



Gemeindeprüfungsanstalt  
Baden-Württemberg

**GPA-Mitteilung 3/2013**

**Az. 911.14**

15.07.2013

## **Nachweis der liquiden Mittel von Sonderkassen im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)**

### **1 Einrichtung von Sonderkassen**

Für Sonder- und Treuhandvermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind nach § 98 Satz 1 GemO Sonderkassen einzurichten. Dies betrifft insbesondere

- Eigenbetriebe (§ 96 Abs. 1 Nr. 3 GemO i.V.m. § 12 Abs. 1 Satz 1 EigBG) und
- rechtlich selbständige örtliche Stiftungen (§ 97 Abs. 1 GemO).

Die Sonderkassen sollen nach § 98 Satz 2 GemO mit der Gemeindekasse verbunden werden (sogen. **verbundene Sonderkasse**<sup>1</sup>). Diese Sollvorschrift lässt den nötigen Spielraum, um eine den jeweiligen Umständen angepasste zweckmäßige und wirtschaftliche Lösung zu treffen.

Zunächst ist also zu klären, ob eine organisatorisch eigenständige oder eine verbundene Sonderkasse geführt werden soll. Bei der verbundenen Sonderkasse ergeben sich wiederum unterschiedliche Teilausprägungen (z. B. Verwendung getrennter oder gemeinsamer Girokonten). Die Ausgestaltung der Sonderkasse hängt aber auch von den eingesetzten DV-Verfahren ab.

Generell gilt es, die für die jeweilige Gemeinde „optimale“ Lösung in Bezug auf die **Ordnungsmäßigkeit der Führung der Kassengeschäfte und die Wirtschaftlichkeit der Verwaltungsabläufe** (§ 77 Abs. 2 GemO) zu finden. Insbesondere ist darauf zu achten, dass Medienbrüche vermieden werden, da damit oft Fehlerquellen und unwirtschaftliche Geschäftsprozesse verbunden sind (z. B. durch notwendige manuelle Nacharbeiten in der DV-Buchführung).

---

<sup>1</sup> Im allgemeinen Sprachgebrauch wird oft auch der Begriff der „Einheitskasse“ verwendet.

Führt die Gemeinde ihr Rechnungswesen nach dem NKHR, so ergeben sich im Zusammenhang mit der Einrichtung einer verbundenen Sonderkasse rechtliche Fragestellungen, die nachfolgend dargestellt werden.

## **2 Verbundene Sonderkasse, Nachweis der liquiden Mittel**

### **2.1 Sichtweise der Gemeinde**

Dadurch, dass die Gemeinde(kasse) die liquiden Mittel des Eigenbetriebs aufgrund einer Beauftragung nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 2 GemKVO verwaltet, findet keine „Übertragung“ dieser Mittel in die Vermögensrechnung (Bilanz) der Gemeinde statt. Eine solche Handhabung würde zu einem unzutreffenden Bild der Vermögenslage der Gemeinde führen (§ 95 Abs. 1 Satz 4 GemO). Auch fließen die Zahlungsvorgänge, welche den Eigenbetrieb betreffen, nicht in die Finanzrechnung der Gemeinde ein. Die Gemeindekasse wird im Wesentlichen auf Grundlage der Kassenanordnungen des Eigenbetriebs tätig (ggf. unter Anwendung der Sonderregelung nach § 27 Abs. 1 Satz 2 GemKVO).

### **2.2 Sichtweise des Eigenbetriebs**

Der Eigenbetrieb ist finanzwirtschaftlich als Sondervermögen der Gemeinde gesondert zu verwalten und nachzuweisen (§ 12 Abs. 1 Satz 1 EigBG). Der Nachweis der anteiligen liquiden Mittel hat in der Bilanz des Eigenbetriebs zu erfolgen.<sup>1</sup>

Soweit der Eigenbetrieb die Kommunale Doppik anwendet (§ 12 Abs. 1 Satz 3 EigBG), sind unabhängig von der Ausgestaltung der verbundenen Sonderkasse die Zahlungsströme stets über die Finanzrechnung des Eigenbetriebs abzubilden.

## **3 Ausprägungen einer Sonderkasse**

### **3.1 Eigenständige Sonderkasse**

Die Sonderkasse des Eigenbetriebs nimmt die Kassengeschäfte organisatorisch getrennt von der Gemeindekasse wahr. Es sind hierzu getrennte Girokonten bei der Hausbank eingerichtet. Die jeweiligen Kassengeschäfte des Eigenbetriebs und der Gemeinde beeinflussen sich gegenseitig nicht.

