

Kommunale Doppik

4.1

Stand der Umstellung der kommunalen Rechnungslegung in Baden-Württemberg auf die Kommunale Doppik

Nach aktuellem Stand müssen noch 372 kreisangehörige Gemeinden, also rd. ein Drittel, ihre Haushaltswirtschaft zum letztmöglichen Termin (01. Januar 2020) auf die Kommunale Doppik umstellen. Das Ministerium für Inneres, Digitalisierung und Migration (Innenministerium) hat im Zusammenhang mit einer Landtagsanfrage klargestellt, dass eine nochmalige Fristverlängerung zur Umstellung über den 01. Januar 2020 hinaus ausgeschlossen sei. Die Fortführung der Haushaltswirtschaft nach den Regeln der Kameralistik wäre rechtswidrig und aufsichtsrechtlich nicht zu akzeptieren.

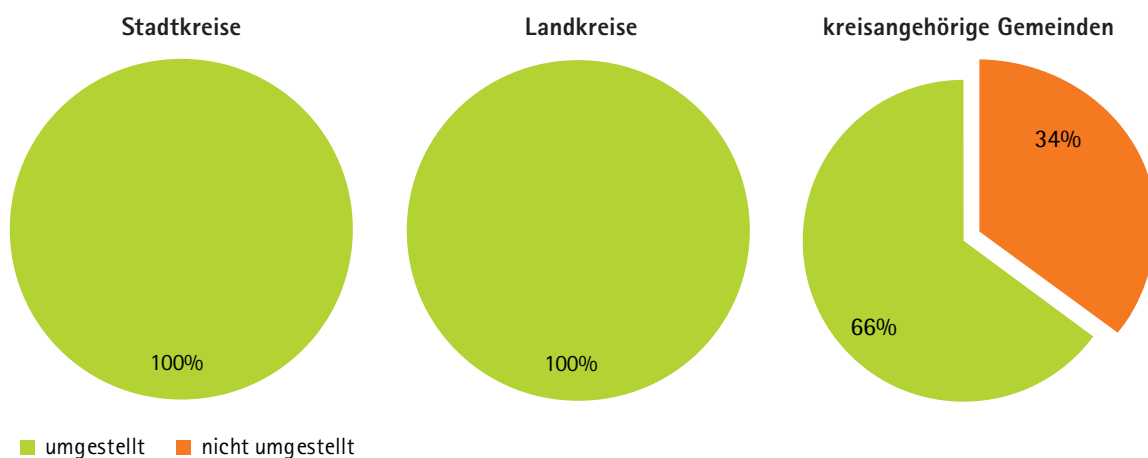
Seit dem Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2015 berichtet die GPA jährlich über den Umstellungsstand

der Kommunen auf die Kommunale Doppik. Grundlagen hierfür sind Umfragen bei den Softwareanbietern sowie eigene Erhebungen im Rahmen der Prüfungs- und Beratungstätigkeit.

Nachdem alle Stadt- und Landkreise ihre Haushaltswirtschaft bereits zum 01. Januar 2018 auf die Kommunale Doppik umgestellt hatten, erhöhte sich die Anzahl der vollzogenen Umstellungen bei den kreisangehörigen Gemeinden zum 01. Januar 2019 von 397 (01. Januar 2018) auf nunmehr 720. Dies entspricht einem Anteil von rd. 66%. Noch 372 kreisangehörige Gemeinden (rd. 34%) müssen ihre Haushaltswirtschaft in den restlichen Monaten des laufenden Jahres und damit zum letztmöglichen Umstellungszeitpunkt auf die Kommunale Doppik umstellen.

Der prozentuale Anteil der noch umzustellenden Kommunen liegt in den jeweiligen Regierungsbezirken zwischen 32% und 35%, so dass keine größeren regionalen Unterschiede erkennbar sind.

Anteil der auf die Kommunale Doppik bis zum 01. Januar 2019 umgestellten Kommunen (eigene Erhebungen)



Von den 402 Gemeinden, die ihre Haushaltswirtschaft nach den letztjährigen Erhebungen ursprünglich zum 01. Januar 2019 umstellen wollten, haben saldiert 78 den Umstellungszeitpunkt auf den 01. Januar 2020 „nach hinten“ verschoben, wobei es vereinzelt auch den umgekehrten Fall gab, dass Gemeinden ihren Umstellungszeitpunkt von 2020 auf 2019 vorgezogen haben.

