

GPA-Mitteilung 10/2004**Az. 095.634**

01.12.2004

Ausnahmen von der Jahresabschlussprüfung bei kleinen kommunalen Beteiligungsgesellschaften und Ersatzprüfungsmaßnahmen

Kommunen dürfen sich auch an kleinen Gesellschaften i.S. des § 267 Abs. 1 HGB (z.B. GmbH, GmbH & Co. KG) mehrheitlich i.S. des § 53 HGrG (Mehrheit der Anteile oder wenigstens 25 v.H. und zusammen mit anderen Gebietskörperschaften die Mehrheit) nur beteiligen, wenn im Gesellschaftsvertrag bestimmt wird, dass die Jahresabschlüsse und Lageberichte nach den handelsrechtlichen Vorschriften für große Kapitalgesellschaften aufgestellt und geprüft werden (§ 103 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. b GemO). Die handelsrechtlichen größenabhängigen Erleichterungen rein privatwirtschaftlicher kleiner und teilweise auch mittelgroßer Gesellschaften kommen also nicht zum Tragen (z.B. Verzicht auf einen Lagebericht, verkürzte Bilanz ohne Tiefergliederung der einzelnen Vermögens- und Schuldarten, weitgehende Zusammenfassung der Erträge und des Materialaufwands in der Gewinn- und Verlustrechnung, Verzicht auf wichtige Anhangsangaben zur Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie keine Jahresabschlussprüfung).

Hintergrund für die Verpflichtung zur Aufstellung dieser ausführlicheren und damit aussagekräftigeren Jahresabschlüsse und Lageberichte ist die Information der kommunalen Anteilseigner für die Steuerung und Kontrolle ihrer Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft entsprechend den kommunalpolitischen Zielsetzungen. Diese Informationen der Geschäftsführung sind außerdem von einem (unabhängigen) Abschlussprüfer durch eine handelsrechtliche Jahresabschlussprüfung (§§ 317 bis 324 HGB) auf ihre Richtigkeit zu prüfen. Die Prüfung muss sich zusätzlich auf die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung erstrecken und ist um die Berichterstattung über die wirtschaftlich bedeutsamen Sachverhalte zu erweitern (§ 105 Abs. 1 Nr. 1 GemO). Gegenstände dieser erweiterten (jährlichen) Abschlussprüfung sind insbesondere der aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang bestehende Jahresabschluss sowie der Lagebericht, die Buchhaltung, die wirtschaftliche Lage und die Geschäftsführung. Zusammenfassend geht es dabei hauptsächlich darum, die ordnungsgemäße Erledigung der auf die Gesellschaft übertragenen Aufgaben

durch die Geschäftsführung und den wirtschaftlichen Einsatz der von der beteiligten Kommune dazu bereitgestellten Mittel zu kontrollieren und sie über die Ergebnisse der Prüfung zu unterrichten.

Aus Kostengründen wird bei Beteiligungsgesellschaften kleiner Gemeinden häufig unzulässigerweise keine Jahresabschlussprüfung durchgeführt. Teilweise wird auch auf die gesellschaftsvertragliche Prüfungsverpflichtung mit dem Verweis auf eine Befreiung nach § 25 Abs. 5 i.V. mit Abs. 4 GemPrO a.F. verzichtet. Diese Einzelbefreiungen sind aber durch die Vorschriften des GWR-ÄndG 1999 (u.a. zur Verschärfung der Jahresabschluss-Prüfungspflicht als Voraussetzung für die mehrheitliche Beteiligung an einer Gesellschaft in Privatrechtsform) gegenstandslos geworden. Trotz dieser berechtigten kommunalrechtlichen Prüfungsverpflichtung zur Gewährleistung eines gesicherten Informationsflusses ist nicht zu verkennen, dass eine Jahresabschlussprüfung in der vorgenannten Form aufwändig ist und die Kosten gerade bei kleinen und unbedeutenden Gesellschaften im Verhältnis zu den meist geringen Geschäftsvorfällen unverhältnismäßig hoch sind. Deshalb ist nach § 103 Abs. 1 Satz 2 GemO in besonderen Fälle eine Ausnahme vom Prüfungserfordernis vorgesehen, wenn andere geeignete Prüfungsmaßnahmen gewährleistet sind (sog. Ersatzprüfung). Allerdings hat der Gesetzgeber weder die Voraussetzungen für die Ausnahmegewährung noch die Anforderungen an solche geeigneten Ersatzprüfungsmaßnahmen bestimmt. Aus diesem Grund hat sich die GPA mit der damit zusammenhängenden Gesamtsituation beschäftigt und in einem mit dem Innenministerium und den Regierungspräsidien abgestimmten Grundsatzpapier Anforderungsprofile formuliert. Danach können Kommunen unter folgenden Voraussetzungen eine Ausnahme vom Prüfungserfordernis einer Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft erhalten:

Voraussetzungen einer Ausnahme

Die Regierungspräsidien können nur in besonderen Fällen Ausnahmen vom Erfordernis einer (erweiterten) Jahresabschlussprüfung zulassen. Besondere Fälle liegen nach der Gesetzesbegründung zum GWR-ÄndG 1999 bei Unternehmen mit „einfachen Verhältnissen“ vor (LT-Drs. 12/4055 S. 28). Dafür maßgebend ist zunächst die Rechtsform der Gesellschaft. Aus haftungsrechtlicher Sicht und aus Gründen der Einflussnahme dürfen sich die Kommunen grundsätzlich nur an einer GmbH (Kapitalgesellschaft) oder einer GmbH & Co. KG (Personengesellschaft) beteiligen. Bei einer GmbH bestehen aufgrund ihrer klaren, aber auch flexiblen Strukturen grundsätzlich einfache Verhältnisse. Dagegen liegen bei einer GmbH & Co. KG zwei prüfungspflichtige Gesellschaften mit komplexen Verflechtungen vor, an de-

nen die Kommune i.d.R. unmittelbar und mittelbar beteiligt ist. Insoweit sind die Verhältnisse bei dieser Rechtsform vielfältiger, so dass eine Ausnahme nur bei relativ wenigen Geschäftsvorfällen zugelassen werden kann.

Neben der Rechtsform ist aber auch der Umfang der Unternehmenstätigkeit entscheidend. Als Kriterium eignet sich infolge der unterschiedlichsten Gesellschaftsaufgaben die Höhe der Umsatzerlöse am ehesten. Im Blick auf die handelsrechtlichen Kriterien des § 267 Abs. 1 HGB für die Pflicht zur Durchführung einer Jahresabschlussprüfung (Überschreitung zwei der folgenden drei Kennzahlen: derzeit Bilanzsumme 3.438 TEUR, Umsatzerlöse 6.875 TEUR und 50 Arbeitnehmer; künftig voraussichtlich Bilanzsumme 4.015 TEUR, Umsatzerlöse 8.030 TEUR und 50 Arbeitnehmer) wird eine geringe Unternehmenstätigkeit bei jährlichen Umsatzerlösen von nachhaltig weniger als 2,5 Mio. EUR angenommen.

Ein weiteres Kriterium für einfache Verhältnisse ist eine geordnete Wirtschaftsführung (Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) sowie ein geordnetes Rechnungswesen. Von einer geordneten Wirtschaftsführung wird bei ausgewogener Finanzierung des Gesellschaftsvermögens mit ausreichendem Eigenkapital und langfristigem Fremdkapital ausgegangen, wenn die Gesellschaft keine nachhaltigen Jahresverluste erzielt. Aber auch bei aufgabebedingten dauerhaften Jahresverlusten, wie z.B. bei Verkehrs-, Fremdenverkehrs- oder Wirtschaftsförderungsgesellschaften, sind die wirtschaftlichen Verhältnissen geordnet, wenn die Jahresverluste regelmäßig von den Gesellschaftern ersetzt wurden und nach deren Haushalts- und Finanzplanung auch zukünftig ersetzt werden sollen. Ein geordnetes Rechnungswesen liegt vor allem dann vor, wenn auch die Erstellung des Jahresabschlusses z.B. einem Steuerberater übertragen wurde, was bei kleinen Gesellschaften wegen der Steuerpflichten regelmäßig üblich ist.

Danach liegen die eine Ausnahme vom Erfordernis einer (erweiterten) Jahresabschlussprüfung rechtfertigenden einfachen Verhältnisse jedenfalls bei einer GmbH vor, deren jährliche Umsatzerlöse nachhaltig unter 2,5 Mio. EUR liegen und die mindestens ausgeglichene Jahresergebnisse erzielt oder derer Jahresverluste regelmäßig von den Gesellschaftern abgedeckt werden und die Aufstellung der Jahresabschlüsse einem Steuerberater übertragen ist.

Andere geeignete Prüfungsmaßnahmen

Nach der Gesetzesbegründung zum GWR-ÄndG 1999 (LT-Drs. 12/4055 S. 28) gilt als andere geeignete Prüfungsmaßnahme (Ersatzprüfung) die Buch-, Betriebs- und Kassenprüfung i.S. des § 112 Abs. 2 Nr. 4 GemO. Diese Prüfung erfordert aber eine institutionalisierte Prüfungseinrichtung, so dass für die Durchführung insbesondere die örtlichen Prüfungseinrichtungen (Rechnungsprüfungsämter der Stadtkreise, der großen Kreisstädte sowie der Landkreise und freiwillig eingerichtete Rechnungsprüfungsämter) sowie die überörtlichen Prüfungsbehörden (Rechtsaufsichtsbehörden bei den Landratsämtern und die Gemeindeprüfungsanstalt) in Frage kommen. Der nach dem kommunalen Prüfungsrecht außerdem noch mögliche Rechnungsprüfer scheidet aus, weil nicht gesichert ist, dass er über die erforderlichen Sach- und Fachkenntnisse und über ausreichende Erfahrungen verfügt (§ 109 Abs. 1 Satz 3 i.V. mit Abs. 6 GemO). Zudem sind nach den Erkenntnissen der GPA i.d.R. auch keine Rechnungsprüfer bestellt.

