

6 Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)

6.1 Haushaltsreformgesetz verabschiedet

Das Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts ist durch Beschluss der Landesregierung vom 9. Februar 2009 in den Landtag eingebracht und von diesem am 22.04.2009 verabschiedet worden. Zwischenzeitlich wurde es im Gesetzblatt Nr. 7 vom 08.05.2009, Seite 185 ff. veröffentlicht und ist rückwirkend zum 01.01.2009 in Kraft getreten. Zur Umsetzung des NKHR hat das Innenministerium Baden-Württemberg gleichzeitig Entwürfe der Gemeindehaushaltsverordnung (E-GemHVO-Doppik) und der Gemeindekassenverordnung (E-GemKVO-Doppik) mit einer Frist bis zum 30.06.2009 in die Anhörung gegeben. Die Verordnungen sollen ebenfalls rückwirkend zum 01.01.2009 in Kraft treten. Spätester Zeitpunkt für den Umstieg der Kommunen auf das NKHR ist der 01.01.2016. Trotz dieses relativ langen Übergangszeitraums empfiehlt die *GPA* den Kommunalverwaltungen, möglichst frühzeitig mit den in der Regel sehr arbeits- und zeitintensiven Umstellungsarbeiten zu beginnen, zumal nun weitgehend Rechtssicherheit eingetreten ist.

Zur Unterstützung der Umstellungsprozesse auf das NKHR sind von verschiedenen Arbeitsgruppen bereits Arbeitshilfen, u.a. zur Haushaltsgliederung, zur Bewertung und Bilanzierung des Vermögens und der Schulden (samt dem Muster einer Inventurrichtlinie), zur Buchführung sowie Hinweise zur Verrechnung der internen Leistungen auf die einzelnen Teilhaushalte erarbeitet worden, die von der aus dem Innenministerium, der *GPA* und den Kommunalen Landesverbänden (Gemeindetag, Städtetag, Landkreistag) bestehenden Lenkungsgruppe AG Internet weitgehend akzeptiert worden sind. Sie können, genauso wie die für das NKHR maßgebenden Rechtsgrundlagen, auf der Internetseite www.nkhr-bw.de unentgeltlich abgerufen werden. Dort sind im Übrigen noch weitere für den Umstellungsprozess wichtige Hinweise hinterlegt, wie z.B. zur Projektplanung, Schulung usw.

6.2 Erfahrungen aus der Prüfung und Beratung zur Eröffnungsbilanz

Aufgrund der bei den Prüfungen und den Beratungen gewonnenen Erkenntnisse und Erfahrungen gibt die *GPA* für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz nachfolgende Hinweise:

Die Umstellung mit eigenem Personal hat sich bewährt.

Die *GPA* hat mittlerweile die Eröffnungsbilanzen mehrerer Pilotkommunen geprüft und darüber hinaus erste Erfahrungen aus der Prüfung doppischer Jahresabschlüsse gesammelt. Die Umstellung auf das NKHR ist in diesen Kommunen auf der Grundlage der jeweils bekannten Referentenentwürfe i.d.R. mit eigenem Personal bewältigt worden. Allerdings wurde der nach der Projektplanung für die Umstellung vorgesehene Zeitrahmen meist überschritten und die am Umstellungsprozess beteiligten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter muss-

ten wegen des weiterhin zu erledigenden Tagesgeschäfts deutliche Mehrarbeit leisten. Diese Vorgehensweise hat sich nach den Erkenntnissen der *GPA* gleichwohl bewährt, insbesondere wegen der genauen Kenntnis der örtlichen Verhältnisse. Jedoch darf der Zeitaufwand nicht unterschätzt und zu knapp bemessen werden. Anhaltspunkte für eine zeit- und sachgerechte Projektplanung können der Internetseite www.nkhr-bw.de entnommen werden.

Nur bei vollständiger Erfassung und richtiger Bewertung kann ein zutreffendes Jahresergebnis ausgewiesen werden.