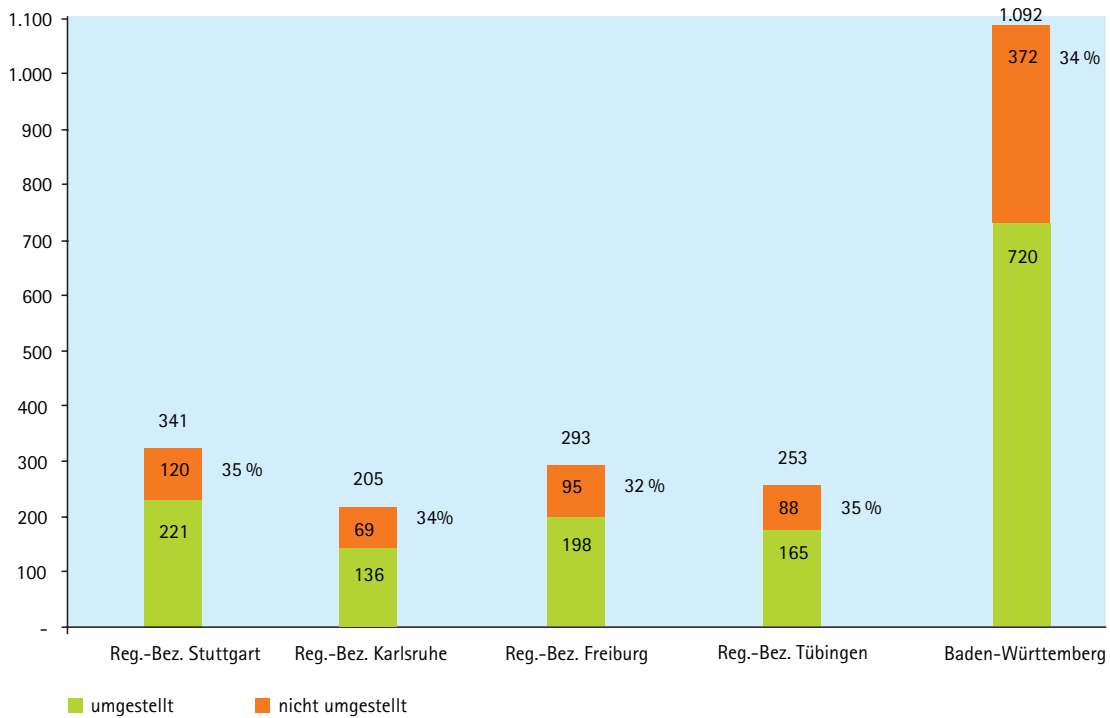
Mit der Umstellung zum letztmöglichen Termin sind Risiken und Konsequenzen verbunden, auf die auch schon in den vorangegangenen Geschäfts- und Kommunalfinanzberichten hingewiesen wurde. Das Innenministerium hat in seiner Antwort auf eine Landtagsanfrage zum Umstieg auf das NKHR (s. Landtagsdrucksache 16/3586 vom 02. März 2018) unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass „Eine Haushaltsführung nach den Vorschriften der Kameralistik ... ab dem 1. Januar 2020 gemeindegewirtschaftsrechtlich nicht mehr zulässig“ sei. Das Innenministerium führt weiter aus: „Eine Kommune, die die Haushaltssatzung nach den Vorschriften des NKHR nicht bis zum 1. Januar 2020 erlassen hat, befindet sich in der vorläufigen Haushaltsführung nach § 83 Gemeindeordnung. Die Umstellungsfrist für die Kommunen auf

das NKHR ist bereits mit Artikel 5 des Gesetzes zur Änderung kommunalwahlrechtlicher und gemeindehaushaltsrechtlicher Vorschriften vom 16. April 2013 um vier Jahre von 2016 bis zum Jahr 2020 verlängert worden. Eine weitere Verlängerung der Umstellungsfrist kommt – auch für Einzelfälle – nicht in Betracht. Eine Weiterführung der Haushaltswirtschaft nach kamerale Regeln im Jahr 2020 wäre ein aufsichtsrechtlich nicht hinnehmbarer rechtswidriger Zustand.“

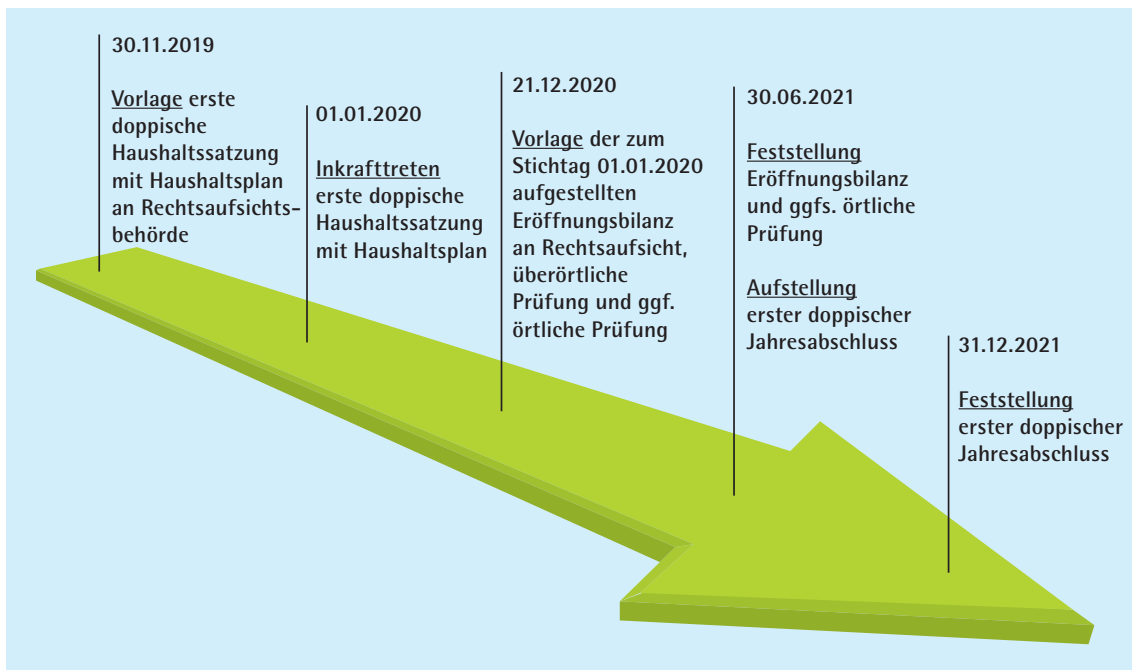
Was bedeutet aber „Umstellung zum 01. Januar 2020“ im Einzelnen? Bezogen auf diesen letztmöglichen Termin werden nachfolgend die wichtigsten „Meilensteine“ des Umstiegs im Blick auf die jeweils gesetzlich vorgegebenen Fristen und mit der Zielsetzung „erster doppischer Jahresabschluss“ dargestellt (der Begriff „doppisch“ wird in diesem Zusammenhang für die Kommunale Doppik verwendet).

Rechtliche Grundlagen dieser „Meilensteine“ sind in Bezug auf die eigentliche Umstellung Art. 13 Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 04. Mai 2009 (GBl., S. 185 ff.) i. V. m. Art. 5 Gesetz zur Änderung kom-

Stand der Umstellung der kreisangehörigen Gemeinden zum 01. Januar 2019 nach Regierungsbezirken (eigene Erhebungen)



Meilensteine am Beispiel der Umstellung zum 01. Januar 2020



munalwahlrechtlicher und gemeindehaushaltsrechtlicher Vorschriften vom 16. April 2013 (GBl. S. 55 ff.).

