



# Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)

## 4.1

### Anforderungen für die Erstellung der Eröffnungsbilanz

**Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Vermögensrechnung (Bilanz) beziehen.**

Nach den Schluss- und Übergangsvorschriften des Art. 13 Abs. 5 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts (HHRefG) ist zum 01.01. des ersten Haushaltsjahres, in dem die Haushaltswirtschaft auf das NKHR umgestellt wird, eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Danach sind auch auf die Eröffnungsbilanz die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften (§§ 95 und 95 b GemO) entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Vermögensrechnung (Bilanz) beziehen. Nach Auffassung der GPA ergeben sich daraus insbesondere folgende Erfordernisse:

#### Vorlage

Die Eröffnungsbilanz ist nach Feststellung der letzten kameralen Jahresrechnung, spätestens bis zum Ende des ersten doppelischen Haushaltsjahres der Rechtsaufsichtsbehörde, der zuständigen Prüfungsbehörde (§ 113 GemO) und ggf. dem Rechnungsprüfungsamt vorzulegen. Die (endgültige) Eröffnungsbilanz ist vom Bürgermeister unter Angabe des Datums zu unterschreiben.

#### Örtliche Prüfung

Die örtliche Prüfung der Jahresabschlüsse ist Voraussetzung für die Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses durch den Gemeinderat bzw. den Kreistag (§§ 109 bis 111 GemO, § 48 LKrO). Entsprechendes gilt somit

auch für die Eröffnungsbilanz, die für die Feststellung innerhalb von sechs Monaten nach Vorlage vom Rechnungsprüfungsamt geprüft werden soll (Art. 13 Abs. 5 Satz 4 HHRefG). Bei Ausschöpfung der Aufstellungs- und Prüfungsfrist kann die Eröffnungsbilanz somit frühestens zum 30.06. des Folgejahres festgestellt werden. Mit diesem Stichtag endet allerdings auch die Aufstellungsfrist des ersten doppelischen Jahresabschlusses, dessen maßgebliche Grundlage die Eröffnungsbilanz darstellt. Deshalb ist die Aufstellungsfrist für die Eröffnungsbilanz durch die Verwaltung unbedingt einzuhalten, damit das Rechnungsprüfungsamt die örtliche Prüfung möglichst frühzeitig vornehmen und der erste doppelische Jahresabschluss auf geprüften Bestandwerten beruhen kann.

Die örtliche Prüfung durch das Rechnungsprüfungsamt kann durch die Einschaltung Dritter unterstützt, aber nicht durch deren Handlungen ersetzt werden.

#### Überörtliche Prüfung

Die Prüfung der Eröffnungsbilanz soll von der überörtlichen Prüfungsbehörde zusammen mit dem ersten doppelischen Jahresabschluss innerhalb eines Jahres nach Ende des Haushaltsjahres vorgenommen werden (Art. 13 Abs. 5 Satz 4 HHRefG). Dieses Zeitfenster ist zu eng und sollte im Rahmen der Evaluation des NKHR erweitert werden.

#### Feststellung

Die Eröffnungsbilanz ist wie der Jahresabschluss durch den Gemeinderat bzw. Kreistag festzustellen (Art. 13 Abs. 5 Satz 2 HHRefG i.V.m. §§ 95 b Abs. 1 Satz 2 und 39 Abs. 2 Nr. 14 GemO bzw. i.V.m. § 48 und § 34 Abs. 2 Nr. 12 LKrO). Die Feststellung hat nach den Vorschriften über den Jahresabschluss innerhalb eines halben Jahres nach der Vorlage/Aufstellung zu erfolgen, also bis zum

30.06. des Folgejahres. Somit ist die Eröffnungsbilanz grundsätzlich vor dem ersten doppelischen Jahresabschluss festzustellen. Eine gemeinsame Feststellung ist möglich, wenn auch der Jahresabschluss bis zum 30.06. des Folgejahrs festgestellt werden kann.

### Ortsübliche Bekanntgabe und öffentliche Auslegung

Für die ortsübliche Bekanntgabe der Feststellungsbeschlüsse und öffentliche Auslegung der Jahresabschlüsse sind zwar keine Fristen festgelegt. Als Teil des Feststellungsverfahrens erfolgen sie aber im Anschluss an den Feststellungsbeschluss. Dasselbe gilt auch für die Eröffnungsbilanz. Der Feststellungsbeschluss ist somit anschließend ortsüblich bekanntzugeben, die Eröffnungsbilanz an sieben Tagen öffentlich auszulegen.

