

### Newsletter vom 1. März 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

wie gewohnt werden wir Sie über kommunal relevante Themen informieren. Der Focus liegt jedoch nicht mehr ausschließlich im Bereich des Neuen Kommunalen Finanzmanagements. Die Ausrichtung erweitert sich auf Themenbereiche für öffentliche Unternehmen und generelle Fragestellungen für den öffentlichen Sektor. Künftig werden Sie ebenso Beiträge aus dem Steuerrecht finden, Erörterungen zu Fragestellungen aus dem Haftungs- und Arbeitsrecht wie Darstellungen zu betriebswirtschaftlichen und organisatorischen Optimierungen.

Der Bereich der Bilanzierung und Bewertung wird ebenfalls beschrieben, in den Vordergrund treten sollen nun die Folgebewertung und der Gesamtabschluss. War die Erstellung der Eröffnungsbilanz eine bedeutsame Aufgabe, die nachfolgenden Jahresabschlüsse sind es um ein Vielfaches. Dies organisatorisch effizient zu lösen setzt Erfahrung voraus – nicht nur im Rechnungswesen, sondern auch in den Zusammenhängen der praktischen Arbeit in einer Kommune und den Fragen die sich daraus ergeben. Hierzu bieten wir Anregungen und Lösungen.

Neu ab dieser Ausgabe ist auch die Verantwortlichkeit für **CURACOMMUNAL**. Seit dem 1. Januar 2010 liegt sie in meinen Händen, als Leiter des Ressorts öffentliche Unternehmen und Verwaltungen der Curacon GmbH. Nach über zehn Jahren Tätigkeit für eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Ostwestfälischen mit den Schwerpunkten Doppikumstellung von Verwaltungen und verwaltungsnahen Einrichtungen sowie der Prüfung von öffentlichen Unternehmen der Daseinsvorsorge sowie den Bereichen Kunst und Kultur, freue ich mich auf meine neue Aufgabe und stehe Ihnen als Ansprechpartner für Fragestellungen der Rechnungslegung sowie der steuerlichen und wirtschaftlichen Beratung zur Verfügung.

Gerne höre ich von Ihnen. Auch Anregungen und Kritik zu der neuen Ausrichtung von **CURACOMMUNAL** nehme ich gerne entgegen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr



Uwe Lezius  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater  
Rechtsanwalt

CURACON GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

### Inhaltsverzeichnis

Aus gegebenen Anlass: Kommentar zur Einrichtung der Gemeindefinanzkommission .....	3
„Wie erspare ich mir einen Gesamtabschluss?“ .....	4
Vor- und Nachteile der Eigenkapitalspiegelbildmethode .....	6
Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts .....	8
Ertragsteuerliche Organschaft im „Kommunalkonzern“ .....	9
Halb voll oder halb leer? .....	11
Die Zukunft in Zahlen – Aussagekräftige Planungs- und Szenariorechnungen zur Unternehmenssteuerung .....	13
Veranstaltungshinweis .....	16
In eigener Sache .....	16
Produktblätter .....	16
Ihre Ansprechpartner .....	17
Kontakt .....	18

### **Aus gegebenen Anlass: Kommentar zur Einrichtung der Gemeindefinanzkommission**

Am 24.2. wurde von dem Bundeskabinett die Einrichtung einer Gemeindefinanzkommission beschlossen. Ziel sei die Erarbeitung von Vorschlägen zur Neuordnung der Gemeindefinanzen und von Handlungsempfehlungen zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung. Ein sicher löbliches Vorhaben.

Nicht nur bei den auf das Neue Kommunale Finanzwesen oder die Neue Kommunale Finanzrechnung Umgestellten wird es immer deutlicher: Finanziell steht vielen Kommunen das Wasser bis zum Hals – und oft auch schon höher. Die diesbezüglichen Erhebungen sprechen eine deutliche Sprache.

Inwiefern die Gemeindefinanzkommission tatsächlich einen für die Kommunen gangbaren Weg aufzeigt, bleibt abzuwarten. Ein Ersatz der Gewerbesteuer soll geprüft werden. Dafür seien höhere Anteile an der Umsatzsteuer und/oder kommunaler Zuschläge auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit eigenem Hebesatz in der Diskussion.

Dies alles mit einer Bürde, die die Kommission bereits bei Einrichtung mit auf den Weg bekommen hat: Sie habe auf die Vermeidung von Aufkommens- und Lastenverschiebungen zwischen dem Bund auf der einen und den Ländern und Kommunen auf der anderen Seite zu achten. Damit sind die „Fronten“ bereits im Vorfeld geklärt. Allzu großen Hoffnungen auf eine wirkliche Verbesserung der Gemeindefinanzen sollte man sich somit vorsorglich aus der Einrichtung der Kommission nicht hingeben.

Ein Blick zurück könnte die Einschätzung unterlegen: In den letzten Jahren wurden wesentliche wichtige wirkungsvolle familiäre und soziale Neuerungen bundes- oder landeseinheitlich beschlossen. Die Ausführung und Umsetzung obliegt jeweils den Gemeinden oder Gemeindeverbänden vor Ort. Damit sind sie auch kostenverantwortlich – und der finanzielle Risikoträger. Nicht von ungefähr drängt sich vielen Umsetzungsverantwortlichen im Nachgang der Eindruck auf, die Entscheidungsträger würden sich nach den gesetzlichen Neuregelungen langsam aber sicher aus der Lastentragung zurückziehen.