30. November 2019: Vorlage der ersten doppelten Haushaltssatzung mit Haushaltsplan an die Rechtsaufsichtsbehörde

Nach Art. 13 Abs. 2 Satz 1 Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts i. V. m. Art. 5 Nr. 1 Gesetz zur Änderung kommunalwahlrechtlicher und gemeindehaushaltsrechtlicher Vorschriften hat die Haushaltswirtschaft (spätestens) zum 01. Januar 2020 nach den Vorschriften der Kommunalen Doppik zu erfolgen.

Die vom Gemeinderat gemäß § 81 Abs. 1 GemO in öffentlicher Sitzung beratene und beschlossene, erste doppelte Haushaltssatzung (mit Haushaltsplan) soll der Rechtsaufsichtsbehörde bis spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres (hier 2020), also spätestens zum 30. November 2019 vorgelegt werden (§ 81 Abs. 2 GemO). Der Erlass der Haushaltssatzung wird mit der öffentlichen Bekanntmachung nach § 81 Abs. 3 GemO abgeschlossen.

Für die Aufstellung des ersten doppelten Haushaltsplans müssen im Hinblick auf die zu planenden Erträge

aus der Auflösung von Sonderposten bzw. die zu planenden Aufwendungen aus der Abschreibung der Vermögensgegenstände (§ 2 Abs. 1 Nrn. 3, 10 und 15 GemHVO) also bereits zu diesem Zeitpunkt belastbare Werte zur (erstmaligen) Vermögensbewertung (§ 37 Abs. 1 Satz 1 GemHVO) vorliegen, welche dann letztendlich in die Eröffnungsbilanz einfließen werden. Auch ist es erforderlich, dass bereits für die Planung (die Planungsprozesse) frühzeitig ein doppeltes ADV-Verfahren zur Verfügung steht, d. h. dass die DV-Umstellung (mit Ausnahme noch erforderlicher Datenmigrationen usw.) weitestgehend vollzogen ist.

01. Januar 2020: Inkrafttreten der ersten doppelten Haushaltssatzung mit Haushaltsplan

Nach § 79 Abs. 3 GemO tritt die (erste doppelte) Haushaltssatzung mit Beginn des Haushaltsjahres 2020, also zum 01. Januar 2020 in Kraft.

Ist zum 01. Januar 2020 (noch) keine doppelte Haushaltssatzung erlassen, so gelten die Vorschriften der Kommunalen Doppik unter der Maßgabe des § 83 GemO (vorläufige Haushaltsführung, ausführlich hierzu Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2018, Kapitel 4.1). Weiter ist zu beachten, dass die Gemeinde zum 01. Ja-

nuar 2020 nach § 77 Abs. 3 GemO Bücher zu führen hat, 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. Ist zum 01. Januar 2020 noch kein doppisches Buchführungsverfahren im Einsatz, müssen die bisher eingesetzten „kamerale“ ADV-Verfahren ggf. hilfsweise die Funktion eines Vor- bzw. Nebenbuchs übernehmen. Die Daten müssen dann anschließend in die Kommunale Doppik übernommen werden (vgl. § 36 Abs. 1 GemHVO), was mit einem erheblichen Übernahmeaufwand und (revisions-sicheren) „Nacharbeiten“ verbunden wäre.

31. Dezember 2020: Vorlage der zum Stichtag 01. Januar 2020 aufgestellten Eröffnungsbilanz

Die Gemeinde hat zum Beginn des ersten (doppischen) Haushaltjahres, d. h. zum Stichtag 01. Januar 2020, die Eröffnungsbilanz aufzustellen (Art. 13 Abs. 5 Satz 1 Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts i. V. m. Art. 5 Nr. 1 Gesetz zur Änderung kommunalwahlrechtlicher und gemeindehaushaltsrechtlicher Vorschriften). Die Eröffnungsbilanz ist vom Bürgermeister unter Angabe des Datums zu unterzeichnen (Art. 13 Abs. 5 Satz 2 Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts i. V. m. § 95b Abs. 1 Satz 1 GemO).

Die zu diesem Stichtag aufgestellte Eröffnungsbilanz ist nach Feststellung der (letzten) kameralen Jahresrechnung (§ 95 Abs. 2 GemO a. F.)¹ der Rechtsaufsichtsbehörde, der überörtlichen Prüfungsbehörde und – soweit eingerichtet – dem örtlichen Rechnungsprüfungsamt spätestens zum Ende des Haushaltsjahres, d. h. zum 31. Dezember 2020 vorzulegen (Art. 13 Abs. 5 Satz 3 Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts).

30. Juni 2021: Feststellung der Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanz ist innerhalb von sechs Monaten nach der Vorlage der (aufgestellten) Eröffnungsbilanz, also spätestens zum 30. Juni 2021, durch den Gemeinderat festzustellen (Art. 13 Abs. 5 Satz 2 Gesetz zur Re-

.....
¹ Die Jahresrechnung ist innerhalb von sechs Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufzustellen und vom Gemeinderat innerhalb eines Jahres nach Ende des Haushaltsjahres festzustellen.

form des Gemeindehaushaltsrechts i. V. m. § 95b Abs. 1 Satz 2 GemO).

Soweit ein solches besteht, ist die Eröffnungsbilanz durch das örtliche Rechnungsprüfungsamt vor der Feststellung zu prüfen (Art. 13 Abs. 5 Satz 4 Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts unter entsprechender Anwendung des § 110 Abs. 1 GemO).

30. Juni 2021: Aufstellung des ersten doppischen Jahresabschlusses

Die Aufstellung des ersten doppischen Jahresabschlusses ist innerhalb von sechs Monaten nach Ende des Haushaltsjahres (hier der 31. Dezember 2020), also spätestens zum 30. Juni 2021 aufzustellen und vom Bürgermeister unter Angabe des Datums zu unterzeichnen (§ 95b Abs. 1 Satz 1 GemO).

