Verschiebungen von Teiltätigkeiten, sondern teilweise auch zu ganz neuen Funktionen, die nichts mehr mit der früheren Eingruppierung in den Tarifvertrag gemeinsam haben und sich damit mit dem Stelleninhaber nicht mehr vereinbaren lassen.

Die wahrgenommene Schiefelage einer veralteten Bewertungsstruktur steht der Leistungs- und Wettbewerbsfähigkeit von Stadtwerken und kommunalen Energieversorgern in Anbetracht der Herausforderungen zunehmend im Weg.

Damit gewinnt die Forderung nach „einer fairen und marktgerechten Vergütung“ bei vielen Geschäftsführern und Entscheidungsträgern der Stadtwerke und kommunalen Energieversorgungsunternehmen an Bedeutung.

Als ein zentrales Steuerungsinstrument der Personalentwicklung soll eine transparente Vergütungsstruktur durch eine sachgerechte Eingruppierung in den jeweiligen Tarifvertrag (TV-V oder TVöD) die unterschiedlichen Wertigkeiten von Funktionen in den einzelnen Unternehmensbereichen sicherstellen. Darüber hinaus gibt die Eingruppierung in den Tarifvertrag auch die Zielsetzungen und Unternehmensplanungen wieder, da sie die tatsächlichen, nachvollziehbaren Strukturen der Organisation widerspiegelt. Unstimmigkeiten im Bewertungsgefüge werden damit vermieden.

Um die Mitarbeiter objektiv und nachvollziehbar in einen Tarifvertrag einzugruppieren, empfiehlt sich nachfolgende bewährte Vorgehensweise:

BESTANDSAUFNAHME DES STATUS QUO

Im Rahmen der Bestandsaufnahme werden wesentliche Informationen zur betrieblichen Organisation erfasst. Hierzu gehört beispielsweise das Organigramm des Unternehmens, der Stellenplan zuzüglich der derzeitigen IST-Bewertungen der Stelleninhaber sowie die Beschreibung wesentlicher Unternehmensprozesse.

ERHEBUNG DER STELLENPROFILE

Mithilfe eines strukturierten Fragebogens sowie Fach- und Führungskräfteinterviews werden die wesentlichen Informationen für die Stellenprofile erfasst:

- Zweck der Stelle
- Haupttätigkeiten/Aufgabeninhalte
- Zeitanteile von Tätigkeiten
- Verantwortungsrahmen
- Erforderliche Fähigkeiten
- Entscheidungsspielräume
- Organisatorische Einbindung
- Qualifikationsanforderungen

SICHERSTELLUNG EINES MARKTGERECHTEN VERGÜTUNGSNIVEAUS

Um sicherzustellen, dass die verschiedenen Funktionen marktgerecht bezahlt werden, empfehlen wir, ein Gehaltsbenchmark durchzuführen. Hierbei werden die Gehälter vergleichbarer Funktionen innerhalb und außerhalb der Branche ermittelt, um einen Überblick hinsichtlich eines marktgerechten Vergütungsniveaus im Unternehmen zu erhalten.

BEWERTUNG NACH DEN TARIFLICHEN VERGÜTUNGSSYSTEMEN

Abschließend werden die Rollen- und Kompetenzanforderungen der einzelnen Positionen innerhalb des Unternehmens, unter Berücksichtigung des Tarifsystems und des marktgerechten Vergütungsniveaus, systematisch bewertet und in ein unternehmensspezifisches Gehaltsgefüge in der Nomenklatur des Unternehmens eingruppiert.

Die Vergütungsstruktur ist jedoch nur ein Baustein im Bereich der Personalentwicklung, dem sich Stadtwerke und kommunale Energieversorger heute und in naher Zukunft stellen müssen. Zu den personalstrategischen Herausforderungen lassen sich davon abgesehen auch die arbeitsmarktbezogenen Folgen des demografischen Wandels – konkret der sich langfristig abzeichnende Fachkräftemangel vor Ort – sowie die gestiegene Sensibilisierung der Mitarbeiterschaft in Bezug auf die Themen „Vereinbarkeit von Berufs-, Privat- und Familienleben“ und „individuelle berufliche Entwicklung“ identifizieren.

