

## Kommunale Doppik

### 4.1

#### Stand der Umstellung der kommunalen Rechnungslegung in Baden-Württemberg auf die Kommunale Doppik<sup>1</sup>

Die aktuell fortgeschriebene Auswertung über den Umstellungsstand auf die Kommunale Doppik zeigt nach wie vor ein ernüchterndes Ergebnis: Bis zum 01. Januar 2020 müssen noch 695 kreisangehörige Gemeinden ihre Haushaltswirtschaft auf die Kommunale Doppik umstellen. Sollte die Umstellung nicht rechtzeitig gelingen, kann bei diesen Gemeinden keine

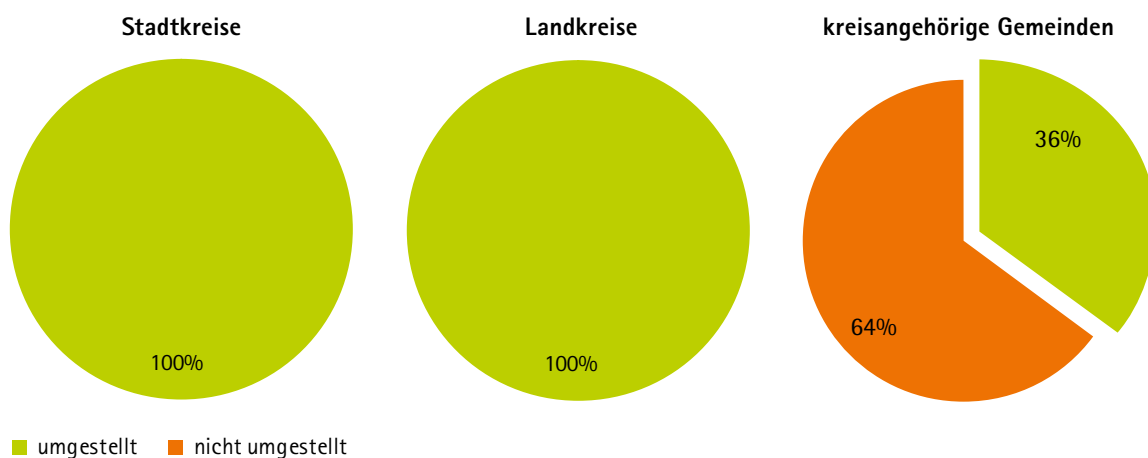
rechtmäßige Haushaltssatzung erlassen werden, so dass in Konsequenz die Einschränkungen einer vorläufigen Haushaltsführung greifen.

Im Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2015 hat die GPA erstmalig und dann jährlich fortgeschrieben über die jeweiligen Umstellungsstände (vollzogene bzw. konkret geplante Umstellungsprojekte) berichtet. Neben eigenen Erkenntnissen und Erhebungen bei den geprüften Kommunen fließen insbesondere auch die Ergebnisse entsprechender Umfragen bei den Regionalen Rechenzentren in die Daten mit ein. Für die aktuelle Fortschreibung dieser Zahlen konnte der bei bislang 96 kreisangehörigen Gemeinden offene bzw. nicht bekannte Umstellungszeitpunkt ermittelt werden.

Zum 01. Januar 2018 haben alle 35 Landkreise ihre Haushaltswirtschaft auf die Kommunale Doppik umgestellt. Bei den kreisangehörigen Gemeinden erhöhte sich zum Jahreswechsel 2017/2018 die Zahl der vollzogenen

1 Mit Abschluss der Evaluation spricht die GPA nicht mehr vom Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR), sondern von der Kommunalen Doppik. Ab dem 01. Januar 2020 ist die Kommunale Doppik die allein noch zulässige Form der Haushaltswirtschaft. „Eine Weiterführung der Haushaltswirtschaft nach kamerale Regeln im Jahr 2020 wäre ein aufsichtsrechtlich nicht hinnehmbarer rechtswidriger Zustand.“ (Landtagsdrucksache 16/3586)

#### Anteil der auf die Kommunale Doppik bis zum 01. Januar 2018 umgestellten Kommunen (eigene Erhebungen)



Umstellungen von 249 auf 397. Bezogen auf alle kreisangehörigen Gemeinden stieg der Anteil der „doppischen“ Kommunen damit von 23 % auf rd. 36 %. Andererseits bedeutet das aber auch, dass, nach derzeitiger Rechtslage, beinahe noch zwei Drittel (64%) der kreisangehörigen Gemeinden in den nächsten beiden Jahren ihre Haushaltswirtschaft umstellen müssen. Im Jahr 2017 konnte die Zahl der umgestellten Gemeinden nur um 13% gesteigert werden.