Die verfassungsrechtliche Autonomie der Kommunen setzt für eine tatsächlich lebbare Selbstverwaltung auch eine Sicherstellung der Finanzhoheit einschließlich der Steuerbarkeit der Einnahmen voraus. Unabhängig von Interessenwahrungen, sollte diese grundgesetzliche Vorgabe nicht vergessen werden. Noch ist nichts passiert. Für den 4. März sei die konstituierende Sitzung der Gemeindefinanzkommission terminiert – unter dem Vorsitz des Bundesministers der Finanzen. Vielleicht hilft bei der Aufgabenbewältigung ein Stück Erinnerung:

Äußerte nicht der Bundespräsident Herzog in einem Interview zur Kosten- und Lastenverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden den treffenden Satz: „Wer die Musik bestellt, muss sie auch bezahlen“?

### Ihr Ansprechpartner:

Uwe Lezius  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater  
Rechtsanwalt  
[uwe.lezius@curacon.de](mailto:uwe.lezius@curacon.de)

[zurück](#)

### „Wie erspare ich mir einen Gesamtabschluss?“

#### Am besonderen Beispiel des Landes Nordrhein-Westfalen

Nach § 116 Abs. 1 GO NRW hat jede Gemeinde in NRW unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung spätestens zum 31. Dezember 2010 einen Gesamtabschluss aufzustellen. In diesen Gesamtabschluss sind gemäß § 116 Abs. 2 GO NRW die Jahresabschlüsse der Gemeinde und die der verselbständigten Aufgabenbereiche, unabhängig von deren Rechtsform, zu konsolidieren.

Durch einen Gesamtabschluss soll die Rechenschaft über die Aufgabenerledigung im abgelaufenen Haushaltsjahr gegenüber dem Einzelabschluss wesentlich erhöht und insbesondere weitgehend unabhängig vom Grad der Ausgliederung auf Betriebe in der Gemeinde werden. Dieses gilt umso mehr, als ein anhaltender Trend zur Ausgliederung von Aufgaben aus der Kernverwaltung auf Eigenbetriebe und Eigengesellschaften festzustellen ist. Daher sollen Informationsdefizite eines kommunalen Einzelabschlusses mit der Aufstellung eines Gesamtabschlusses beseitigt werden. Ziel soll es sein, Transparenz über das Gesamtvermögen, die Gesamtverpflichtungen und den gesamten Ressourcenverbrauch der Gemeinde zu schaffen.

Sofern die verselbständigten Aufgabenbereiche für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden, Ertrags- und Finanzlage zu vermitteln, nur von untergeordneter Bedeutung sind, kann nach § 116 Abs. 3 GO NRW in Anlehnung an die handelsrechtlichen Vorschriften (§ 296 HGB) eine Einbeziehung in den Gesamtabschluss unterbleiben.

Dieses aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit resultierende Vorgehen ist konsequent, da für den Leser des Gesamtabschlusses durch die Einbeziehung von verselbständigten Aufgabenbereichen von nur untergeordneter Bedeutung kein zusätzlicher Informationsgewinn gegeben ist.

Die Frage, wann untergeordnete Bedeutung vorliegt, muss anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse für den „Konzern Kommune“ beurteilt werden. Die Beurteilung hat dabei nicht nur für einen verselbständigten Aufgabenbereich einzeln zu erfolgen. Analog zu den handelsrechtlichen Vorschriften müssen die isoliert als unwesentlich ermittelten verselbständigten Aufgabenbereiche auch in ihrer Gesamtheit für den Gesamtabschluss von untergeordneter Bedeutung sein. Die Abgrenzung ist jedes Jahr stetig vorzunehmen, um die Gesamtabschlüsse im Zeitablauf vergleichbar zu halten (Grundsatz der Stetigkeit).

Als Anhaltspunkt für untergeordnete Bedeutung können Verhältniszahlen zwischen dem verselbständigten Aufgabenbereich und dem Gesamtabschluss dienen. Diese müssen jeweils für die Vermögens-, Schulden, Ertrags- und die Finanzlage gelten. Demnach kommen dafür die Relationen von Anlagevermögen, Verbindlichkeiten, ordentliche Erträge und Cashflows infrage. Eine untergeordnete Bedeutung wird in der handelsrechtlichen Literatur grundsätzlich bei einer Relation bis 3-5 % angenommen, die auch hier übernommen werden kann.

Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob gegebenenfalls auf Grund von individuellen Gegebenheiten eine untergeordnete Bedeutung der Einrichtung verneint werden muss (qualitative Betrachtung). Selbst bei nur geringer Beteiligungshöhe können verselbständigte Aufgabenbereiche erheblichen Einfluss auf den Gesamtabschluss haben, z. B. wenn bei Verzicht auf die Einbeziehung bedeutende Zwischengewinne nicht eliminiert würden oder wenn ein verselbständigter Aufgabenbereich strukturell mit Verlusten behaftet und auf ständige Zuschüsse angewiesen ist. Wenn sowohl quantitativ als auch qualitativ untergeordnete Bedeutung vorliegt, kann auf die Einbeziehung in den Gesamtabschluss verzichtet werden.