Die erstmalige, vollständige Erfassung und Bewertung des Vermögens und dessen Finanzierung hat für die Haushaltswirtschaft in den Folgejahren erhebliche Bedeutung. Eine unzutreffende Bewertung wirkt sich z.B. über die aufwandswirksamen Abschreibungen sowie die ertragswirksamen Auflösungen der Sonderposten auf die Ergebnisrechnung und damit auf den Haushaltsausgleich aus. Aus diesem Grund steht bei der ersten Inventur vor allem die vollständige Erfassung im Vordergrund. Aber auch bei der Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten ist die größtmögliche Sorgfalt anzuwenden (§§ 62 und 44 E-GemHVO). Zudem müssen die Anfangsbestände der Konten in der Finanzbuchführung und die der Nebenbuchführungen (z.B. Anlagenbuchführung, Debitoren-/Kreditorenbuchführung) mit den in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Beständen übereinstimmen.

Eine ausreichende Dokumentation der Erfassungs- und Bewertungsvorgänge ist für künftige Fortschreibungen wichtig.

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Vorgehensweise der Erfassung und Bewertung des Vermögens und dessen Finanzierung auch im Interesse der Verwaltung hinreichend dokumentiert werden sollte (z.B. im Anhang der Eröffnungsbilanz oder auch in separaten Akten). Fehlende oder unzureichende Dokumentationen führen nicht nur bei der Prüfung, sondern spätestens bei einer notwendigen Fortschreibung zu unnötigen Fragen und vermeidbarem Mehraufwand für die (erneute) Herleitung und Ermittlung der Werte.

In der Eröffnungsbilanz des Kernhaushalts dürfen keine Vermögensgegenstände und zu deren Finanzierung eingesetzte Mittel von ausgegliederten Aufgabebereichen ausgewiesen werden.

In der Eröffnungsbilanz dürfen nur Vermögensgegenstände und die zu deren Finanzierung eingesetzten Mittel ausgewiesen werden, die zum Zeitpunkt der Aufstellung (01.01. des jeweiligen Umstellungsjahrs) dem Kernhaushalt der Kommune und nicht etwa einem Eigenbetrieb, einer Beteiligungsgesellschaft oder einem Zweckverband zugeordnet sind. Es gibt aber auch z.B. gemeinsame Erschließungsmaßnahmen, die teilweise im Kommunalhaushalt (Straßenbau) und beim Abwassereigenbetrieb (Kanalisation) sowie bei einer Versorgungsgesellschaft (Wasserversorgung) anzusetzen sind. In solchen Fällen sollte

zur Vermeidung von Doppelerfassungen oder unvollständiger Erfassungen eine Abstimmung mit den beteiligten Aufgabenträgern vorgenommen werden.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten für Grundstücke, Gebäude, Aufwuchs usw. sind grundsätzlich getrennt auszuweisen.

Es ist auch darauf zu achten, dass bei den Anschaffungskosten von Grundstücken keine Kosten für Gebäude, Aufbauten, Aufwuchs u.ä. enthalten sind. Nach den verbindlichen Zuordnungsvorschriften sind diese Vermögensarten in der Buchführung getrennt voneinander auszuweisen und die abnutzbaren auf ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Hinsichtlich der Vollständigkeit des Grundstücksbestands ist aufgefallen, dass die der Ersterfassung zugrunde gelegten Auszüge aus dem Allgemeinen Liegenschaftsbuch oder dem Grundbuch die aktuellen Grundstückskäufe und -verkäufe häufig nicht berücksichtigt haben. Deshalb sollten vor allem die in der jüngsten Vergangenheit abgewickelten Grundstücksgeschäfte besonders sorgfältig abgestimmt werden.

Die Straßen sind mit allen Ausbauschichten ein Vermögensgegenstand.

Wie in den anderen Bundesländern, sind die Gemeinde- und Kreisstraßen in Baden-Württemberg mit all ihren Schichten einzelne Vermögensgegenstände, die entsprechend der jeweiligen Straßenart (Fußgängerzone, Wohnstraße, Sammelstraße, Gemeindeverbindungsstraße, Straßen in Industrie- und Gewerbegebieten usw.) auf eine einheitliche, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben sind. Der Komponentenansatz aus den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) und den internationalen Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen, der für eine Aufteilung eines Vermögensgegenstands spricht, ist ausdrücklich **nicht** ins NKHR übernommen worden.

Die Werte aus der kameralen Vermögensrechnung können in die Eröffnungsbilanz als Anschaffungs- und Herstellungskosten nur übernommen werden, wenn sie dem Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung entsprechen.