## 4.2

### Ansatzwahlrechte in der Eröffnungsbilanz

#### 4.2.1

#### Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse

**Das Ansatzwahlrecht sollte nur dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch keine Refinanzierungsschwierigkeiten zu befürchten sind.**

#### Rechtslage

In der Vermögensrechnung (Bilanz) sind u.a. die Abgrenzungsposten vollständig auszuweisen (§ 95 Abs.1 GemO; § 40 Abs. 1 GemHVO). Darunter fallen auch geleistete Investitionszuschüsse (aktiver Bilanzposten 2.2). Allerdings besteht für deren Ansatz in der Eröffnungsbilanz für die bis zu diesem Zeitpunkt gewährten Zuschüsse ein einmaliges Wahlrecht (§ 62 Abs. 6 S. 2 GemHVO). Später geleistete Investitionszuschüsse sollen als Sonderposten in der Vermögensrechnung (Bilanz) ausgewiesen und entsprechend dem Zuwendungsverhältnis abgeschrieben werden (§ 40 Abs. 4 GemHVO). Sie werden im Rahmen von Investitionsförderungsmaßnahmen (§ 61 Nr. 22 GemHVO) vor allem für Investitionen Dritter (z. B. Zweckverbände, Beteiligungsgesellschaften, Vereine, Kirchen) und für Investitionen der Sondervermögen der Kommunen mit Sonderrechnung (Eigenbetriebe) gewährt. In Frage kommen hauptsächlich

- Investitionszuschüsse an Krankenhausgesellschaften und Krankenhausbetriebe,
- Vermögensumlagen an Zweckverbände zur Finanzierung bestimmter Maßnahmen, wenn deren Abschreibungen nicht über Umlagen oder Entgelte refinanziert werden, wie regelmäßig bei kameraler Haushaltsführung des ZV und
- Baukostenzuschüsse z. B. für vereinseigene Sportanlagen, kirchliche Kindergärten u. ä..

Sie stellen beim Empfänger „erhaltene Investitionszuschüsse“ dar und sind in dessen Bilanz auf der Passivseite als Sonderposten auszuweisen und zur künftigen Verminderung der Belastungen aus Abschreibungen des bezuschussten Vermögensgegenstands entsprechend seiner (durchschnittlichen) Nutzungsdauer ertragswirksam aufzulösen oder aktivisch von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen (Netto-Methode).

Zu unterscheiden sind die geleisteten Investitionszuschüsse von den Beteiligungseinlagen (aktive Bilanzposten 1.3.1 bis 1.3.3), die den Unternehmen i.d.R. zu Verstärkung des Eigenkapitals ohne Bindung an eine spezielle Maßnahme gewährt werden. Sie sind ferner von den sofort ergebniswirksamen Zuschüssen für konsumtive Zwecke und Verlustabdeckungen zu unterscheiden, die in der Ergebnisrechnung darzustellen sind.

#### Zweckmäßigkeit des Wahlrechts

Das Ansatzwahlrecht in der Eröffnungsbilanz ist betragsmäßig nicht begrenzt. Ausschlaggebend für die Zulassung dieser Vereinfachungsmöglichkeit ist der i.d.R. mit der Erfassung verbundene unverhältnismäßige Aufwand der von den Kommunen in der Vergangenheit üblicherweise gewährten zahlreichen, meist geringwertigen Investitionszuschüsse gewesen, mit unwesentlichen Auswirkungen auf den künftig darzustellenden Ressourcenverbrauch. Vor diesem Hintergrund sollte deshalb bei betragsmäßig bedeutenden Investitionszuschüssen die Ausübung des einmaligen Wahlrechts in der Eröffnungsbilanz auf seine Auswirkungen, vor allem hinsichtlich notwendiger Refinanzierungsmöglichkeiten hinterfragt werden.

Nach Auffassung der GPA sollte vom Wahlrecht kein Gebrauch gemacht werden, wenn für die Gewährung größerer Investitionszuschüsse Kredite aufgenommen wurden und dafür noch Tilgungszahlungen zu leisten sind. Dasselbe gilt für gebührenfinanzierte Einrichtungen,

wenn Teilaufgabenbereiche wie die Abwasserreinigung auf einen Zweckverband übertragen und zur Finanzierung dessen Anlagevermögens Investitionszuschüsse in Form von Vermögensumlagen gewährt worden sind. Sofern im Rahmen der Betriebskostenumlageerhebung keine Abschreibungen des Anlagevermögens erhoben werden, muss der Investitionszuschuss bei der Gemeinde abgeschrieben werden. Ansonsten können die gebührens-fähigen Kosten der Abwasserbeseitigung nicht vollständig dargestellt werden.