Kommunen, die ausschließlich verselbständigte Aufgabenbereiche von untergeordneter Bedeutung haben, sind mangels konsolidierungspflichtiger verselbständigter Aufgabenbereiche von der Pflicht, einen Gesamtabschluss aufzustellen, befreit. Dieses dürfte regelmäßig bei den Gemeinden, die z. B. nur eine Marketing GmbH oder eine Touristik GmbH betreiben, der Fall sein.

Mit dieser Regelung können sich Kommunen, die nur untergeordnete Teile aus der Kernverwaltung ausgegliedert haben die Zeit und Kosten ersparen, die die Aufstellung eines Gesamtabschlusses mit sich bringt. Daher empfehlen wir, frühzeitig zu prüfen, welche verselb-

ständigsten Aufgabenbereiche vorliegen und welche Bedeutung sie für den Gesamtabschluss haben. Zudem sollten diese Regelungen auch bei geplanten Ausgliederungen bedacht werden.

### Ihr Ansprechpartner:

Holger Averbeck  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater  
[holger.averbeck@curacon.de](mailto:holger.averbeck@curacon.de)

[zurück](#)

### **Vor- und Nachteile der Eigenkapitalspiegelbildmethode**

Nach § 55 VI GemHVO NRW können Sondervermögen wie z. B. Eigenbetriebe mit der Eigenkapitalspiegelbildmethode bewertet werden. Dies ist eine "kann"-Regelung und schließt damit andere Bewertungsmethoden nicht aus. Die Eigenkapitalspiegelbildmethode wird vielfach als vorzugswürdig angesehen, weil sie einfach und kostengünstig ist.

Die Einfachheit der Bewertungsmethode führt aber auch schnell zu einer bequemen Anwendung ohne weitergehende Prüfung eventueller Nachteile. Zielrichtung der Bewertung des Sondervermögens ist, die zeitgerechte Ermittlung des Vermögenswertes. Dies wird bei der Eigenkapitalspiegelbildmethode nicht überprüft, sondern letztlich unterstellt. Nach der EigVO NRW muss die Rechnungslegung der Eigenbetriebe nach der kaufmännischen doppelten Buchführung erfolgen und entweder den handelsrechtlichen Grundsätzen oder den für das Neue Kommunale Finanzmanagement geltenden Grundsätzen entsprechen. Bei ordnungsgemäßer Bilanzierung sollte damit das Eigenkapital eines Eigenbetriebes dessen Mindestvermögenswert ohne Berücksichtigung stiller Reserven darstellen. Bei sacheintensiven Eigenbetrieben ist zu bedenken, dass die handelsrechtlichen Abschreibungszeiträume regelmäßig kürzer sind als die tatsächlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauern. Zudem erfolgt

wegen fehlender Anhaltewerte eine Abschreibung unter den Betrag eines möglichen Schrotterlöses. Wertsteigerungen über die Anschaffungskosten hinaus, beispielsweise bei Grund und Boden, dürfen bilanziell nicht gezeigt werden. Damit können sich auch bei verhältnismäßig kleinen Eigenbetrieben unbemerkt erhebliche stille Reserven sammeln.

Soweit durch die Eigenkapitalspiegelbildmethode eine Fehlbewertung des Sondervermögens mit Auswirkung auf die Aussagekraft der Eröffnungsbilanz über die Vermögens- und Schuldenlage droht, sind für die Bewertung statt dessen die gängigen Ertragswert- bzw. Substanzwertverfahren anzuwenden. Ein, aus der genaueren Bewertung des Sondervermögens gegenüber der Eigenkapitalspiegelbildmethode folgender, höherer Wert des Sondervermögens führt in der Eröffnungsbilanz zu einer Eigenkapitalstärkung ohne dauerhafte Belastung nachfolgender Haushalte. Abschreibungen auf den Wertansatz sind in der Regel nicht zu erwarten – die mit dem Ertrags- oder Sachwertverfahren dokumentierte Substanz des Sondervermögens bleibt der Kommune erhalten.

Verfügt eine Kommune über mehrere Sondervermögen, führt die Nutzung der Ertrags- oder Substanzwertmethode bei einem davon nicht zum Ausschluss der Eigenkapitalspiegelbildmethode für die übrigen Sondervermögen. Nach dem Einzelbewertungsgrundsatz ist bei jedem Vermögensgegenstand separat zu prüfen, welche Bewertungsmethode die sachgerechte ist, um den tatsächlichen Zeitwert des Vermögens der Kommune darzustellen. Daher ist weder ein Verstoß gegen den Grundsatz der Methodengleichheit noch gegen den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit gegeben, wenn einzelne Sondervermögen in der Eröffnungsbilanz nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode und andere nach der Substanz- oder Ertragswertmethode bewertet werden.

In keinem Fall kann es schaden, vor der Entscheidung für die Wahl der Bewertungsmethode deren Potentiale für die Eigenkapitalausstattung der Kommune zumindest grob zu überdenken, um mögliche Gestaltungsspielräume abschätzen zu können. Auch bei den ersten Jahresabschlüssen sollte die getroffene Grundentscheidung durchaus noch einmal überdacht werden. Schließlich könnte eine wesentliche Fehlbewertung vorliegen, die eine nachträgliche Korrektur des Wertansatzes und damit eine Stärkung der Eigenkapitalbasis für die Folgejahre bedingt.