---

<sup>1</sup> Position B. IV. Aktivseite gemäß Anlage 1 zu § 8 Abs. 1 Satz 1 EigBVO; Position 1.3.9 Aktivseite gemäß § 12 Abs. 1 Satz 3 EigBG i. V. m. Anlage 22 zu § 52 GemHVO bei entsprechender Anwendung der Kommunalen Doppik.

Die Verpflichtung zur Durchführung eines (förmlichen) Tagesabschlusses nach § 22 GemKVO besteht für die Sonderkasse nicht (§ 27 Abs. 1 Satz 3 GemKVO). Unabhängig davon stimmt die Sonderkasse die Kontoauszüge im Rahmen der (i. d. R.) täglichen Abschlussarbeiten mit den Büchern (des Eigenbetriebs) ab.

### 3.2 Verbundene Sonderkasse, getrennte Girokonten

Die Gemeindekasse erledigt die Aufgaben der Sonderkasse des Eigenbetriebs als **fremdes Kassengeschäft** i. S. von § 2 GemKVO, wobei für die Gemeinde und den Eigenbetrieb jeweils getrennte Girokonten eingerichtet sind.

Ein Sonderfall der verbundenen Sonderkasse mit getrennten Girokonten ist das sogen. **Cashpooling**. Für die Abwicklung des Zahlungsverkehrs des Eigenbetriebs und der Gemeinde sind zwar separate Girokonten eingerichtet. Bei der Bank werden diese Konten aber in einem Liquiditätsverbund geführt. Der Soll-Bestand auf einem Konto kann somit mit einem Haben-Bestand (Guthaben) auf dem anderen Konto ausgeglichen werden, ohne dass hierfür Zinsen gegenüber der Bank anfallen. Die aufgrund des Liquiditätsausgleichs (intern) berechneten Zinsen sind zwischen Gemeinde und Eigenbetrieb zu vergüten (§ 13 EigBVO).

Sämtliche den Eigenbetrieb betreffenden Geschäftsvorfälle, einschließlich des damit verbundenen Zahlungsverkehrs, werden von der Gemeindekasse über das Rechnungswesen des Eigenbetriebs abgewickelt. Die Gemeindekasse nutzt insoweit das DV-Buchführungssystem des Eigenbetriebs.<sup>1</sup> Das Rechnungswesen der Gemeinde wird nicht tangiert.

Die liquiden Mittel des Eigenbetriebs müssen im Tagesabschluss der Gemeinde (§ 22 GemKVO) nicht zwingend mit abgebildet werden. Die Gemeindekasse ist gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 GemKVO auch nicht verpflichtet, für den Eigenbetrieb einen eigenen Tagesabschluss nach § 22 GemKVO zu fertigen (im Übrigen siehe aber Ziffer 3.1).

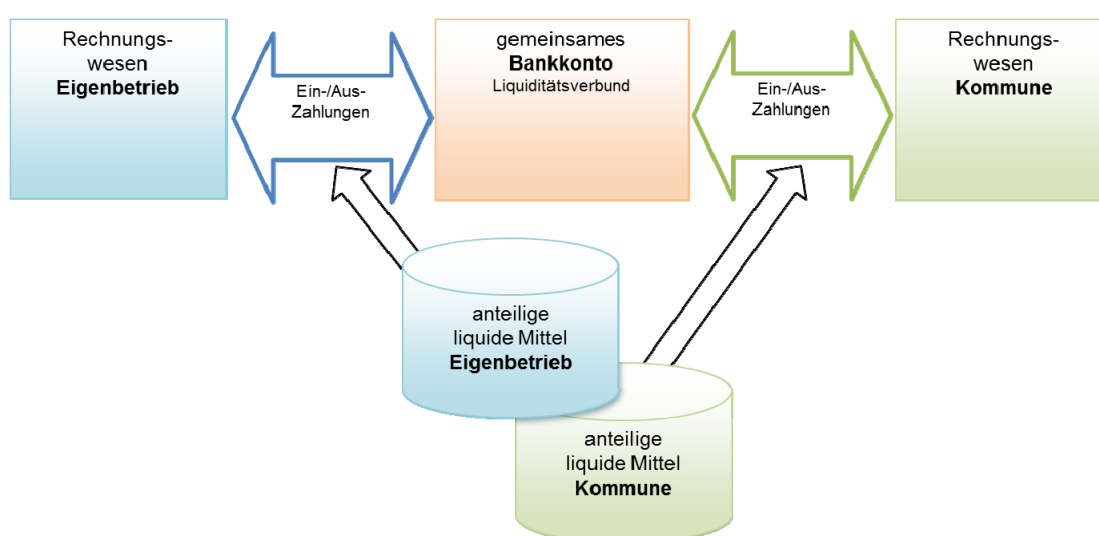
---

<sup>1</sup> Als DV-Buchführungssystem in diesem Sinne ist nicht nur ein separates DV-Verfahren zu verstehen, sondern auch eine eigenständige „bilanzierende Einheit“, die dv-technisch abgebildet wird (z. B. Mandant, Buchungskreis, Geschäftskreis o. Ä.).