31. Dezember 2021: Feststellung des ersten doppischen Jahresabschlusses

Der (erste doppische) Jahresabschluss setzt auf die in der Eröffnungsbilanz festgestellten Werte (quasi Anfangsbestände der Bilanz) auf. Die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Gemeinderat hat spätestens zum 31. Dezember 2021 zu erfolgen (§ 95b Abs. 1 Satz 2 GemO).

4.2

Aktive Begleitung und Unterstützung der Kommunen; Weiterentwicklung der Kommunalen Doppik

Die GPA unterstützt die Kommunen beim Umstieg auf die Kommunale Doppik sowie bei Fragestellungen zur laufenden Haushaltswirtschaft.

Die aktive Unterstützung der Kommunen bei Problemstellungen und Fragen zur Kommunalen Doppik erstreckt sich nicht nur auf die prüfungsbegleitende Beratung im Rahmen der überörtlichen Finanzprüfung, sondern auch auf die Fachberatung der Kommunen außerhalb der eigentlichen Prüfungstätigkeit. Unter anderem können die Kommunen im Rahmen von prüfungsnahen Kurzberatungen konkrete Hinweise zur Lösung von individuellen oder grundsätzlichen Problemstellungen bei der Einführung der Kommunalen Doppik oder zur laufenden Haushaltswirtschaft erhalten. Je nach Aufwand zur Bearbei-

tung der Anfrage sind von den Kommunen hierfür Gebühren zu entrichten, wobei für Anfragen, die mit einem geringen Aufwand beantwortet werden können, eine Gebührenerhebung in der Regel unterbleibt.

Die GPA bringt sich in erheblichem Umfang in die zur Kommunalen Doppik eingerichteten Arbeitsgruppen auf Landesebene ein.

Um die in der überörtlichen Finanzprüfung und im Rahmen der Beratungstätigkeit gewonnen Erkenntnisse allen Kommunen zukommen zu lassen und die damit ggf. verbundenen Themenkomplexe gesamtheitlich zu erörtern, bringt sich die GPA in hohem Maße aktiv in die Arbeitsgruppen „Bilanzierung und Jahresabschluss“, „Buchungsbeispiele und Kontenrahmen“ sowie „Fortschreibung Kommunalen Produktplan“ ein. In diesen Arbeitsgruppen werden in enger Zusammenarbeit mit Vertreterinnen und Vertretern des Innenministeriums, der kommunalen Landesverbände, der ITEOS, des Statistischen Landesamtes sowie der kommunalen Praxis insbesondere klarstellende Hinweise, Konkretisierungen und Erleichterungen für die Kommunen erarbeitet, welche im Rahmen der Veröffentlichung der verschiedenen Leitfäden oder von sog. FAQs den Kommunen zur Verfügung stehen. Daneben wurden im Vorfeld der Fortschreibung der Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums über den Produktrahmen für die Gliederung der Haushalte, den Kontenrahmen und weiterer Muster für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden (VwV Produkt- und Kontenrahmen) von Seiten der GPA Anregungen, Hinweise und konkrete Vorschläge (z. B. zu einzelnen Mustern) eingebracht, die in weiten Teilen in der Neufassung der VwV Produkt- und Kontenrahmen Berücksichtigung fanden.

Neufassung des VwV Produkt- und Kontenrahmens

Die VwV Produkt- und Kontenrahmen ist zum 30. August 2018 neu gefasst worden (GABl. S. 546 ff.). Neben einzelnen redaktionellen Anpassungen im Textteil, sind mit dieser Neufassung schwerpunktmäßig die Anlagen (verbindliche Muster) überarbeitet worden.

Änderungen haben sich u. a. in den Mustern zur Entwicklung der Liquidität (Anlagen 5 und 22) ergeben. Bei der Berechnung der liquiden Eigenmittel sind künftig die Wertpapiere der Kommunen (Investmentzertifikate, Kapitalmarktpapiere, Geldmarktpapiere) zu berücksichtigen. Ebenfalls zu berücksichtigen sind die Forderungen und Verbindlichkeiten aus Liquiditätsbeziehungen zu verbun-

denen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen. In die Verwaltungsvorschrift neu aufgenommen wurde ein zusätzliches Muster „Übersicht über den Stand der Rücklagen zum Jahresabschluss“ (Anlage 27), in welchem optional die Davon-Positionen in den Ergebnisrücklagen ausgewiesen werden können.

Der Kontenrahmen Baden-Württemberg und die bisher in einer separaten Anlage enthaltenen Zuordnungsvorschriften zum Kontenrahmen sind zu einem gemeinsamen Kontenrahmen mit Zuordnungshinweisen Baden-Württemberg (Anlage 31.2, i. F. kurz „Kontenrahmen“) zusammengeführt worden. Weiterhin wurde in den neuen Kontenrahmen die bisher separate „FAQ Zuordnung Erträge und Aufwendungen zu Forderungs- und Verbindlichkeitskonten“ integriert. Als weitere Verbesserungen gegenüber dem bisherigen Kontenrahmen werden nun die Konten der Finanzrechnung direkt bei den Konten der Ergebnisrechnung dargestellt. Der neue Kontenrahmen wurde auch als Excel-Datei veröffentlicht, in der Sortier- und Filterfunktionen genutzt werden können, um daraus den eigenen (individuellen) Kontenplan zu erstellen.

Zweite Auflage des Leitfadens zum Jahresabschluss mit Musterinventurrichtlinie

Im Dezember 2018 erschien die zweite Auflage des Leitfadens zum Jahresabschluss. Gegenüber der ersten Auflage wurde der Leitfaden um weitere praktische Ausführungen fortgeschrieben. Hervorzuheben sind die Ausführungen zu den Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre. Nach § 42 GemHVO sind unter der Bilanz insbesondere Bürgschaften, Gewährleistungen, eingegangene Verpflichtungen und in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen auszuweisen. Die Begriffe „eingegangene Verpflichtungen“ oder „Verpflichtungen aus Gewährleistungsverträgen“ führten bei den Jahresabschlussarbeiten immer wieder zu der Frage, ob ein abgeschlossener Vertrag als Vorbelastung künftiger Haushaltsjahre auszuweisen ist.