Dabei handelt es sich sowohl für das Sondervermögen als auch für die Kommune um eine Einzelfallentscheidung, die individuell zu beurteilen ist und konkret anhand der Umstände entschieden werden muss.

### Ihr Ansprechpartner:

Uwe Lezius  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater  
Rechtsanwalt  
[uwe.lezius@curacon.de](mailto:uwe.lezius@curacon.de)

[zurück](#)

### **Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts**

In der Folge des BFH-Urteils vom 29. Oktober 2008 (I R 51/07) zum Betrieb eines Krematoriums hat das BMF mit dem Schreiben vom 11.12.2009 zu der Frage Stellung genommen, welche Kriterien für die Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher (im Sinne eines Betriebs gewerblicher Art) Tätigkeit anzusetzen sind. Diese Grundsätze sind, soweit in einzelnen Bundesländern bisher abweichende Regelungen galten, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden.

Nach Maßgabe der vom BMF aufgestellten Grundsätze ist jede Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (i. F. jPöR), mit der sie die ihr eigentümlichen und ihr vorbehaltenen Aufgaben erfüllt, als hoheitlich einzustufen. Die Tätigkeit einer jPöR kann demzufolge – unter weiteren Voraussetzungen – als hoheitlich klassifiziert werden, wenn sie zu ihrer Erfüllung aufgrund von gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Entsprechendes gilt auch, soweit eine derart zugewiesene Aufgabe von einer jPöR auf eine andere jPöR übertragen wird.

Die der jPöR zugewiesene Aufgabe stellt gleichwohl nur dann eine vorbehaltene Tätigkeit für den Hoheitsbetrieb dar, wenn für dessen Leistungen ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang besteht. Unter der Voraussetzung des Annahmewzangs ist eine der jPöR zugewiesene Aufgabe mithin zweifelsfrei als hoheitlich zu qualifizieren.

Eine vorbehaltene Tätigkeit liegt bei der Einschaltung privater Dritter nur vor, sofern die Übertragung ausschließlich auf dem Wege der Beleihung möglich ist und ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang besteht, so dass die Leistung nur von der jPöR oder von Belehnten erbracht werden kann. Eine Beleihung in diesem Sinne setzt voraus, dass der private Dritte seine ihm übertragene Aufgabe nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Handlungsformen zu erfüllen hat. Insbesondere soll es dem Leistungsempfänger nicht möglich sein, vertragliche Beziehungen zu den Erfüllungsgehilfen einzugehen. Die Entstehung einer Wettbewerbssituation zwischen Erfüllungsgehilfen und einer jPöR muss ausgeschlossen sein.

Bei der ertragsteuerlichen Qualifikation der Leistungen einer jPöR wird von Seiten der Finanzverwaltung sehr stark auf die kommunal- und landesrechtlichen Vorgaben und Aufgabenzuweisungen abgestellt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung können somit auch Tätigkeiten in einem Bundesland hoheitlich sein, während in einem anderen Land ein Betrieb gewerblicher Art begründet werden kann. Mithin steht einer jPöR ein gewisser Raum zur Verfügung, innerhalb dessen Aufgaben auch steuerlich optimiert werden können.

Hinzuweisen ist darauf, dass die Verlautbarung zur ertragsteuerlichen Einordnung von Aktivitäten einer jPöR herausgegeben wurde. Nach nationaler Rechtslage ergeben sich hieraus auch automatische Folgewirkungen für umsatzsteuerliche Zwecke, da nach § 2 Abs. 3 UStG der Betrieb gewerblicher Art auch Unternehmensbereich im Sinne der Umsatzsteuer ist. Ob und inwieweit diese nationale Systematik jedoch mit den Grundsätzen der europäischen Mehrwertsteuerrichtlinie übereinstimmt kann aufgrund der Rechtsprechung bezweifelt werden. Insbesondere ist kritisch zu hinterfragen, ob die unterschiedlichen „regionalen“ Regelungen im Kommunal- oder Landesrecht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen können, wenn auch – so wie von der Finanzverwaltung verlautbart – unterschiedliche steuerliche Regelungen gelten. Dabei ist auch zu hinterfragen, was der maßgebliche Wettbewerbsraum in Bezug auf die jeweilige Leistung ist.

### Ihr Ansprechpartner:

Christoph Beine  
Steuerberater  
[christoph.beine@curacon.de](mailto:christoph.beine@curacon.de)

[zurück](#)

### **Ertragsteuerliche Organschaft im „Kommunalkonzern“**

Heute ist eine Vielzahl von Aufgaben der öffentlichen Hand in städtischen Eigengesellschaften organisiert. Für die sich hieraus ergebenden Konzernstrukturen sind die Regelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft von wesentlicher Bedeutung. Der Nutzen und die Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft sollen hier vor dem Hintergrund der aktuellen BMF-Schreiben vom 12. November 2009 und vom 14. Januar 2010 zu dieser Thematik überschlüssig dargestellt werden.