Für die Eröffnungsbilanz dürfen vorhandene Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt werden, die vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz in Anlagennachweisen nach § 38 GemHVO a.F. oder einer (kameralen) Vermögensrechnung nach der (früheren) Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums zur Vermögensrechnung sachgerecht nachgewiesen worden sind. Dies hat insbesondere im badischen Landesteil die Erwartung genährt, dass die Wertansätze der dort traditionell häufig vorhandenen „Vollvermögensrechnungen“ in die Eröffnungsbilanzen übernommen werden können. Nach den Erkenntnissen der *GPA* liegen diese Voraussetzungen aber nur in wenigen Fällen vor, da die entsprechenden Wertansätze überwiegend Jahressummen bestimmter Haushaltsstellen anstatt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzelner Vermögensgegenstände darstellen und keinesfalls

dem Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 E-GemHVO-Doppik) entsprechen (so prinzipiell im Übrigen schon Lüder, Heft 6 S. 114 in der Schriftenreihe des IM zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen). Gleichwohl wird den Kommunen die Weiterführung von Teil- oder Vollvermögensrechnungen bis zur Umstellung auf das NKHR grundsätzlich empfohlen (vgl. Erlass des IM v. 21.10.2008 Az. 2-2251/15, Gemeindegasse 2008/107). Allerdings sollten sie entsprechend dem o.g. Grundsatz überarbeitet werden, denn nur wenn die Fortschreibung einzelner Vermögensgegenstände gewährleistet ist, können die jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend der Vereinfachungsregelung in § 62 Abs. 1 E-GemHVO-Doppik in die Eröffnungsbilanz übernommen werden.

Landwirtschaftliche Grundstücke und Grünflächen dürfen nicht mit Durchschnittswerten bewertet werden.

Bei der Bewertung z.B. von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken und bei innerörtlichen Grünflächen werden häufig, anstelle der tatsächlichen Anschaffungskosten für alle Grundstücksflächen, unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt, aktuelle Durchschnittswerte als Erfahrungswerte angesetzt (z.B. 5 EUR/m² für alle Wiesengrundstücke bzw. 8 EUR/m² fürs gesamte Ackerland). Diese Vorgehensweise ist regelmäßig zu beanstanden, weil der Ansatz aktueller Durchschnittswerte weder den allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften noch den Vereinfachungsregeln der erstmaligen Bewertung für die Eröffnungsbilanz (§ 62 E-GemHVO-Doppik) entspricht. Nach der Vereinfachungsregelung dürfen Erfahrungswerte herangezogen werden, wenn die tatsächlichen Anschaffungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können. Ist dies der Fall, kann eine Bewertung einzelner Grundstücke auf der Basis entsprechender Bodenrichtwerte des jeweiligen Anschaffungsjahres vorgenommen werden. Ein vom Anschaffungsjahr unabhängiger Erfahrungswert zum 01.01.1974 darf nur bei Grundstücken angesetzt werden, die vor dem 31.12.1974 angeschafft worden sind.

Bei der Ermittlung der Herstellungskosten von Gebäuden aus den Büchern bleiben Erhaltungsmaßnahmen unberücksichtigt.

Bei der Ermittlung der Herstellungskosten von Gebäuden aus den Sachbüchern ist darauf zu achten, dass insbesondere bei Übernahme der Ausgabebeträge aus den Vermögenshaushalten zurückliegender kameraler Jahresrechnungen nur tatsächliche Herstellungskosten und kein Erhaltungsaufwand aktiviert werden. Dasselbe gilt bei der Übernahme dieser Kosten aus einer kameralen Vollvermögensrechnung. Notfalls sind dabei auch die Rechnungsbelege und sonstige Unterlagen (z.B. Bauakten, Ausschreibungsunterlagen etc.) auszuwerten. Für die nicht immer einfache Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen kann auf die in Kommentierungen und in Lehrbüchern veröffentlichten handels- bzw. steuerrechtlichen Kriterien zurückgegriffen werden (z.B. BMF-Schreiben v. 18.07.2003, BStBl. I S. 386).

Sonderfinanzierungen von Baulandumlegungen und -erschließungen sind im Jahresabschluss der Gemeinde darzustellen.

Für die Umlegung und Erschließung von Wohngebieten sowie von Industrie- und Gewerbegebieten haben Gemeinden häufig Verträge mit Banken über Sonderfinanzierungen abgeschlossen, nach denen sämtliche Einzahlungen und Auszahlungen nur über spezielle Kreditkonten der Banken abgewickelt werden. Bei kameraler Rechnungslegung hat dies zur Folge, dass die gesamte Maßnahme wegen des für die Einnahmen und Ausgaben maßgebenden Kassenwirksamkeits- und Fälligkeitsprinzips überhaupt nicht in der Haushaltsrechnung abzuwickeln ist. Mit diesen Geschäften ist gewöhnlich auch die Erwartung verbunden, dass sich die gesamten Ausgaben durch Veräußerungserlöse der erschlossenen Grundstücke „finanziell selbst tragen“.