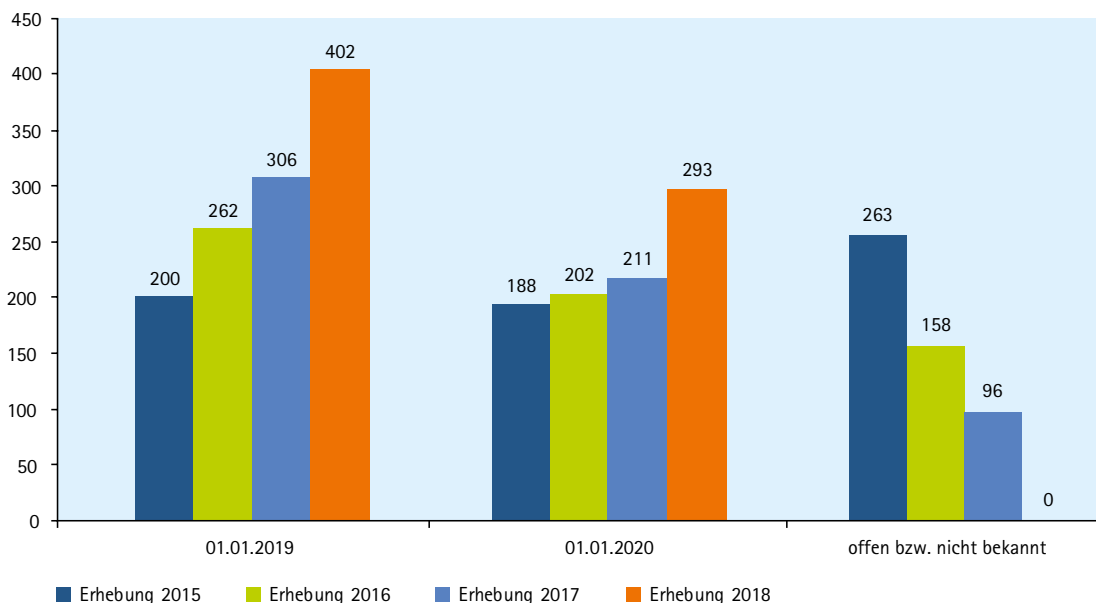
Die nachfolgende Grafik zeigt die Verteilung der beabsichtigten Umstellungsprojekte bei den kreisangehörigen Gemeinden für die verbleibenden zwei Jahre. Insgesamt müssen noch 695 kreisangehörige Gemeinden den Umstieg auf die Kommunale Doppik vornehmen. Rund 37% der kreisangehörigen Gemeinden planen eine Umstellung zum 01. Januar 2019. Die verbleibenden Gemeinden (27%) beabsichtigen erst zum letztmöglichen Umstellungszeitpunkt, dem 01. Januar 2020, ihre Haushaltswirtschaft auf die Kommunale Doppik umzustellen. Von den 233 Kommunen, die ursprünglich zum 01.01.2018 ihre Haushaltswirtschaft nach der Kommunalen Doppik führen wollten (vgl. Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2017, Kap. 4.1), haben etwa ein Drittel den Umstellungszeitpunkt auf den 01.01.2019 bzw. 01.01.2020 verschoben.

**Vor dem Hintergrund der nach wie vor schleppenden Umstellung wird wiederholt auf die rechtlichen Risiken und Konsequenzen hingewiesen, falls bis zum 01. Januar 2020 keine „doppische“ Haushaltssatzung einschließlich Haushaltsplan erlassen worden und in Kraft getreten ist.**

Ohne eine rechtmäßige Haushaltssatzung darf eine Gemeinde in der dann zum Tragen kommenden sogen. Interimswirtschaft (§ 83 GemO) lediglich

- finanzielle Leistungen erbringen, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind (§ 83 Abs. 1 Nr. 1 GemO),
- die Grund- und Gewerbesteuer – soweit die Sätze in der Haushaltssatzung festgesetzt werden – nur vorläufig nach den Sätzen des Vorjahres erheben (§ 83 Abs. 1 Nr. 2 GemO) und
- Kredite umschulden (§ 83 Abs. 1 Nr. 3 GemO).
- Zur Fortsetzung von Bauten, Beschaffungen und sonstigen Leistungen des Finanzhaushalts dürfen Kredite nur mit (Einzel-)Genehmigung der Rechtsaufsichtsbehörde bis zu einem Viertel des durchschnittlichen

### Geplante Umstellungsprojekte vom 01. Januar 2019 bis 01. Januar 2020 (eigene Erhebungen)



Betrags der Kreditermächtigungen für die beiden Vorjahre aufgenommen werden (§ 83 Abs. 2 GemO).