Die ertragsteuerliche Organschaft ermöglicht die Ergebnissaldierung mit steuerlicher Wirksamkeit innerhalb eines Konzerns. Mit Begründung eines Organkreises werden die Gewinne und Verluste zwar weiterhin auf Ebene der verschiedenen Konzerngesellschaften ermittelt, dann jedoch innerhalb des Organkreises verrechnet.

Der wirtschaftliche Nutzen der Bildung eines Organkreises liegt vor allem in den damit zu generierenden Liquiditäts- und Zinsvorteilen. Diese entstehen dem Konzern vor allem durch die Möglichkeit, Verluste einzelner Konzerngesellschaften bereits in der Entstehungsperiode mit den Gewinnen an anderer Stelle des Konzerns saldieren zu können. Hierdurch wird verhindert, dass sich in einigen Gesellschaften des Konzerns steuerliche Verlustvorträge aufbauen, während Gewinne anderer Gesellschaften mit Ertragsteuern belastet werden. Auch die steuerlich vollkommen unbelastete Gewinnabführung von der Tochter- zur Muttergesellschaft ist im Gewinnfall ein bedeutsamer Vorteil der Organschaft.

Voraussetzung für die Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft ist, dass zwischen Organträger und Organgesellschaft ein Ergebnisabführungsvertrag mit Verlustübernahmeerklärung (Unternehmensvertrag i. S. v §§ 291 ff. AktG; i. F. EAV) vorliegt und die Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert ist.

Organträger können nur rechtliche Einheiten sein, die ein gewerbliches Unternehmen unterhalten. Einzuschließen sind hier auch die Betriebe gewerblicher Art (i. F. BgA) der öffentlichen Hand, obschon diese nicht als selbstständige Rechtssubjekte organisiert sind. Entscheidend ist ausschließlich, dass die BgA im Verhältnis zu den jPöR, zu denen sie gehören, eigenständige Steuerrechtssubjekte bilden und eine Einnahmeerzielungsabsicht vorliegt. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht notwendig. Einzig dauerdefizitäre BgA können nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht als Organträger fungieren.

Das Kriterium der finanziellen Eingliederung ist regelmäßig gegeben, wenn dem Organträger über unmittelbare oder mittelbare Beteiligungen mehr als 50 v. H. der Stimmrechte der Organgesellschaft (Kapitalgesellschaft) zuzurechnen sind. Weiterhin ist für die Vertragslaufzeit von mindestens 5 Jahren ein EAV abzuschließen. Während dieser Zeit ist dem Organträger der gesamte Gewinn der Organgesellschaft abzuführen. Im Gegenzug steht dieser in der Pflicht, die Verluste der Organgesellschaft für die gesamte Vertragsdauer zu übernehmen.

Maßgeblich für die Gewinnabführung der Organgesellschaften ist der handelsrechtlich zulässige Höchstbetrag. Das BMF stellt mit Schreiben vom 14. Januar 2010 klar, dass die Neuregelungen zum Höchstbetrag der Gewinnabführung nach § 301 AktG ungeachtet ggf. abweichender vertraglicher Vereinbarungen zwingend zu beachten sind. Entgegenstehende Abreden in den Gewinnabführungsverträgen sind - mit Inkrafttreten des BilMoG - nach § 134 BGB unwirksam. Der Gewinnabführungsvertrag als Ganzes bleibt jedoch unberührt und gefährdet die steuerliche Anerkennung der Organschaft nicht.

Eine ertragsteuerliche Organschaft ist bei Körperschaften des öffentlichen Rechts und den Beteiligungsgesellschaften möglich, jedoch sind besondere Vorgaben zur Verlustverrech-

nung zu beachten (vgl. BMF vom 12.11.2009). Demzufolge kann die Ergebnissaldierung im kommunalen Konzern nur gesondert für jede einzelne Sparte des Organkreises geltend gemacht werden. Die eingangs angeführten Liquiditäts- und Zinsvorteile können dementsprechend nicht vollumfänglich ausgeschöpft werden. Im Ergebnis hängt die Attraktivität einer ertragsteuerlichen Organschaft maßgeblich von den Zusammenfassungsmöglichkeiten der einzelnen wirtschaftlichen Betätigungen im „Konzern Stadt“ ab.

### Ihr Ansprechpartner:

Christoph Beine  
Steuerberater  
[christoph.beine@curacon.de](mailto:christoph.beine@curacon.de)

[zurück](#)

### Halb voll oder halb leer?

GmbH-Geschäftsführer müssen einiges aushalten. Auf ihren Schultern lastet nicht nur der Druck, das Unternehmen zu wirtschaftlichem Erfolg zu führen. Sie müssen auch eine Vielzahl rechtlicher Aspekte im Blick behalten. Einige Normen werden dabei besonders häufig übersehen – etwa die Vorschrift des § 49 Abs. 3 GmbHG, die wir an dieser Stelle kurz vorstellen wollen.

Jeder Geschäftsführer ist danach verpflichtet, unverzüglich eine Gesellschafterversammlung einzuberufen, wenn die Hälfte des Stammkapitals verloren ist. Damit ist nicht etwa ein Jahresfehlbetrag in Höhe von 50 % des Stammkapitals gemeint. Vielmehr wird vorausgesetzt, dass das Reinvermögen der Gesellschaft nicht mehr als die Hälfte des Stammkapitals deckt. Es muss also eine Unterbilanz in Höhe der Hälfte des Stammkapitals bestehen.