Hervorzuheben ist auch die überarbeitete Inventurrichtlinie aus dem Jahr 2011, die im Leitfaden als Anlage beigefügt ist. Für die kommunale Praxis wurde in die Inventurrichtlinie eine Übersicht aufgenommen, in der dargestellt wird, auf welche Art und Weise die einzelnen Vermögens- und Schuldenpositionen im Rahmen der Inventur mindestens zu überprüfen sind und in welcher Häufigkeit die Inventur mindestens durchgeführt werden sollte.

Dritte Auflage des Leitfadens zur Buchführung

Im Februar 2019 erfolgte die Veröffentlichung der dritten Auflage des Leitfadens zur Buchführung mit Stand Januar 2019. Der Leitfaden wurde inhaltlich neu gegliedert und um Vereinfachungen, Klarstellungen und weitere Hinweise zu relevanten Themen ergänzt, die sich aus zahlreichen Fragestellungen der Praxis und im Zusammenhang mit der überörtlichen Finanzprüfung ergeben haben. Fortgeschrieben wurden u. a. die Ausführungen zu Beteiligungen und internen Leistungsverrechnungen. Neu aufgenommen wurden u. a. Buchungsbeispiele zur Abzinsung von langfristigen Rückstellungen und zur Buchung von Liquiditätskrediten.

Neuer Leitfaden zu Bodenneuordnungs- und Erschließungsmaßnahmen sowie zu deren Sonderfinanzierung

Ebenfalls im Februar 2019 ist als zusätzliche Praxishilfe die erste Auflage des Leitfadens zu Bodenneuordnungs- und Erschließungsmaßnahmen sowie zu deren Sonderfinanzierung veröffentlicht worden (Stand Januar 2019). Der Leitfaden ergänzt die bereits im Leitfaden zur Bilanzierung aufgeführten Spezialthemen zur Baulandumlegung und Erschließung mit weiteren Hinweisen und um praktische Anwendungsfälle zur buchhalterischen und bilanziellen Behandlung in der kommunalen Praxis. Als eigenes Kapitel im Leitfaden aufgegangen ist die bereits im Sommer vergangenen Jahres veröffentlichte FAQ zur Sonderfinanzierung von Erschließungsmaßnahmen in der Kommunalen Doppik.

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

Evaluation des Gesamtabschlusses, erweiterter Beteiligungsbericht

Die Unterarbeitsgruppe „Gesamtabschluss“ hat Vorschläge für Erleichterungen bei der Erstellung des Gesamtabschlusses erarbeitet. Im Sommer 2018 ist parallel dazu eine zweite Unterarbeitsgruppe „Erweiterter Beteiligungsbericht“ eingerichtet worden.

Wie schon im Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2018 ausgeführt, wurde unter Leitung des Innenministeriums im Jahr 2017 eine Unterarbeitsgruppe „Gesamtabschluss“ gebildet. Diese hat entsprechend ihrem Ar-

beitsauftrag Vorschläge für Erleichterungen bei der Erstellung des kommunalen Gesamtabschlusses (einschließlich Vorschläge zur Änderung der GemO und der GemHVO) erarbeitet.

Parallel dazu wurde im Sommer 2018 eine zweite Unterarbeitsgruppe „Erweiterter Beteiligungsbericht“ eingerichtet, welche mit Vertreterinnen und Vertretern des Innenministeriums, der Kommunalen Landesverbände, der GPA sowie der kommunalen Praxis besetzt ist. Diese Arbeitsgruppe erarbeitet Vorschläge, in welcher Art und Weise der bisherige Beteiligungsbericht (§ 105 Abs. 2 GemO) erweitert werden müsste, so dass die Zielsetzung des kommunalen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde, einschließlich ihrer ausgegliederten Aufgabenträger zu vermitteln (§ 95a Abs. 1 Satz 2 GemO), mit umfasst wird (sog. erweiterter Beteiligungsbericht). Im Jahr 2018 fanden drei Arbeitsgruppensitzungen statt, in denen die grundlegenden Ansätze und Überlegungen hierzu erörtert wurden. Nunmehr gilt es, diese Überlegungen weiter zu konkretisieren und daraus Regelungsvorschläge zu entwickeln.

4.3

Bedeutung der Leitfäden im Recht der Kommunalen Doppik

Die Leitfäden zur Kommunalen Doppik haben für die Kommunen zwar keine unmittelbare gesetzliche (oder untergesetzliche) Bindungswirkung. Sie sind aber eine wesentliche Orientierungs- und Umsetzungshilfe. In Teilen können die Leitfäden eine „faktische“ Bindungswirkung entfalten, weil die Nichtbeachtung der entsprechenden inhaltlichen Aussagen mangels rechtmäßiger Alternative einen Verstoß gegen das Recht bedeuten würde. Für die Rechtsaufsichtsbehörden sowie die örtlichen und überörtlichen Prüfungsbehörden bilden die Leitfäden eine wesentliche Prüfungsgrundlage. Erfolgt die Anwendung der Kommunalen Doppik entsprechend den Leitfäden, ist rechtmäßiges Verwaltungshandeln unstrittig.