### 3.3 Verbundene Sonderkasse, gemeinsames Girokonto

#### 3.3.1 Grundlegende Systematik

Bei der nachfolgenden Fallkonstellation erledigt die Gemeindekasse die Aufgaben der Sonderkasse des Eigenbetriebs ebenfalls als fremdes Kassengeschäft. Allerdings wird der Zahlungsverkehr des Eigenbetriebs über ein gemeinsames Girokonto (oder mehrere gemeinsame Girokonten), i. d. R. das Konto (die Konten) der Gemeinde, abgewickelt.



Durch das Zusammenführen der liquiden Mittel der Gemeinde und des Eigenbetriebs auf einem gemeinsamen Girokonto wird ein Liquiditätsverbund geschaffen. Dadurch können u. U. notwendige Kassenkreditaufnahmen zur Liquiditätssicherung vermieden und nicht benötigte Kassenmittel zu günstigeren Konditionen angelegt werden. Guthabenzinsen sind anteilig entsprechend den jeweiligen Liquiditätsbeständen aufzuteilen. Entstandene Zinsgewinne bzw. -verluste sind zwischen Gemeinde und Eigenbetrieb zu vergüten (siehe Ziffer 3.2).

#### 3.3.2 Gemeinsamer Tagesabschluss (§ 22 GemKVO)

Da der **Kassenistbestand** (§ 22 Abs. 1 Satz 1 GemKVO) sowohl die Kassenmittel (des Kernhaushalts) der Gemeinde, als auch die des Eigenbetriebs umfasst, ist zwingend ein gemeinsamer Tagesabschluss zu erstellen, der sämtliche Zahlungsströme der Gemeinde und der verbundenen Sonderkasse umfasst. Die Buchführung muss dabei so aufgebaut sein, dass die zwangsläufige Fortschreibung der Vermögens- und Schuldenteile, einschließlich der für den Nachweis der Zahlungsmittel eingerichteten Bestandskonten (Kassensollbestand), gegeben ist.

Dies ist nur dann sichergestellt, wenn in den Büchern des Eigenbetriebs die liquiden Mittel (grundsätzlich) täglich nachgewiesen werden. Es ist beispielsweise nicht ausreichend, wenn die liquiden Mittel des Eigenbetriebs während des Jahres in den Büchern der Gemeinde dargestellt und diese lediglich zum Jahresende anteilig auf den Eigenbetrieb bilanziell „zurückübertragen“ werden.

Die Einzahlungen sollten deshalb, ausgehend vom gemeinsamen Elektronischen Kontoauszug (da ein Girokonto), durch eine entsprechend eingerichtete Heuristik den jeweiligen Rechnungssystemen (Buchführungssystemen) maschinell unterstützt zugeordnet werden. Nur ungeklärte Zahlungseingänge können (bis zur zeitnahen endgültigen Klärung) im Buchführungssystem der Gemeinde „geparkt“ werden.

Der **Kassensollbestand** im Tagesabschluss ergibt sich aus der Summe der Bestände der für den Nachweis der Zahlungsmittel eingerichteten Bestandskonten in den jeweiligen Buchführungssystemen der Gemeinde und des Eigenbetriebs. Dieser ist dem (gemeinsamen) Kassennistbestand (Kontoauszug) gegenüberzustellen. Der Kassensollbestand ist wiederum mit dem **Saldo der Finanzrechnungskonten** abzugleichen. Dabei ist zu beachten, dass auch bei einem gemeinsamen Girokonto die Zahlungsvorgänge, welche den Eigenbetrieb betreffen, nicht in die Finanzrechnung der Gemeinde mit einfließen. Insoweit dürfen diese bei der Gemeinde auch nicht als haushaltsunwirksame Ein- bzw. Auszahlungen abgebildet (gebucht) werden.

Für den Tagesabschluss ergeben sich in Bezug auf die Abstimmung mit der (den) Finanzrechnung(en) folgende Konstellationen:

- a) Der Eigenbetrieb führt seine Bücher nach der kaufmännischen doppelten Buchführung (§ 6 Abs. 1 EigBVO).<sup>1</sup> Eine Finanzrechnung wird nicht geführt.