Die praktische Schwierigkeit im Handling dieser Pflicht liegt darin, dass sie nicht erst dann eingreift, wenn die Geschäftsführer ohnehin gerade eine Bilanz aufstellen. Vielmehr müssen die Geschäftsführer laufend eine „Bilanz im Kopf“ überschlagen und sich im Zweifelsfalle dadurch Gewissheit verschaffen, dass sie eine Zwischenbilanz aufstellen.

Erreicht danach das Reinvermögen nicht mehr die Hälfte des Stammkapitals, müssen die Geschäftsführer unverzüglich eine Gesellschafterversammlung einberufen. „Unverzüglich“ müssen gleich drei Dinge erfolgen: die Aussendung der Einberufung, die Anberaumung der Versammlung und die Aufstellung einer Zwischenbilanz. Ausnahmsweise können die Geschäftsführer von der Einberufung Abstand nehmen, wenn sämtliche Gesellschafter in Kenntnis des Sachverhalts auf die Abhaltung einer Versammlung verzichten.

Die seit 1892 unveränderte Regelung hat den Zweck, vor Eintritt der Insolvenz ein Krisenwarnsignal an die Gesellschafter auszusenden, damit diese geeignete Gegenmaßnahmen einleiten können. Sie gilt gleichermaßen für gemeinnützige wie gewerbliche Gesellschaften und muss selbstverständlich auch von Unternehmen mit öffentlicher Beteiligung beachtet werden. Weder die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG bleibt verschont noch die Aktiengesellschaft (§ 92 Abs. 1 AktG). Ein etwas anderer Maßstab gilt bei der Unternehmergesellschaft („Mini-GmbH“), bei der eine Gesellschafterversammlung erst bei drohender Zahlungsunfähigkeit einzuberufen ist.

Besondere Würze erlangt die Geschäftsführerpflicht dadurch, dass ihre Missachtung zu einer Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren führen kann. Ihre wahre Schärfe liegt jedoch in der persönlichen Haftung des Geschäftsführers. Dieser muss den Schaden ersetzen, den die Gesellschaft dadurch erleidet, dass durch Vernachlässigung der Selbstprüfungspflicht eine Liquiditätskrise oder eine Kreditunwürdigkeit verkannt und den Gesellschaftern nicht rechtzeitig Gelegenheit zur Abwendung einer solchen Krisensituation gegeben wird.

Das Beispiel des § 49 Abs. 3 GmbHG zeigt einmal mehr, wie wichtig ein funktionierendes Risikomanagement-System ist. Ohnehin ist die Geschäftsleitung gehalten, ein Frühwarnsystem für bestandsgefährdende Risiken einzurichten. Aber auch die unterschiedlichen Voraussetzungen und die unsystematische Streuung der Verhaltenspflichten zwingt Manager dazu, zusammen mit ihren Beratern eine unternehmensspezifische Matrix der für die tägliche Praxis relevanten Vorschriften zu erarbeiten.

Ein solches „Pflichtenheft“ senkt nicht nur das persönliche Haftungsrisiko der Geschäftsführer ganz erheblich. Es trägt auch zu einer modernen und professionellen Aufstellung des Unternehmens bei und hilft, rasch und angemessen auf die Unwägbarkeiten des Tagesgeschäfts reagieren zu können. Dann lässt sich auch wieder voller Optimismus sagen: Das Glas ist halb voll.

### Ihr Ansprechpartner:

Dr. Martin Heckelmann, LL.M. (Cornell)  
Rechtsanwalt  
[martin.heckelmann@curacon-recht.de](mailto:martin.heckelmann@curacon-recht.de)

[zurück](#)

### **Die Zukunft in Zahlen – Aussagekräftige Planungs- und Szenariorechnungen zur Unternehmenssteuerung**

Während die Erstellung von Wirtschafts- und Investitionsplänen in den meisten öffentlichen Unternehmen heutzutage üblich sind, bleiben regelmäßig erstellte Planungs- und Szenariorechnungen noch die Ausnahme. Immer häufiger kommen sie in Sonderfällen oder auf Wunsch von Externen zum Einsatz. Bei der Erstellung und Interpretation von Mehrjahresplanungen unverzichtbar ist ein methodisch richtiges Vorgehen. Dieser Beitrag soll Steuerungsverantwortliche unterstützen, auf Basis eines aussagekräftigen Zahlengerüsts langfristige Entscheidungen treffen zu können.

#### **Anwendungsgebiete**

Planungsrechnungen entstehen durch die Weiterentwicklung aktueller Ertrags- oder Finanzrechnungen auf zukünftige Perioden. Werden für künftige Perioden mehrere Varianten, – durch unterschiedliche Maßnahmen oder Eintrittswahrscheinlichkeiten geprägte Entwicklungsmöglichkeit abgebildet –, so spricht man von Szenariorechnungen. Zu verschiedenen Anlässen kommen Planungsrechnungen zum Einsatz, wie bspw.