- Neue Maßnahmen des Finanzhaushalts, für die erstmals im Haushaltsplan des Jahres 2020 Beträge zu veranschlagen sind, darf die Gemeinde während der Interimszeit nicht beginnen, es sei denn, sie sind zur Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar (§ 83 Abs. 1 Nr. 1 GemO).
- Für Kassenkredite gilt die Obergrenze der Ermächtigung des Vorjahres (§ 89 Abs. 2 Satz 2 GemO).

Mit Beginn des Haushaltsjahres 2020 haben die Gemeinden nach § 77 Abs. 3 GemO Bücher zu führen, in denen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen, die Verwaltungsfälle und die Vermögens-, Ertrags-, und Finanzlage in Form der doppelten Buchführung (Kommunale Doppik) ersichtlich zu machen sind. Die bisher eingesetzten „kamerale“ ADV-Verfahren entsprechen diesen Anforderungen nicht. Sie können lediglich ab dem 01.01.2020 hilfsweise die Funktion eines Vor- bzw. Nebenbuchs übernehmen. Der Aufwand eines späteren Korrekturbedarfs bei Überführung in ein „doppisches“ ADV-Verfahren sollte nicht unterschätzt werden. Wer jetzt zudem nicht das für die Umstellung notwendige Personal „an Bord“ hat, wird sich mit dieser Aufgabe schwertun. Bei der gegenwärtigen Situation am Arbeitsmarkt ist zu befürchten, dass für altersbedingt ausscheidende Fachkräfte (besonders in der Kämmerei) infolge der speziellen Aufgabenstellung kurzfristig kaum geeignetes und qualifiziertes Personal mehr gewonnen werden kann.

#### 4.2

### **Aktive Begleitung und Unterstützung beim Umstieg auf die Kommunale Doppik; Evaluation des Kommunalen Gesamtabchlusses**

Im vergangenen Jahr haben das Ministerium für Inneres, Digitalisierung und Migration (Innenministerium), die Kommunalen Landesverbände unter Einbindung von kommunalen Praktikern und die GPA in mehreren Arbeitsgruppen Erleichterungen und Klärstellungen erarbeitet, welche die Kommunen bei der Umstellung auf die Kommunale Doppik unterstützen.

### **Kommunaler Produktplan Baden-Württemberg**

Der Kommunale Produktplan Baden-Württemberg wurde redaktionell überarbeitet. Neben einer Arbeitshilfe in Excel wurde auch eine Neuauflage in Papierform veröffentlicht. Das FAQ-Dokument, in dem häufige Fragen zum Kommunalen Produktplan nach Produktbereichen gegliedert sind, wurde mehrfach ergänzt und aktualisiert; besonders hervorzuheben sind die Klarstellungen zum Umgang mit der Produktgruppe 11.24 Gebäudemanagement, Techn. Immobilienmanagement.

### **Leitfaden Städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen**

Im Juni 2017 erfolgte die Veröffentlichung der ersten Auflage des Leitfadens Städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen. Dieser enthält Vorgaben und Ausführungen für die buchhalterische und bilanzielle Behandlung einer städtebaulichen Sanierung. Dargestellt werden auch Vorgaben für die Buchung und Bilanzierung von Sonderrechnungen nach § 59 Abs. 1 GemHVO, mit denen noch vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz für die Kommunale Doppik begonnen wurde. Ebenso behandelt werden die Sonderrechnungen nach § 59 Abs. 2 GemHVO, die nach der Umstellung auf die Kommunale Doppik begonnen wurden bzw. werden.