In diesem Fall weist der Saldo der Finanzrechnungskonten lediglich den Zahlungsmittelbestand des Kernhaushalts der Gemeinde aus. Insoweit ist nur der Kassensollbestand der Gemeinde dem Finanzrechnungssaldo (der Gemeinde) gegenüberzustellen. Dieser Abstimmung muss als Konsequenz aus § 93 GemO stets der oben erwähnte Abgleich des Gesamt-Kassensollbestands aus den Buchführungssystemen der Gemeinde und des Eigenbetriebs mit dem gemeinsamen Kassennistbestand (Kontoauszug) vorausgehen.

Ggf. kann es zweckmäßig sein, für den Eigenbetrieb „technische“ Finanzrechnungskonten mitzuführen und zur Erleichterung der Abstimmung den dortigen (technischen) Saldo im Tagesabschluss mit auszuweisen. In dieser Konstellation führt der Eigenbetrieb lediglich aus dv-technischer Sicht eine Finanzrechnung (z. B. über ein „technisches“ Konto für Einzahlungen und eines für Auszahlungen).

---

<sup>1</sup> Auf die Buchführungsvariante „eine der kaufmännischen Buchführung entsprechende Verwaltungsbuchführung“ (§ 6 Abs. 1 Satz 1 EigBVO) wird hier nicht näher eingegangen.

Denkbar ist auch, dass in dieser Fallkonstellation der Kassensollbestand der Gemeinde und des Eigenbetriebs zur Erleichterung der Abstimmroutine im Tagesabschluss in einer Summe ausgewiesen wird, wenn die liquiden Mittel des Eigenbetriebs daneben nachrichtlich im Tagesabschluss mit aufgeführt sind.

- b) Der Eigenbetrieb wickelt das Rechnungswesen in entsprechender Anwendung der Kommunalen Doppik ab (§ 12 Abs. 1 Satz 3 EigBG). Die anteiligen Zahlungsströme werden in der Finanzrechnung des Eigenbetriebs abgebildet. In diesem Fall sind beide Finanzrechnungssalden zusammenzuführen und den ebenfalls zusammengeführten Kassensollbeständen gegenüberzustellen.

Gerade vor dem Hintergrund des Tagesabschlusses zeigt sich die Komplexität, welche sich durch die Verwendung eines gemeinsamen Girokontos ergibt. Soweit ein solches aus praktischen Erwägungen nicht zwingend erforderlich ist, sollte darauf verzichtet werden.

### 3.3.3 „Kassenkredit“ des Eigenbetriebs an die Gemeinde

Beispiel:

Anteiliger Bestand Eigenbetrieb: 200 TEUR  
 Anteiliger Bestand Gemeinde: -50 TEUR  
 Gesamtbestand Girokonto: 150 TEUR

Die anteiligen liquiden Mittel des Eigenbetriebs sind in diesem Beispiel mit 200 TEUR um 50 TEUR höher als der ausgewiesene (Gesamt-) Bestand auf dem Girokonto. Die anteiligen liquiden Mittel der Gemeinde sind entsprechend negativ (- 50 TEUR). Die Gemeinde nimmt 50 TEUR quasi als „Kassenkredit“ in Anspruch.

Bilanzielle Darstellung:

Gemeinde				Eigenbetrieb			
Aktiva		Passiva		Aktiva		Passiva	
<b>17</b>			<b>2799</b>	<b>1691</b>			
Liquide Mittel	0	Verb. Eigenbetrieb	+50	Ford. Gemeinde	+50	Liquide Mittel	+150

In der Vermögensrechnung (Bilanz) der Gemeinde wird eine Verbindlichkeit gegenüber dem Eigenbetrieb ausgewiesen. Der Eigenbetrieb hat demzufolge eine Forderung gegenüber der Gemeinde. Sein bilanzieller Kassenbestand ist um diesen Betrag vermindert. Gegen eine dem vorausgehende unterjährige Abwicklung des Vorgangs unter den liquiden Mitteln (Kontengruppe 17) bestehen, nicht zuletzt aus praktischen Erwägungen, keine Bedenken.

Die Inanspruchnahme des „Kassenkredits“ bei der Gemeinde (buchhalterisch zum Jahresende) führt zu einem Mittelzufluss in der dortigen Finanzrechnung (Kontenart 693) und beim Eigenbetrieb (soweit dort eine Finanzrechnung geführt wird) zu einem entsprechenden Mittelabfluss (Kontenart 799).