- zur Darstellung der Auswirkungen von Strategiekonzeptionen und geplanten Veränderungen im Leistungsspektrum,
- im Rahmen der Planung von Großinvestitionen wie beispielsweise Neubauten,
- als Grundlage bei der Erstellung von Unternehmensbewertungen und Due-Diligence-Analysen bei Zusammenschlüssen und Akquisitionen,
- als Kern von Sanierungskonzepten zur Darlegung des sogenannten „going concern“,
- zur langfristigen Planung und Darstellung von Liquiditätsbewegungen.

#### **Richtig vorgehen**

Aus der Praxis heraus lässt sich folgendes strukturierte Vorgehen im Umgang mit Planungs- und Szenariorechnungen empfehlen:

##### **Schritt 1: Schaffung der Datenbasis**

Eine Mehrjahresplanung erfolgt in der Regel in den aggregierteren Formen der Ertragslage oder der Gewinn- und Verlustrechnung. Sollen zudem Liquiditätseffekte Berücksichtigung finden, so lassen sich relativ einfach die Elemente der Cash-Flow-Rechnung ergänzen. Es empfiehlt sich, den Aufbau aus Prüfungsberichten der Jahresabschlüsse für die Planungsrechnungen zu übernehmen, um Dritten die Les- und Vergleichbarkeit zu vereinfachen. Technisch bieten die meisten Controlling-Systeme heutzutage Möglichkeiten längerfristige

Planungsrechnungen zu erstellen. In der Praxis erweist sich allerdings der Einsatz einer Tabellenkalkulation am flexibelsten.

### Schritt 2: Bereinigung des Ausgangsjahres

In Planungsrechnungen ergeben sich die Ergebnisse künftiger Jahre aus der Anpassung der Werte des jeweiligen Vorjahres, üblicherweise des zurückliegenden Jahres. Somit sind die Zahlen aller Folgejahre auf dieses Ausgangsjahr zurückzuführen und um alle Sondereffekte zu bereinigen. Beispielsweise sind Einmaleffekte wie Abfindungen, Großspenden oder Sonderaufwendungen für Instandhaltung aus dem Ausgangsjahr herauszurechnen. Unterlasse man diese Bereinigung so würden alle Folgejahre Sondereffekte des Ausgangsjahres aufweisen und somit ein verfälschtes Bild darstellen. In der Praxis wird dieser Schritt häufig vernachlässigt.

### Schritt 3: Darstellung des Basisszenarios

Im nächsten Schritt gilt es, zunächst ein Basisszenario anzulegen, welches alle zu erwartenden Entwicklungen ohne die gesonderte Berücksichtigung größerer Maßnahmen darstellt. Für das Basisszenario gilt der Grundsatz: Was passiert, wenn nichts passiert. Hierzu werden alle Veränderungsparameter für sämtliche Positionen der Ertragslage für den festgelegten Planungszeitraum (i. d. R. 3-5 Jahre) determiniert. Die prozentualen Anpassungen ergeben sich aus branchenüblichen und allgemeinen Entwicklungen. Grundsätzlich ist es wichtig, alle Annahmen und Hintergründe zu den Parametern ausreichend zu dokumentieren.

### Schritt 4: Darstellung weiterer Szenarien

Ggf. lassen sich in einem weiteren Schritt die Auswirkungen gesonderter Maßnahmen, wie Baumaßnahmen, Veränderungen des Leistungsspektrums oder Kosteneinsparungen darstellen. Alternativ können die Zukunftsparameter auch hin zu einem Worst- und Best-Case-Szenario variiert werden, um somit auch Unvorhersehbarkeiten in denkbaren Szenarien abzubilden.

### Schritt 5: Plausibilisierung der Planungen

Planungsrechnungen lassen sich zunächst recht einfach in einem Vergleich der geplanten Jahre mit den zurückliegenden Jahren plausibilisieren. Hieraus sollte für die Einzelpositionen ein Trend erkennbar bzw. Abweichungen sollten erklärbar sein. Darüber hinaus sind ange-dachte Effekte auf Ihre Logik und mögliche Gegeneffekte zu prüfen.

### Schritt 6: Interpretation

Eine Betrachtung des Basisszenarios zeigt für einen Großteil der öffentlichen Unternehmen zumeist Handlungsbedarf auf. Die Maßnahmen, die sich aus der Entwicklung von Langfriststrategien, geplanten Investitionen, Kosteneinsparungskonzepten usw. ergeben, sollten die gewünschte Wirkung, aber auch mögliche Risiken auf die ökonomischen Größen deutlich machen. Zur Unterstützung der Interpretation der Planungsrechnungen empfiehlt es sich, ertrags- und finanzwirtschaftliche Kennzahlen aus den Planungen abzuleiten. Dadurch werden Effekte schneller sicht- und über den Zeitablauf vergleichbar.

### Fazit

Bei richtiger Anwendung können Planungs- und Szenariorechnungen als hervorragendes Instrument dienen, um künftige Entwicklungen – geplant oder ungeplant – in den Ertrags- und Aufwandspositionen abzubilden. Dieses verstärkt die Sicherheit über die Richtigkeit oder Notwendigkeit künftigen Handelns und ermöglicht Vergleiche zwischen Szenarien und Handlungsoptionen. Insgesamt wird dadurch die Transparenz des Geschehens im und um das Unternehmen erhöht. Grenzen finden Planungsrechnungen immer in der Unsicherheit der Planungsparameter insbesondere in fernerer Zukunft. Letztlich gilt der klassische Controlling-Grundsatz auch für den Blick in die Zukunft: You cannot manage it, if you cannot measure it.