### **Leitfaden zur Bilanzierung**

Ebenfalls im Juni 2017 erschien die dritte Auflage des Leitfadens zur Bilanzierung. Eingearbeitet wurden insbesondere die Ergebnisse aus der Evaluation des Gemeindegewirtschaftsrechts. Zusätzlich enthält der Leitfaden weitergehende Erläuterungen zu Themen, die sich durch Nachfragen aus der Praxis oder aus den Erfahrungen der überörtlichen Finanzprüfung ergeben haben. Um künftig kurzfristig auf gehäufte Anfragen aus der Praxis reagieren zu können und Erläuterungen zu aktuellen Themen zeitnah veröffentlichen zu können, erstellte die Arbeitsgruppe Bilanzierung und Jahresabschluss ein Dokument mit ergänzenden Hinweisen aus ihrem Geschäftsbereich.

### **Datenbank Kontenrahmen/Zuordnungsvorschriften**

Die Arbeitsgruppe Buchungsbeispiele und Kontenrahmen hat eine Datenbank erstellt, die den als Anlage 30.2 der VwV Produkt- und Kontenrahmen veröffentlichten Kontenrahmen einschließlich die als Anlage 30.3 veröffentlichten Zuordnungsvorschriften als Arbeitshilfe enthält.

Darüber hinaus wurde das FAQ-Dokument für den Bereich der AG Buchungsbeispiele und Kontenrahmen ergänzt. Eine Neuauflage des Leitfadens zur Buchführung ist vorgesehen.

Alle Unterlagen können auf der Homepage des Innenministeriums abgerufen werden (<https://im.baden-wuerttemberg.de/de/land-kommunen/starke-kommunen/nkhr/>).

### Unterarbeitsgruppe Gesamtabschluss

Bereits im Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2017 (Kapitel 4.3) wurde darauf hingewiesen, dass die Evaluation des Kommunalen Gesamtabschlusses ansteht. Nunmehr wurde eine Unterarbeitsgruppe Gesamtabschluss (UAG Gesamtabschluss) unter Federführung des Innenministeriums gebildet. Diese mit Vertretern des Innenministeriums, der Kommunalen Landesverbände, der GPA sowie kommunalen Praktikern besetzte UAG soll entsprechend ihrem Arbeitsauftrag bis spätestens Ende 2018 Vorschläge für Erleichterungen bei der Erstellung des Kommunalen Gesamtabschlusses erarbeiten und diese der Arbeitsgruppe Evaluation vorlegen. Im Jahr 2017 fanden drei Arbeitsgruppensitzungen statt, in denen z. B. Themen wie die Abgrenzung des Konsolidierungskreises sowie systematische Vorgehensweisen (z. B. zur Kapitalkonsolidierung, zur Schuldenkonsolidierung) behandelt wurden.

### 4.3

## Einzelne Themen aus der Prüfungs- und Beratungspraxis

### Bilanzielle Behandlung von Sonderzahlungen an den Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg (KVBW) als aktive Rechnungsabgrenzungsposten

Nach § 13 der Allgemeinen Satzung des Kommunalen Versorgungsverbands Baden-Württemberg (KVBW) können Mitglieder über die Allgemeine Umlage hinaus Sonderzahlungen auf künftige Verpflichtungen leisten. Diese werden auf Antrag einschließlich der vom KVBW daraus generierten Erträge mit späteren Verpflichtungen des Mitglieds verrechnet. Kommunen können so teilweise eine „Glättung“ der künftigen Belastungen aus der Altersversorgung ihrer Beamten erreichen. Eine Rückzahlung der Sonderzahlung an die Kommune ist ausge-

schlossen, weshalb eine Behandlung als Geldanlage und damit ein Ausweis als solche in der kommunalen Bilanz ausscheidet.

Unabhängig davon muss der Jahresabschluss nach § 95 Abs. 1 Satz 3 GemO sämtliche Vermögensgegenstände sowie Erträge und Aufwendungen enthalten, wobei letztere unabhängig von den entsprechenden Zahlungszeitpunkten zu berücksichtigen sind (§ 43 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO). Ergänzend vorgeschrieben ist nach § 48 Abs. 1 GemHVO, dass vor dem Abschlussstag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, als aktive Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen sind.