#### **Zuständigkeit für Entscheidung über die Ausübung des Ansatzwahlrechts**

Die Ausübung des Wahlrechts hat bei Investitionszuschüssen weitreichende Auswirkungen. Insofern ist die Entscheidung kein Geschäft der laufenden Verwaltung mehr, so dass ein Gemeinderatsbeschluss bzw. ein Beschluss des Kreistags erforderlich ist. Der Verzicht kann sich auf sämtliche geleistete Zuschüsse beziehen oder bestimmte Zuschüsse ausnehmen.

#### 4.2.2

### **Wahlrückstellungen**

#### **i.S.v. § 41 Abs. 2 GemHVO**

**Beim Ansatz von Wahlrückstellungen kann sich eine gewisse Stetigkeit ergeben.**

Nach § 90 Absatz 2 GemO sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmte Aufwendungen Rückstellungen zu bilden. Die Rückstellungsbildung dient der periodengerechten Abgrenzung des Ressourcenverbrauchs, wenn Aufwendungen in der laufenden Rechnungsperiode wirtschaftlich verursacht sind, jedoch erst später zu Auszahlungen führen. Konkretisiert wird diese gesetzliche Verpflichtung in § 41 Abs. 1 und 2 GemHVO. Danach sind für bestimmte Sachverhalte zwingend Pflichtrückstellungen zu bilden (Altersteilzeit, Unterhaltsvorschüsse, Nachsorgeaufwand, Gebührenüberschüsse, Altlasten, drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährverträgen und Gerichtsverfahren), während für andere Sachverhalte ein Ansatzwahlrecht besteht, **sofern die grundsätzlichen Ansatzvoraussetzungen erfüllt sind.**

Bezüglich des Ansatzwahlrechts wird immer wieder die Zweckmäßigkeit von Wahlrückstellungen hinterfragt.

Dazu ist nach Auffassung der GPA zwischen Rückstellungen für ständig wiederkehrende und unregelmäßige Sachverhalte zu unterscheiden. Der Ansatz von Wahlrückstellungen bei ständig wiederkehrenden Sachverhalten, wie z. B. Urlaubs- und Gleitzeitüberträgen, ist dann sinnvoll, wenn er bereits in der Eröffnungsbilanz erfolgt und kontinuierlich fortgesetzt wird. Ansonsten entstehen beim zwischenzeitlichen Ansatzverzicht durch den Auflösungsertrag und bei einem etwaigen späteren Neuan-satz durch den Zuführungsaufwand u.U. erhebliche Auswirkungen auf die jeweiligen Rechnungsergebnisse, so dass der Ressourcenverbrauch in diesen Haushaltsjahren gerade nicht periodengerecht ausgewiesen werden kann.

Beim stetigen Ansatz ist allerdings auch zu berücksichtigen, dass bei einer Neubewertung der Rückstellung durch Verbrauch/Auflösung und Neuzuführung im selben Haushaltsjahr nur der jeweilige Differenzbetrag ergebnis-wirksam wird, der i. d. R. in Bezug auf das Rechnungsergebnis geringfügig und unwesentlich ist. Bei der o. g. Rückstellung für Urlaubs- und Gleitzeitüberträge müssen außerdem die entsprechenden Teilbeträge auf die jeweiligen Teilhaushalte, Produktbereiche, Produktgruppen und ggf. Produkte aufgeteilt werden, was nur mit einem ver-hältnismäßig hohen Verwaltungs- und Verrechnungsaufwand möglich ist. Insofern kann auch davon ausgegangen werden, dass der hohe Darstellungsaufwand wegen des regelmäßig zu vernachlässigenden geringen Erkenntniswerts des Ansatzes solcher Rückstellungen kaum zu rechtfertigen ist.

Somit bietet sich bei ständig wiederkehrenden Sachverhalten infolge der aufgezeigten Beurteilungen die Ausübung des Ansatzwahlrechts in der Weise an, dass entweder auf den Ansatz gänzlich verzichtet oder der Ansatz ständig fortgeführt wird. Bei unregelmäßigen Sachverhalten (z. B. bei Schadenersatzansprüchen Dritter) ist diese Sichtweise allerdings nicht zutreffend.