In Baden-Württemberg sind durch Arbeitsgruppen eine Vielzahl von Leitfäden und sonstige Arbeitshilfen zur Anwendung der Kommunalen Doppik erstellt worden. Im Rahmen der Verabschiedung der fortgeschriebenen bzw. der neu erstellten Leitfäden hat die beim Innenministe-

rium angesiedelte Lenkungsgruppe NKHR umfassend über den rechtlichen Charakter der Leitfäden beraten. Alle Leitfäden haben demnach für die Kommunen, die Rechtsaufsicht und die Prüfungsbehörden die gleiche Bindungswirkung. Auch dem Leitfaden zur Bilanzierung wird – trotz des Verweises auf ihn in Nr. 3 der VwV Produkt- und Kontenrahmen (als sogen. untergesetzliche Regelung) – keine „Sonderstellung“ und untergesetzliche Bindungswirkung beigemessen. Dieses Abstimmungsergebnis fand Eingang in das Vorwort der fortgeschriebenen bzw. neu erstellten Leitfäden und soll nach und nach in alle (übrigen) Leitfäden übernommen werden.

Aus dem Leitfaden zur Buchführung, dritte Auflage: „Der unter Beteiligung von Praktikern ausgearbeitete Leitfaden gibt die abgestimmte Meinung zu den darin behandelten Themenfeldern wieder. Er soll die Kommunalverwaltungen bei der rechtmäßigen Führung der Gemeindegewirtschaft (§§ 77 ff. GemO, GemHVO, GemKVO, VwV Produkt- und Kontenrahmen) unterstützen, indem er die gesetzlichen Regelungen konkretisiert und zu deren rechtmäßigen Umsetzung Festlegungen, Hinweise und Empfehlungen gibt. Von den Ausführungen im Leitfaden abweichende Vorgehensweisen sind nicht ausgeschlossen, sofern diese ebenfalls den Regelungen der Gemeindegewirtschaft entsprechen. Es wird empfohlen, die Anwendung von zum Leitfaden abweichende Vorgehensweisen zu dokumentieren. Der Leitfaden wird von den Rechtsaufsichtsbehörden und den Prüfungsbehörden (vgl. auch § 1 Abs. 2 GemPrO) im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeiten herangezogen.“

Die Leitfäden zur Kommunalen Doppik haben für die Kommunen somit als solche keine unmittelbare gesetzliche (oder untergesetzliche) Bindungswirkung. Aber auch für die Kommunen sind sie eine wesentliche inhaltliche, rechtsauslegende Orientierungs- und Umsetzungshilfe, im Sinne einer breit abgestimmten Kommentierung „aus der Praxis für die Praxis“. So bleibt in manchen Aspekten den Kommunen ein Beurteilungs- bzw. Regelungsspielraum, in anderen kann ein Leitfaden dagegen die rechtlich allein mögliche Option zur korrekten Darstellung von einzelnen haushaltrechtlichen Vorgängen aufzeigen, so dass er insoweit eine zumindest „faktische“ Bindungswirkung für die Kommunen entfaltet.

Weicht eine Kommune von den Leitfäden ab, sollte diese abweichende Lösung immer – wie es auch im Vorwort des Leitfadens zur Buchführung gesagt wird – nachvollziehbar dokumentiert und zudem auch begründet

werden. Dies auch vor dem Hintergrund des § 34 Abs. 2 Satz 2 GemHVO, wonach die Buchführung so beschaffen sein muss, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Verwaltungsvorfälle und über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermitteln kann. Hierzu gehört auch, dass Entscheidungen, die zu einer Buchung (ggf. Bilanzierung) führen, nachvollziehbar dokumentiert sind.

Für die Rechtsaufsichtsbehörden sowie die örtlichen und überörtlichen Prüfungsbehörden sind die Leitfäden wesentliche Prüfungsgrundlage. Erfolgt die Anwendung der Kommunalen Doppik entsprechend den Leitfäden, so kann ein rechtmäßiges Verwaltungshandeln – ohne besonderen Prüfungsaufwand – von Vorneherein unterstellt werden. Weitere Prüfungshandlungen sind dann nicht erforderlich und die Prüfung wird wesentlich entlastet. Weicht die Kommune dagegen von den Leitfäden ab, so liegt nur dann kein Rechtsverstoß vor, wenn auch diese abweichende Lösung den Regelungen der Gemeindegewirtschaft entspricht. Dies erfordert eine individuelle Betrachtung und kann eine Prüfung deutlich erschweren. Denn den Leitfäden ist oft ein langwieriger Beratungs- bzw. Diskussionsprozess in den jeweiligen Arbeitsgruppen vorausgegangen, um eine oder ggf. mehrere rechtskonforme Lösungen in die Leitfäden aufzunehmen. Die GPA empfiehlt daher, sich an die (rechtssicheren) Ausführungen der Leitfäden bei der Anwendung der Kommunalen Doppik zu halten und nur in begründeten Ausnahmefällen davon abzuweichen. Und schließlich beinhalten die Leitfäden teilweise nicht unwesentliche Vereinfachungen, durch welche den Kommunen deutliche Erleichterungen eingeräumt worden sind.

Die Leitfäden (und auch sonstigen Arbeitshilfen) sind auf der Website des Innenministeriums unter der Kategorie „Leitfäden und Arbeitshilfen“ abrufbar (<https://im.baden-wuerttemberg.de/de/land-kommunen/starke-kommunen/nkhr/sonstige-leitfaeden-und-arbeitshilfen/>).

4.4

Einzelne Themen aus der Prüfungs- und Beratungspraxis

Vermögensgegenstände sind grundsätzlich mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, zu bewerten.

Nach Artikel 13 Abs. 5 Satz 2 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts sind für die Eröffnungsbilanz die Vorschriften für den Jahresabschluss anzuwenden, sofern sie sich auf die Bilanz beziehen. In der Eröffnungsbilanz sind demnach die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 46 GemHVO, anzusetzen (§ 91 Abs. 4 GemO; § 62 Abs. 1 Satz 1 GemHVO). Nach § 62 Abs. 1 Satz 2 und 3 GemHVO dürfen Vermögensgegenstände auch mit Werten angesetzt werden, die vor dem Eröffnungsbilanzstichtag in Anlagenachweisen nach dem bisherigen § 38 GemHVO (Fassung vom 7. Februar 1973 in der zuletzt geltenden Fassung) unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Einzelbewertung (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO) nachgewiesen sind. Wird der Einzelbewertungsgrundsatz gewahrt, können die Werte ohne weitere Nachprüfung in die Eröffnungsbilanz übernommen werden, sofern die bisherigen Anlagenachweise keine offensichtlichen Fehler aufweisen (vgl. Ziffer 2.4.5.1. der 3. Auflage des Leitfadens zur Bilanzierung, Juni 2017).