### Ihr Ansprechpartner:

Matthias Borchers  
Leiter Geschäftsbereich Prüfungsnahe Beratung  
[matthias.borchers@curacon.de](mailto:matthias.borchers@curacon.de)

[zurück](#)

### Veranstaltungshinweis

Bundesweites Jahrestreffen für Finanzentscheider des öffentlichen Gesundheitswesens:

#### **5. Deutsches Krankenhaus-Finanzforum** Restrukturierung, Sanierung und Finanzierung

Termin: 10. Juni 2010

Ort: München

Veranstalter: Der Neue Kämmerer

Internet: <http://www.derneukaemmerer.de/veranstaltungen/events/khf.php>

Für weitere Informationen kontaktieren Sie bitte:

Sylvia Blank

Telefon (0 69) 75 91-32 54

[s.blank@derneukaemmerer.de](mailto:s.blank@derneukaemmerer.de)

### In eigener Sache

#### Produktblätter

Produktblätter zu den Themen „Neues Haushalts- und Rechnungswesen“ sowie „Prüfung der Eröffnungsbilanz bzw. des Jahresabschlusses“ und „Besteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts“ können Sie sich über nachstehenden Link herunterladen:

[Download Produktblatt "Neues Haushalts- und Rechnungswesen"](#)

[Download Produktblatt "Prüfung der Eröffnungsbilanz und des Jahresabschlusses"](#)

[Download Produktblatt "Besteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts"](#)

### Ihre Ansprechpartner

WP/StB Uwe Lezius  
Rechtsanwalt  
Telefon: 0251-92208-208  
[uwe.lezius@curacon.de](mailto:uwe.lezius@curacon.de)

StB Christoph Beine  
Telefon: 0211-688759-30  
[christoph.beine@curacon.de](mailto:christoph.beine@curacon.de)

WP/StB Holger Averbek  
Telefon: 0251-92208-223  
[holger.averbeck@curacon.de](mailto:holger.averbeck@curacon.de)

Dipl.-Kfm. Matthias Borchers  
Telefon: 0251-92208-201  
[matthias.borchers@curacon.de](mailto:matthias.borchers@curacon.de)

[zurück](#)

### Kontakt

Münster  
Scharnhorststraße 2  
48151 Münster  
Tel. 0251/92208-0  
Fax 0251/92208-250  
E-Mail: [zentraleMS@curacon.de](mailto:zentraleMS@curacon.de)

Berlin  
Ziegelstraße 30  
10117 Berlin  
Tel. 030/2830550-0  
Fax 030/2830550-5  
E-Mail: [zentraleB@curacon.de](mailto:zentraleB@curacon.de)

Darmstadt  
Pfungstädter Straße 100A  
64297 Darmstadt  
Tel. 06151/27891-0  
Fax: 06151/27891-15  
[zentraleDA@curacon.de](mailto:zentraleDA@curacon.de)

Düsseldorf  
Niederrheinstraße 16/16a  
40474 Düsseldorf  
Tel. 0211/688759-0  
Fax 0211/688759-50  
E-Mail: [zentraleD@curacon.de](mailto:zentraleD@curacon.de)

Hannover  
Otto-Brenner-Straße 9  
30159 Hannover  
Tel. 0511/590936-60  
Fax 0511/590936-90  
E-Mail: [zentraleH@curacon.de](mailto:zentraleH@curacon.de)

Nürnberg  
Südwestpark 60  
90449 Nürnberg  
Tel. 0911/94143-6  
Fax 0911/94143-88  
[zentraleN@curacon.de](mailto:zentraleN@curacon.de)

Rendsburg  
Holstenstraße 5  
24768 Rendsburg  
Tel. 04331/1294-0  
Fax 04331/72574  
[zentraleRD@curacon.de](mailto:zentraleRD@curacon.de)

Stuttgart  
Presselstraße 29  
70191 Stuttgart  
Tel. 0711/25587-0  
Fax 0711/25587-30  
E-Mail: [zentraleS@curacon.de](mailto:zentraleS@curacon.de)



München  
Leopoldstraße 244  
80807 München  
Tel. 089/208039-303  
Fax 089/208039-304  
E-Mail: [zentraleM@curacon.de](mailto:zentraleM@curacon.de)

### Impressum

**CURACON GmbH**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
Scharnhorststraße 2  
48151 Münster  
Tel.: 02 51/9 22 08-0  
Fax: 02 51/9 22 08-250

E-Mail: [zentraleMS@curacon.de](mailto:zentraleMS@curacon.de)

Registergericht: Amtsgericht Münster  
Registernummer: B 1729

Brauchen Sie mehr Informationen oder haben Sie weitere Fragen? Dann senden Sie uns bitte eine E-Mail an:  
[Jutta.Hegenbart@curacon.de](mailto:Jutta.Hegenbart@curacon.de)

[zurück](#)