Im NKHR sind diese vertraglichen Zahlungsmodalitäten unbeachtlich. Vielmehr ist für die Zuordnung der geschaffenen Vermögensgegenstände das wirtschaftliche Eigentum maßgeblich. Nach den bekannten Vertragsgestaltungen ist üblicherweise die jeweilige Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer, da i.d.R. die Anlagen auf ihre Rechnung und ihr Risiko hergestellt werden und sie bei Vertragsablauf den Saldo des Finanzierungskontos ausgleichen muss. Deshalb sind in der Eröffnungsbilanz und den nachfolgenden Jahresabschlüssen sämtliche Vermögensgegenstände und die zu ihrer Finanzierung verwendeten Mittel auszuweisen, soweit sie den dem Kernhaushalt (mindestens Grundstücke und Straßen) und nicht den in Eigenbetrieben (häufig Abwasserbeseitigung und Wasserversorgung) oder Beteiligungsgesellschaften geführten Einrichtungen zuzuordnen sind. Hierzu wird auch auf die GPA-Mitteilung 5/2002, Az. 801.05 für dieselbe Problematik bei Eigenbetrieben verwiesen. Die Beurteilung solcher Sachverhalte richtet sich wegen der vielfältigen Ausgestaltungsvarianten stets nach den konkreten Verträgen.

Bei Erschließungsverträgen sind unentgeltlich erworbene Anlagen zu bewerten und in gleicher Höhe Sonderposten zu passivieren, die zur Neutralisierung der Anlagenabschreibung ertragswirksam aufzulösen sind.

Vielerorts ist die Erschließung von Baugelände durch Vertrag auf einen Erschließungsunternehmer übertragen worden (Erschließungsvertrag i.S. des § 124 BauGB), der die Erschließungsanlagen - im Gegensatz zum Finanzierungsvertrag - auf eigene Rechnung und eigenes Risiko herstellt. Seine Erschließungskosten wälzt er auf vertraglicher Grundlage an die Grundstückseigentümer ab, sofern er nicht eigene Grundstücke erschlossen selbst verkaufen kann. Nach der Fertigstellung werden i.d.R. die Straßen, Abwasser- und Wasserversorgungsanlagen der Gemeinde unentgeltlich oder gegen eine Kostenbeteiligung, meist i.H. der satzungsgemäßen Anschlussbeiträge, übertragen (vgl. GPA-Mitteilung 11/2006 Az. 656.62; 969.60; 969.42; 969.612).

Der Ausweis dieser Erschließungsanlagen in der Eröffnungsbilanz und/oder in späteren Jahresabschlüssen hat von dem Zeitpunkt an zu erfolgen, in dem die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer wird. Maßgebend dafür sind die individuellen Regelungen zum Gefahrenübergang im jeweiligen Erschließungsvertrag, auf die wegen der Komplexität und der vielfältigen Ausgestaltungsmög-

lichkeiten hier nicht näher eingegangen wird. Nach den bisherigen Erfahrungen und der zwischenzeitlichen Abstimmung der Behandlung unentgeltlich erworbener Vermögensgegenstände, ist aber darauf hinzuweisen, dass die vom Erschließungsunternehmer unentgeltlich übertragenen Erschließungsanlagen grundsätzlich im Anlagevermögen der Gemeinde auszuweisen und deshalb sachgerecht mit den beim Erschließungsunternehmer angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten oder mit einem Erfahrungswert zu aktivieren sind (vgl. Arbeitshilfe zur Bilanzierung Seite 32 ff.). Zudem ist in gleicher Höhe ein entsprechender Sonderposten zu passivieren und über die voraussichtliche Nutzungsdauer der jeweiligen Erschließungsanlage (z.B. der Straßen des Baugebiets) ertragswirksam aufzulösen (§ 40 Abs. 4 S. 2 E-GemHVO-Doppik). Sofern die Gemeinde dem Erschließungsunternehmer zumindest teilweise seine Erschließungskosten ersetzt (z.B. für die Abwasserkanäle und Wasserversorgungsleitungen), sind die jeweiligen Einzahlungen und Auszahlungen als Ausfluss des Bruttoprinzips getrennt voneinander zu veranschlagen und zu buchen und dürfen nicht miteinander verrechnet werden (§§ 10 Abs. 2 und 40 Abs. 2 E-GemHVO). Im Übrigen dürfen im Kernhaushalt der Gemeinde nur die Erschließungsanlagen der Aufgabenbereiche ausgewiesen werden, die nicht auf Eigenbetriebe (z.B. Abwasserbeseitigung, Wasserversorgung) oder etwaige Beteiligungsgesellschaften ausgegliedert sind.