Im vorliegenden Fall werden die Sonderzahlungen im Vorgriff auf zukünftige Verpflichtungen geleistet. Die Kommune kann selbst bestimmen, in welchen Jahren diese Sonderzahlungen nebst Erträgen auf die im jeweiligen Jahr entstehenden Verpflichtungen, i. d. R. aus Umlageaufwendungen, angerechnet werden sollen. Die Kommunen leisten zum Zeitpunkt der Auszahlung der Sonderzahlung daher Ausgaben für Aufwendungen nach dem Abschlussstichtag. Insoweit sind die Sonderzahlungen entsprechend § 48 Abs. 1 GemHVO als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite auszuweisen. Auf eine Rechnungsabgrenzung kann im vorliegenden Fall auch deshalb nicht verzichtet werden, da es sich nicht um regelmäßig wiederkehrende Erträge und Aufwendungen in etwa gleichbleibender Höhe handelt und die Beträge in der Regel auch nicht unterhalb einer von der Kommune festzulegenden Wesentlichkeitsgrenze liegen (vgl. Ziffer 2.2.1 Leitfaden zur Bilanzierung, 3. Auflage Juni 2017). In den Haushaltsjahren, in denen die geleisteten Sonderzahlungen mit den Umlageaufwendungen verrechnet werden, erfolgt eine entsprechende aufwandswirksame Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens.

### Kein Ausweis des Sondervermögens für die Kameradschaftspflege nach § 18 Feuerwehrgesetz („Kameradschaftskasse“) in der kommunalen Bilanz

In der Vergangenheit behandelten einige Finanzämter Gemeindefeuerwehren steuerrechtlich wie rechtsfähige Vereine und ordneten diese nicht „steuerbegünstigend“ den Kommunen zu. Als Reaktion darauf wurde schon 1989 das Feuerwehrgesetz (FwG) klarstellend geändert (s. a. Gesetzesbegründung, LtDrs. 10/222 v. 21.07. 1988). Seitdem kann eine „Kameradschaftskasse“, in welche i. d. R. Überschüsse aus Feuerwehrveranstaltungen flie-

Ben, als „öffentliche Kasse der Gemeinde“ unter weitgehender Verantwortung der Gemeindefeuerwehr, aber steuerlich begünstigt, geführt werden. Mit Einführung der Kommunalen Doppik kam die Frage auf, ob diese Sondervermögen jetzt in der Bilanz der Kommunen ausgewiesen werden müssen oder nicht.

Nach § 96 Abs. 1 Nr. 5 GemO i.V.m. § 18 FwG ist das Sondervermögen für die Kameradschaftspflege Sondervermögen der Gemeinde. Die Gemeindeordnung legt aber nicht fest, nach welchen (haushaltsrechtlichen) Regelungen dieses Sondervermögen zu führen ist. Konkrete Regelungen enthält § 18 FwG. Dort ist u.a. bestimmt, dass die letztendliche Verfügungsgewalt über das Sondervermögen der Feuerwehr bzw. den Organen der Feuerwehr zugeordnet wird (§ 18 Abs. 3 und 4 FwG). Zudem wird ausdrücklich klargestellt, dass die Vorschriften über die Gemeindegewirtschaft auf Sondervermögen nach § 18 Abs. 1 FwG nicht anzuwenden sind und stattdessen das Nähere zur Wirtschaftsführung in einer Satzung zu regeln ist (§ 18 Abs. 4 FwG).

Als Konsequenz ist das Sondervermögen für die Kameradschaftspflege (einschließlich Sonderkasse i.S. § 18 Abs. 2 Nr. 2 FwG) – weiterhin – nicht im kommunalen Haushalt nachzuweisen. Ebenso wird es nicht in den kommunalen Jahresabschluss (§ 95 GemO) bzw. in die Bilanz (§ 52 GemHVO) einbezogen. Auch ein Ausweis der Nettoposition des Sondervermögens der Kameradschaftspflege analog dem Ausweis der Nettoposition der Eigenbetriebe in der kommunalen Bilanz scheidet aus. Hierfür wäre es erforderlich, dass das wirtschaftliche Eigentum und insoweit auch die Verfügungsgewalt über dieses Sondervermögen uneingeschränkt bei den Organen der Gemeinde liegen, was aber gerade nicht der Fall ist. Diese Auffassung wird dadurch unterstrichen, dass nach § 95a Abs. 1 Nr. 1 GemO das Sondervermögen für die Kameradschaftspflege ausdrücklich nicht in den Konsolidierungskreis des Kommunalen Gesamtabschlusses einzu beziehen ist.