Aus Vereinfachungsgründen können sog. Ersatzbewertungen (Bewertungen mit Hilfe von Erfahrungswerten, örtlichen Durchschnittswerten oder Pauschalwerten) durchgeführt werden.

Für die Bewertung der Vermögensgegenstände des Sachvermögens können nach § 62 Abs. 2 bis 4 GemHVO Ersatzbewertungen vorgenommen werden, wobei die angesetzten Werte für die künftigen Haushaltsjahre dann als Anschaffungs- und Herstellungskosten gelten (Abs. 7). Unter Ersatzbewertungen werden Bewertungen mit Hilfe von Erfahrungswerten, örtlichen Durchschnittswerten oder Pauschalwerten verstanden, mit denen nicht nur eine sachgerechte, sondern auch eine zügige (wirtschaftliche) Bewertung der Vermögensgegenstände möglich ist.

Erfahrungswerte können nach § 62 Abs. 2 Satz 1 GemHVO für alle Vermögensgegenstände, die mehr als sechs

Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz (Sechsjahreszeitraum) angeschafft oder hergestellt wurden, angesetzt werden. Für die Bewertungen werden Werte für die Vermögensgegenstände angesetzt, die den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt entsprechen (vermindert um Abschreibungen nach § 46 GemHVO). Der Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt kann hierbei auf Basis des aktuellen Zustands der Vermögensgegenstände und der hieraus abgeleiteten Restnutzungsdauer fiktiv ermittelt werden (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GemHVO).

Im Rahmen der Ersatzbewertung können auch innerhalb des Sechsjahreszeitraums untergeordnete Grundstücke i. S. d. § 62 Abs. 4 Satz 1 GemHVO, d. h. landwirtschaftlich genutzte Grundstücke, Grünflächen und Straßengrundstücke mit den örtlichen Durchschnittswerten zum Stichtag der Eröffnungsbilanz bewertet werden (vgl. auch Ziffer 2.4.5.6 der 3. Auflage des Leitfadens zur Bilanzierung von Juni 2017). Grundstücke mit öffentlicher Zweckbindung wiederum können mit den Werten umliegender Bodenrichtwerte bewertet werden, auf welche im Rahmen der kommunalen Selbstverwaltung Abschläge von bis zur Hälfte vorgenommen werden können. Im Gegensatz zur Bewertung der untergeordneten Grundstücke, sind die so ermittelten Ersatzwerte auf den Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt zu indizieren (vgl. Ziffer 3.2.1.3 der 3. Auflage des Leitfadens zur Bilanzierung von Juni 2017). § 62 Abs. 4 Satz 3 GemHVO sieht zudem für die Bewertung der Straßen den Ansatz von eigenen individuellen Erfahrungswerten oder die Bewertung mittels bekanntgemachter Pauschalwerte vor. Bei der Anwendung beider Ersatzbewertungsmethoden ist eine Indizierung auf den (fiktiven) Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt erforderlich. Auch können Waldflächen nach vorgegebenen Pauschalwerten nach Satz 4 bewertet werden, wobei hierbei auf eine Indizierung zu verzichten ist.

Die Anwendung von Ersatzbewertungsmethoden darf nicht willkürlich sein.

Nach § 34 Abs. 2 Satz 1 GemHVO sind die Bücher nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu führen, wobei die Buchführung so beschaffen sein muss, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Verwaltungsvorfälle vermitteln kann (Satz 2). Die Buchführung bildet nach § 34 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO die Grundlage für den Jahresabschluss. Mit dem Verweis in Art. 13 Abs. 5 Satz 2

des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts auf die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften, gelten die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sinngemäß auch für die Erstellung der Eröffnungsbilanz. Insoweit dürfen vor dem Hintergrund der Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit die unterschiedlichen Vereinfachungsregelungen nicht willkürlich verwendet werden.

Eine willkürliche Verwendung würde dann vorliegen, wenn bei gleichartigen oder vergleichbaren Vermögensgegenständen (nachfolgend wird hierfür der Begriff „Vermögensart“ verwendet) grundlos unterschiedliche Ersatzbewertungsmethoden verwendet werden. So bilden z. B. alle Vermögensgegenstände, die mit dem Gebäudeversicherungswert bewertet werden dürfen, die Vermögensart „Gebäude“, die Vermögensgegenstände, die mit Pauschalwerten im Sinne des § 62 Abs. 4 Satz 3 GemHVO bewertet werden dürfen (Straßenkörper) die Vermögensart „Straßenkörper“. Es wäre nicht zulässig, einzelne Gebäude mit dem Gebäudeversicherungswert und andere mit dem Gebäudesachwert und/oder dem Ertragswert zu bewerten. Ebenso wäre es i. d. R. nicht zulässig, einzelne Straßenkörper mit den nach § 62 Abs. 4 Satz 3 GemHVO bekanntgemachten Pauschalwerten und andere mit individuell ermittelten Erfahrungswerten zu bewerten.

Jederzeit möglich ist es, einzelne Vermögensgegenstände (innerhalb einer Vermögensart) nicht nach der (einheitlichen) Ersatzbewertungsmethode, sondern mit den (tatsächlichen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Aus Dokumentationsgründen bietet es sich an, die Ersatzbewertungsmethode je Vermögensart, z. B. in einer Bewertungsrichtlinie, zu regeln.