Modernes Personalmanagement

Personalführung	Chancengleichheit & Diversität	Gesundheit	Wissen & Kompetenz
Führung und Kommunikation	Familie und Beruf	Physische und psychische Gesundheit	Personalentwicklung
Partizipation und Motivation	Demografie	Organisationale Stabilität	Lebenslanges Lernen
Arbeitsorganisation und Arbeitszeit	Frauenförderung		Wissenstransfer



Faire, attraktive Arbeitsbedingungen & Leistungsvergütung

Gerne beraten wir Sie zu allen Fragen rund um eine faire, marktgerechte Vergütung sowie bei der Erarbeitung eines individuellen Personalmanagementkonzeptes.

Kontakt für weitere Informationen



Benjamin Zwinscher
Diplom-Betriebswirt (FH)
T +49 911 9193 3575
E benjamin.zwinscher@roedl.com



Christian Riess
Diplom-Kaufmann
T +49 221 949 909 232
E christian.riess@roedl.com

→ Rödl & Partner intern

Veranstaltungshinweise

THEMA	3. Jahrestagung für Stadtwerke und TK-Netzbetreiber - Die Plattform für aktuelle Themen der Telekommunikationswirtschaft in Süddeutschland
TERMIN / ORT	25.3.2020 / Nürnberg
THEMA	EEG - Besondere Ausgleichsregelung
TERMIN / ORT	21.4.2020 / Nürnberg
THEMA	Power Purchase Agreement PPA für Post-EEG-Anlagen und Erneuerbare Neu-Investitionen: Wirtschaftliche Rahmenbedingungen und rechtliche Vertragsgestaltung
TERMIN / ORT	6.5.2020 / Köln
THEMA	Klimaschutz und Kommunen
TERMIN / ORT	12.5.2020 / Nürnberg
THEMA	Kommunalisierung der Energieversorgung und Energienetze - Aktuelle Herausforderungen
TERMIN / ORT	14.5.2020 / Stuttgart
THEMA	ARegV - quo vadis? Perspektiven zur Weiterentwicklung der Anreizregulierung in Deutschland
TERMIN / ORT	26.5.2020 / Köln
THEMA	Konzessionsgipfel
TERMIN / ORT	17.6.2020 / Köln 18.6.2020 / Nürnberg
THEMA	Finanzierung für Stadtwerke
TERMIN / ORT	23.6.2020 / Nürnberg
THEMA	Digitale Infrastruktur
TERMIN / ORT	15.7.2020 / Nürnberg

THEMA	Netzwerk Wärmewende Präsenzveranstaltung
TERMIN / ORT	17.9.2020 / Eschborn
THEMA	Stadtwerke 4.0 - Zukunft gestalten und sichern
TERMIN / ORT	7.10.2020 / Köln 14.10.2020 / Nürnberg
THEMA	10. Branchentreffen Erneuerbare Energien
TERMIN / ORT	10.11.2020 / Nürnberg
THEMA	Jahresabschluss EVU
TERMIN / ORT	18.11.2020 / Nürnberg 25.11.2020 / Köln

NETZWERK WÄRMEWENDE WEBINARE

THEMA	Industrielle Abwärmenutzung
TERMIN / ORT	17.3.2020 / 16.00 - 16.45 Uhr / Webinar
THEMA	Klimapakte und Fördermittel
TERMIN / ORT	12.5.2020 / 16.00 - 16.45 Uhr / Webinar
THEMA	Solarthermie
TERMIN / ORT	21.7.2020 / 16.00 - 16.45 Uhr / Webinar

Alle Informationen zu unseren Seminaren finden Sie direkt im Internet unter: www.roedl.de/seminare

Kontakt für weitere Informationen



Patrick Marschner
B.A. Betriebswirtschaftslehre
T +49 911 9193 3610
E patrick.marschner@roedl.com

Rödl & Partner

Impressum

Verantwortlich für redaktionelle Inhalte gemäß § 55 Abs. 2 RStV:

Prof. Dr. Christian Rödl
Äußere Sulzbacher Straße 100
90491 Nürnberg

Rödl GmbH Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Äußere Sulzbacher Straße 100
90491 Nürnberg
Deutschland / Germany

Tel: +49 911 9193 0
Fax: +49 911 9193 1900
E-Mail: info@roedl.de
www.roedl.de

einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer:
Prof. Dr. Christian Rödl, LL.M., RA, StB

Urheberrecht:

Alle Rechte vorbehalten. Jegliche Vervielfältigung oder Weiterverbreitung in jedem Medium als Ganzes oder in Teilen bedarf der schriftlichen Zustimmung der Rödl GmbH Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.



PEFC zertifiziert

Dieses Produkt stammt aus nachhaltig bewirtschafteten Wäldern und kontrollierten Quellen.

www.pefc.de