#### 4.3

### **Liquiditätssicherung, Liquiditätsvorsorge**

**Der Liquiditätsplan kommt auch im NKHR besondere Bedeutung zu.**

Die Sicherstellung der notwendigen Liquidität durch die Kommune ist auch im Neuen Kommunalen Haushaltsrecht von essentieller Bedeutung. In der Kameralistik wurde durch das zwingende Gebot des Haushaltsaus-

gleichs<sup>1</sup> und die Vorhaltung einer sog. Liquiditätsreserve<sup>2</sup> die für die Aufgabenerfüllung notwendige Liquidität (formal) sichergestellt. Das neue kommunale Haushaltsrecht kennt weder eine Ausgleichsverpflichtung für den Finanzhaushalt, noch eine ausdrückliche Verpflichtung zur Ansammlung einer Liquiditätsreserve. Eine Verpflichtung, die zur Leistung von Auszahlungen erforderliche Liquidität rechtzeitig (zu den Fälligkeitstagen) in ausreichender Höhe vorzuhalten, ergibt sich aus § 89 Abs. 1 GemO i.V.m. § 22 GemHVO. Sie ist u.a. Ausfluss des Grundsatzes der stetigen Aufgabenerfüllung, § 77 Abs. 1 GemO.

Die Planung der Zahlungsvorgänge erfolgt im Finanzhaushalt; der Nachweis derselben in der Finanzrechnung. Haushaltsübertragungen (§ 61 Nr. 18 GemHVO)<sup>3</sup> belasten nicht mehr das abgelaufene Haushaltsjahr. Sie lösen in Folgejahren Aufwendungen und Auszahlungen aus und werden erst dann ergebnis- und/ oder finanzwirksam und führen zu entsprechenden Liquiditätsabflüssen. Insofern unterscheidet sich die Kameralistik von der Kommunalen Doppik. Eine vollständige und vorausschauende Liquiditätsplanung ist auch vor diesem Hintergrund zwingend.

Liquide Mittel können in Form des Kassenbestands oder als Geldanlagen vorhanden sein.

Zur **Überbrückung** bereits im Finanzhaushalt veranschlagter Einzahlungen sind unter den Voraussetzungen des § 89 Abs. 2 und 3 GemO Kassenkredite zulässig. Andere Mittel, die vorrangig für die Kassenverstärkung einzusetzen sind, sind z. B. die noch nicht verbrauchten und liquiditätsmäßig noch vorhandenen Rückstellungen.

Den Forderungen des § 89 Abs. 1 GemO wird die Kommune nur Rechnung tragen können, wenn sie rechtzeitig Liquiditätsreserven ansammelt und vorhält. Ansonsten muss sie dauerhaft auf teure Kassenkredite zurückgreifen. Über die Höhe der Liquiditätsreserve ist entsprechend der örtlichen Gegebenheiten/Besonderheiten von der Kommune selbst zu entscheiden. Der Überwachung der Einzahlungen und Forderungen (§ 26 GemHVO) kommt in diesem Zusammenhang besondere Bedeutung zu. Die Liquiditätsreserve kann allerdings nicht durch In-

<sup>1</sup> Nach § 80 Abs. 2 GemO-a.F. war der Haushaltsplan in einen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt zu gliedern und in Einnahme und Ausgabe auszugleichen.

<sup>2</sup> § 20 Abs. 2 GemHVO-a.F.

<sup>3</sup> Die Zulässigkeit der Übertragbarkeit beurteilt sich nach § 21 GemHVO.

anspruchnahme eines Finanzierungskredits (§ 87 GemO) aufgebaut werden. Dies wäre rechtswidrig und würde mit den haushaltsrechtlichen Bestimmungen nicht in Einklang stehen.

#### 4.4

### Kreditfinanzierung – Kreditobergrenze

**Für die Aufnahme von Finanzierungskrediten gelten sowohl in der Kameralistik als auch in der kommunalen Doppik die gleichen Voraussetzungen – sie wurden im NKHR weder verschärft noch erleichtert.**

Vor dem Hintergrund, dass Kreditfinanzierungen künftige Haushaltsjahre mit Zinsaufwendungen sowie Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Zinsen) und Finanzierungstätigkeit (Kredittilgung) belasten und damit den kommunalen Gestaltungsspielraum einengen, möglicherweise sogar die stetige Aufgabenerfüllung gefährden, hat der Gesetzgeber die Voraussetzungen für die Aufnahme von Krediten restriktiv festgelegt. Kreditaufnahmen sind sowohl in der Kameralistik als auch in der kommunalen Doppik nur unter den Voraussetzungen der §§ 78 Abs. 3 und 87 Abs. 1 und 2 GemO als nachrangige Finanzierungsmittel (subsidiär) zugelassen. Mit der Umstellung auf das Neue Kommunale Haushaltsrecht ging keine Rechtsänderung einher; die Zulässigkeitsvoraussetzungen wurden weder verschärft, noch erleichtert.