#### **Ausweis von Davon-Positionen in der Ergebnissrücklage nach § 23 Satz 2 GemHVO**

In der kommunalen Bilanz werden auf der Passivseite unter den Rücklagen die Ergebnissrücklagen (Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses sowie des Sonderergebnisses) und die zweckgebundenen Rücklagen ausgewiesen (§ 52 Abs. 4 Nrn. 1.2.1, 1.2.2 GemHVO). Im Rahmen der Evaluation der Kommunalen Doppik

(s.a. Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2017, Kapitel 4.3) wurde klargestellt, dass zweckgebundene Rücklagen lediglich für (die Nettoposition von) rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen sowie für unbedeutendes Treuhandvermögen im Sinne von § 95 Abs. 2 GemO gebildet werden dürfen (§ 23 Satz 3 GemHVO). Im Umkehrschluss können sogenannte „Ansparrücklagen“ nicht als zweckgebundene Rücklagen behandelt werden.

Um weiterhin „Ansparrücklagen“ (bilden und) darstellen zu können, wurde die Möglichkeit geschaffen, unter den Ergebnissrücklagen entsprechende Mittel „für bestimmte Zwecke“ als Davon-Position auszuweisen (§ 23 Satz 2 GemHVO). Der Ausweis einer solchen Davon-Position ist nur dann möglich, wenn zuvor den jeweiligen Ergebnissrücklagen Überschüsse des ordentlichen Ergebnisses oder des Sonderergebnisses zugeführt worden sind (§ 90 Abs. 1 GemO, § 49 Abs. 3 Satz 2 GemHVO). Sofern zuvor keine Ergebnissrücklagen erwirtschaftet oder diese zum Ausgleich von Fehlbeträgen aufgebraucht wurden, scheidet eine Davon-Position aus. Dies gilt auch für die Eröffnungsbilanz, da weder die kamerale Allgemeine Rücklage noch die kamerale Sonderrücklagen in die Ergebnissrücklagen übergeleitet werden (vgl. Ziffern 5.3.3 und 5.3.4 Leitfaden zur Bilanzierung, 3. Auflage Juni 2017). Weiter ist zu beachten, dass nach § 61 Nr. 14 GemHVO Erträge und insoweit indirekt auch Ergebnisüberschüsse einen zahlungs- und nichtzahlungswirksamen Wertzuwachs (Ressourcenaufkommen) eines Haushaltsjahres darstellen. Der Ausweis von Mitteln, welche der Gemeinde von Dritten mit einer Zweckbindung versehen überlassen und noch nicht bestimmungsgemäß verwendet wurden, scheidet als Davon-Position in den Ergebnissrücklagen aus, weil diese noch nicht zu einem Ertrag geführt haben (z.B. Spenden mit Zweckbindung, zweckgebundene Zuweisungen usw.). Diese Mittel sind entsprechend § 52 Abs. 4 GemHVO und den Anlagen 30.2 und 30.3 der VwV Produkt- und Kontenrahmen in den zutreffenden Bilanzpositionen bzw. auf den zutreffenden Bestandskonten auszuweisen (z.B. Sonderposten, Rückstellung oder Rechnungsabgrenzung).

Mit dem Ausweis von Davon-Positionen innerhalb der Ergebnissrücklagen wird festgelegt, welchem Verwendungszweck erwirtschaftete Überschüsse künftig zugeführt werden sollen. Da durch diese Festlegung das Etatrecht des Gemeinderats tangiert wird, bedarf die Bildung einer Davon-Position in den Ergebnissrücklagen der Zustimmung des Hauptorgans. Abgesehen davon ändert

eine Davon-Position aber nichts daran, dass die durch die (freiwillige) Mittelbindung nach § 23 Satz 2 GemHVO gebundenen Beträge immer noch Teil der Ergebnisrücklagen sind. Eine Ausbuchung oder Umgliederung aus den Ergebnisrücklagen erfolgt nicht. Daher stehen die in der Davon-Position gebundenen Beträge der Ergebnisrücklage weiterhin zum Erreichen des Haushaltsausgleichs zur Verfügung und sind hierfür heranzuziehen, sofern dies geboten ist (§ 80 Abs. 2 GemO; §§ 24, 25 GemHVO). Im Übrigen ist mit der freiwilligen Mittelbindung in den Ergebnisrücklagen auch keine explizite Reservierung von vorhandenen liquiden Mitteln verbunden.

**Anhebung der steuerlichen Wertgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) zum 01.01.2018, Verbuchung von Negativzinsen**

Wegen des Sachzusammenhangs sind die Auswirkungen der Anhebung der steuerlichen Wertgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter zum 01.01.2018 und die Verbuchung von Negativzinsen in der Kommunalen Doppik bereits in den Kapiteln 3.3.3 und 3.3.4 behandelt worden; darauf wird verwiesen.