Behandlung von Betriebsvorrichtungen im Haushalts- und Rechnungswesen der Kommune: In der Kommunalen Doppik besteht die Möglichkeit, Betriebsvorrichtungen als eigenständige Vermögensgegenstände oder zusammen mit dem Gebäude/der Außenanlage zu bewerten und zu bilanzieren. Soweit eine gemeinsame Bewertung/Bilanzierung mit dem Gebäude/der Außenanlage vorgenommen wird, hat dies zur Folge, dass spätere Ersatzmaßnahmen als Unterhaltungsmaßnahmen abzuwickeln sind und ggf. den Ergebnishaushalt belasten.

Vermögensgegenstände sind – wie bereits ausgeführt – grundsätzlich mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen und einzeln (vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO) zu bewerten. Nach den hierzu konkretisierenden Aussagen in Ziffer 2.1.1 der 3. Auflage des Leitfadens zur Bilanzierung von Juni 2017 sind Bauwerke im Bereich des Hochbaues nach dem Einzelbewertungsgrundsatz, unter anderem in Gebäude, Außenanlagen sowie optional in Betriebsvorrichtungen zu differenzieren. Das Gebäude ist hierbei mit seinen unselbstständigen Gebäudebestandteilen (z. B. Dach, Fenster, Fassade, Heizung) als Einheit zu bewerten, da die unselbstständigen Gebäudebestandteile der Benutzung des Gebäudes durch Personen (z. B. Personenaufzug, Beleuchtung) dienen oder für die Benutzung des Gebäudes unabdingbar sind (erst die Fenster bzw. die Heizung ermöglichen den Aufenthalt von Menschen).

Außenanlagen wiederum dienen der Benutzung des Grundstücks, ohne einen Bezug zum konkret ausgeübten Betriebszweck zu haben (z. B. Einfriedung, Bodenbefestigung).

Betriebsvorrichtungen können Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art sein, die zu einer Betriebsanlage gehören. Sie dienen unmittelbar dem Betriebszweck bzw. dem Geschäftsbetrieb. Im Gegensatz zum Steuerrecht, wonach Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen (Grundstück, Gebäude, Außenanlage) zwingend abzugrenzen sind, kann in der Kommunalen Doppik auf einen separaten Ausweis verzichtet werden (vgl. Ziffer 2.1.1 der 3. Auflage des Leitfadens zur Bilanzierung von Juni 2017). Die Betriebsvorrichtungen können daher auch zusammen mit dem Gebäude bzw. der Außenanlage bewertet und bilanziert werden. Insoweit besteht in der Kommunalen Doppik ein Wahlrecht.

Betriebsvorrichtungen als eigenständige Vermögensgegenstände

Soweit Betriebsvorrichtungen als eigenständige Vermögensgegenstände bewertet werden, sollte der Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 05. Juni 2013 (BStBl. I 2013 S. 734) herangezogen werden (siehe auch Ziffer 2.1.1.1 der 3. Auflage des Leitfadens zur Bilanzierung von Juni 2017). Dieser Erlass ist steuerrechtlich ausgerichtet, so dass beispielsweise der für die kommunale Praxis wichtige Bereich der allgemeinbildenden Schulen fehlt. Bereits im Leitfaden zur Bilan-

zierung werden beispielhaft Lehrküchen, Kucheneinrichtungen in Mensen sowie Laboreinrichtungen als mögliche Betriebsvorrichtungen genannt. Insoweit liegt es nahe, dass die mit dem Gebäude fest verbundene spezifische Ausstattung, z. B. für die naturwissenschaftliche (z. B. fest eingebaute Experimentiertische für Lehrer und Schüler oder spezielle Absauganlagen für Versuchsaufbauten) oder künstlerische Erziehung (z. B. Festeinbauten in Werkräumen), ebenfalls als Betriebsvorrichtung angesehen werden kann, da diese nicht dem Gebäude selbst, sondern dem Geschäfts- bzw. hier dem Schulbetrieb dient. In diesen und vergleichbaren Fällen können die jeweiligen Ausstattungsgegenstände als Betriebsvorrichtung und somit als eigenständiger Vermögensgegenstand aktiviert werden, auch wenn diese nicht ausdrücklich im Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder als Betriebsvorrichtung genannt werden.

Erfolgt eine eigenständige Aktivierung von Betriebsvorrichtungen, stellt der spätere Austausch von diesen Anschaffungs- oder Herstellungskosten dar (§ 44 GemHVO), welche zu aktivieren und über die jeweilige Nutzungsdauer abzuschreiben sind. Es handelt sich insoweit um Auszahlungen für Investitionstätigkeit, die ggf. auch über Investitionskredite finanziert werden können (§§ 78 Abs. 3, 87 Abs. 1 GemO).

Gemeinsame Bewertung/Aktivierung mit dem Gebäude/der Außenanlage

Wie bereits ausgeführt, besteht die Möglichkeit, auf eine getrennte Bewertung und Bilanzierung der Betriebsvorrichtungen zu verzichten und diese gemeinsam mit dem übergeordneten Vermögensgegenstand „Gebäude“ (oder „Außenanlage“) zu bewerten. Hierbei ist zu beachten, dass der spätere Austausch von diesen Betriebsvorrichtungen zum einen vor dem Hintergrund der in § 43 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO normierten Bewertungs- und Ansatzstetigkeit aber auch weil der Austausch im Verhältnis zum gesamten Vermögensgegenstand „Gebäude“ als untergeordnet und nicht als wesentlich angesehen werden kann, nicht aktivierungsfähig ist. Der Austausch von Betriebsvorrichtungen stellt insoweit eine Unterhaltungsmaßnahme dar, welche im Ergebnishaushalt des jeweiligen Haushaltsjahres abzubilden ist. Eine Finanzierung über Investitionskredite scheidet aus.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass vor dem Hintergrund der Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit (siehe oben zu den Ersatzbewertungsmethoden) gleich gelagerte Sachverhalte auch gleich zu behandeln sind. Insoweit ist es nicht ohne weiteres möglich, beispielsweise eine Lehrküche im Gebäude A dem übergeordneten Vermögensgegenstand „Gebäude“ zuzuordnen, jedoch die Lehrküche im Gebäude B getrennt als eigenständigen Vermögensgegenstand zu behandeln.