Kreditfinanzierungen sind nach § 87 Abs. 1 GemO nur im Finanzhaushalt und nur für Investitionen (§ 61 Nr. 21 GemHVO), Investitionsförderungsmaßnahmen (§ 61 Nr. 22 GemHVO) und für Umschuldungen (§ 61 Nr. 42 GemHVO) zulässig. Für andere Zwecke ist eine Kreditaufnahme nicht zugelassen<sup>4</sup>. Auszahlungen des Ergebnishaushalts/ der Ergebnisrechnung dürfen nicht mit Krediten finanziert werden, ebenso nicht Auszahlungen für die ordentliche Tilgung von Krediten, die Abdeckung von Fehlbeträgen, die „Erwirtschaftung“ eines Finanzierungsmittelüberschusses im Finanzhaushalt, auch nicht zur Sicherung einer angemessenen Liquidität (Liquiditätsreserve).

<sup>4</sup> Reicht der Kassenbestand zur rechtzeitigen Leistung notwendiger Zahlungen nicht aus und muss er daher **vorübergehend** verstärkt werden, weil die dafür erforderlichen Einzahlungen bei der Gemeindekasse noch nicht eingegangen sind und die Kommune keine eigenen Mittel zur Kassenverstärkung bereitstellen kann, dürfen keine Finanzierungskredite, sondern unter den Voraussetzungen des § 89 GemO Kassenkredite aufgenommen werden.

Kreditaufnahmen sind außerdem nur zulässig, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre, § 78 Abs. 3 GemO. Damit kommt die Aufnahme von Krediten zur Finanzierung von Auszahlungen des Finanzhaushalts für Investitionen, Investitionsförderungsmaßnahmen und Umschuldungen nur in Frage, wenn alle anderen Deckungsmöglichkeiten des Finanzhaushalts ausgeschöpft sind. Vor der Veranschlagung bzw. Aufnahme von Krediten (§ 61 Nr. 28 GemHVO) ist daher zu prüfen, ob und inwieweit eine Finanzierung aus Überschüssen des Ergebnishaushalts, Investitionszuschüssen und Investitionsbeiträgen Dritter, Veräußerungserlösen und ähnlichen Entgelten oder Finanzierungsreserven (§ 61 Nr. 15 GemHVO) gedeckt werden kann. Sie gehen der Finanzierung durch Kredite vor.

Eine Ausnahme von der Subsidiarität der Kreditaufnahme für die Finanzierung der in § 87 Abs. 1 GemO

genannten Maßnahmen lässt § 78 Abs. 3 GemO für den Fall zu, dass eine andere Finanzierung wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Die Frage, ob eine anderweitige Finanzierung wirtschaftlich unzweckmäßig wäre, ist nicht auf haushaltswirtschaftliche Gesichtspunkte beschränkt. Sie ist auch unter gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Gesamtwirtschaftlich und haushaltswirtschaftlich unzweckmäßig wäre z. B. die Finanzierung von zusätzlichen Investitionen zum Zwecke der Förderung der konjunkturellen Entwicklung durch die Inanspruchnahme von Beständen des Kapitalvermögens, deren Anlage hoch verzinst wird, wenn der Kommune vom Staat niedriger verzinsliche Kredite aus Konjunkturprogrammen zur Verfügung gestellt werden können.

Der Nachweis der Einhaltung der Kreditobergrenze kann mit folgender Berechnung geführt werden:

### Berechnung Kreditobergrenze

BERECHNUNGSGRUNDLAGEN	BEISPIEL / EUR
Summe der Investitionen	28.500.000
zuzüglich Investitionsförderungsmaßnahmen	+ 2.000.000
zuzüglich Umschuldungen	+ 1.500.000
abzüglich <b>zweckgebundene</b> Einzahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen (staatliche Zuweisungen, Beiträge) sowie Tilgungshilfen	- 16.700.000
abzüglich eigene erübrigte Finanzierungsmittel aus laufender Verwaltungstätigkeit (= Zahlungsmittelüberschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit <b>abzüglich</b> ordentliche Tilgung und Rückstellungen)	- 10.000.000
abzüglich Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachvermögen	- 500.000
abzüglich nicht gebundene sonstige Finanzierungsmittelüberschüsse aus Vorjahren oder Finanzierungsreserven (§ 61 Nr. 15 GemHVO)	- 500.000
Kreditobergrenze	4.300.000