Gesellschaften mit den oben dargelegten einfachen Verhältnissen kommen überwiegend in Gemeinden ohne eigenem Rechnungsprüfungsamt vor, so dass die beteiligte Gemeinde selbst meist keine Ersatzprüfungsmaßnahme gewährleisten kann. Trotzdem können auch diesen Gemeinden Ausnahmen vom Prüfungserfordernis bewilligt werden, wenn mit der Durchführung von Ersatzprüfungsmaßnahmen geeignete Einrichtungen beauftragt werden. Dazu kommen hauptsächlich die Rechtsaufsichtsbehörden und die Gemeindeprüfungsanstalt als überörtliche Prüfungsbehörden i.S. des § 113 Abs. 1 GemO in Frage. Rechnungsprüfungsämter anderer Gemeinden bedürfen wegen ihrer örtlichen Prüfungszuständigkeit insoweit einer ausdrücklichen Ermächtigung durch den Gemeinderat.

Die GPA hat aufgrund ihrer Erfahrungen aus den bereits durchgeführten Ersatzprüfungen das mit dem Innenministerium und den Regierungspräsidien abgestimmte eingangs erwähnten Grundsatzpapier erstellt. Dieses enthält Prüfungsfelder und Inhalte einer anforderungsgerechten Prüfungsmaßnahme als Ersatz für eine ansonsten durchzuführende erweiterte Jahresabschlussprüfung. Außerdem ist es Grundlage für die ordnungsgemäße Berichtsabfassung und Berichterstattung, insbesondere über die wirtschaftlichen Verhältnisse und sonstige Informationen der Gesellschaft zur aktiven Verwaltung durch den kommunalen Anteilseigner. Die GPA stellt dieses Grundsatzpapier über die Voraussetzungen und Anforderungen der sog. Ersatzprüfung interessierten Rechtsaufsichtsbehörden und Rechnungsprüfungseinrichtungen gerne zur Verfügung. Die Verteilung über die Arbeitsgemeinschaften der örtlichen Prüfungseinrichtungen ist vorgesehen.

Ausnahmeerteilung

Der Antrag auf Erteilung einer Ausnahme ist von der beteiligten Kommune auf dem Dienstweg an das zuständige Regierungspräsidium zu richten. Dem Antrag sind als Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ausnahme geeignete Unterlagen über die tatsächlichen Verhältnisse der Gesellschaft beizufügen (z.B. Gesellschaftsvertrag, Jahresabschlüsse und Lageberichte, Abschlussprüfungsberichte, Wirtschaftspläne). Außerdem ist die Durchführung einer geeigneten Ersatzprüfungsmaßnahme durch eine entsprechende Erklärung des vorgesehenen Rechnungsprüfungsamtes bzw. der Rechtsaufsichtsbehörde oder der Gemeindeprüfungsanstalt zu bestätigen. Eine ausdrückliche Bestimmung des Ersatzprüfers im Gesellschaftsvertrag ist nicht vorgeschrieben; jedoch ist eine etwaige gesellschaftsvertragliche Jahresabschlussprüfungspflicht durch Änderung des Gesellschaftsvertrags aufzuheben.

Für die Vornahme der Ersatzprüfung durch das örtliche Rechnungsprüfungsamt sind nach unserer Auffassung die diesem im Gesellschaftsvertrag für die Betätigungsprüfung einzuräumenden Unterrichts- und Einsichtsrechte (§ 103 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. d GemO) ausreichend. Dasselbe gilt für die Rechtsaufsichtsbehörde und die Gemeindeprüfungsanstalt als Ersatzprüfer bezüglich des Rechts zur überörtlichen Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gesellschaft (Buchst. e a.a.O.). Außerdem hat die Gesellschafterversammlung einer GmbH auch ohne gesellschaftsvertragliche Regelung der Geschäftsführung gegenüber weitreichende Weisungsbefugnisse und kann jederzeit eine Duldung und Unterstützung der Ersatzprüfung verlangen (z.B. § 37 Abs. 1 i.V. mit § 46 Nr. 6 GmbHG). Darüber hinaus haben die Geschäftsführer gegenüber jedem Gesellschafter auf dessen Verlangen in Gesellschaftsangelegenheiten eine grundsätzliche Verpflichtung zur Auskunftserteilung und Einsichtsgewährung in die Bücher und Schriften (§ 51a GmbHG), wobei sich der Gesellschafter eines Sachverständigen bedienen kann.