Steuererträge sind dem Haushaltsjahr der Festsetzung zuzuordnen.

In der Eröffnungsbilanz sind auch die Kassenreste der letzten kameralen Jahresrechnung grundsätzlich als Forderungen oder Verbindlichkeiten auszuweisen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im NKHR die Zuordnung beim Jahreswechsel nach der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ und nicht mehr nach dem kameralen Fälligkeitsprinzip erfolgt. Deshalb ist es nicht ungewöhnlich, dass die Gesamtbeträge der Forderungen (öffentlich-rechtliche, Transferleistungen, privatrechtliche) und der Verbindlichkeiten (aus Lieferungen und Leistungen, Transferleistungen, Sonstige) in der Eröffnungsbilanz nicht mit den Gesamtbeträgen der „alten“ Kasseneinnahme- und Kassenausgabereiste aus der letzten abgeschlossenen kameralen Jahresrechnung übereinstimmen. Lediglich bei den Kostenrechnenden Einrichtungen ergibt sich keine Veränderung, weil die Rechnungsabgrenzung in diesem Bereich bisher schon nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt (§ 14 Abs. 6 GemHVO a.F.).

Probleme bereitet im NKHR die Rechnungsabgrenzung insbesondere bei den Transfererträgen, wie Realsteueransprüchen und Steuernachzahlungen, bei denen gerade nicht über Leistung und Gegenleistung eine Zuordnung zu einem bestimmten Haushaltsjahr herbeigeführt werden kann. Deshalb hat man sich darauf verständigt, dass sich die Zuordnung eines Steuerertrags im Regelfall nach dem Datum des Steuerbescheids richtet (Leitfaden zur Bilanzierung Seite 21 ff.). Somit sind insbesondere Grundsteuern und Gewerbesteuvorauszahlungen grundsätzlich im jeweiligen Veranlagungsjahr und Nachzahlungen in dem Haushaltsjahr als Ertrag zu behandeln, indem die Festsetzung durch Bescheid erfolgt. Insoweit kann die Eröffnungsbilanz Forderungen z.B. für eine Gewerbesteuernachzahlung enthalten, die in der letzten Jahresrechnung wegen der Zahlungsfälligkeit im Folgejahr nicht als Kasseneinnahmerest auszuweisen war.

Die Werthaltigkeit der ausgewiesenen Forderungen ist genauso regelmäßig zu überprüfen, wie bisher die der Kasseneinnahmereste. Eine Eröffnungsbilanz und auch spätere Jahresabschlüsse können nur die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Kommune darstellen, wenn sie zutreffende und damit werthaltige Forderungen enthalten. Deshalb sind alle Kasseneinnahmereste spätestens beim Abschluss der letzten kameralen Jahresrechnung auf ihre Werthaltigkeit zu prüfen und ggf. zu bereinigen (z.B. durch unbefristete Niederschlagung). Zu beachten ist allerdings, dass mit der unbefristeten Niederschlagung kein endgültiger Verzicht auf die Forderung verbunden ist.

Der unvollständige Ausweis erhaltener Investitionszuweisungen und -beiträge belastet den Haushaltsausgleich.

Bei den bisherigen Prüfungen hat sich gezeigt, dass sich die Kommunen vor allem bei der Erfassung der in der Vergangenheit erhaltenen Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge schwer tun. Vielfach kann nicht mehr oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand festgestellt werden, ob und für welche Maßnahmen Zuweisungen eingegangen sind. In Zweifelsfällen ist deshalb meist entgegen der Ansatzvorschrift des § 40 Abs. 4 E-GemHVO-Doppik auf einen entsprechenden Ansatz in der Eröffnungsbilanz verzichtet worden. Dies widerspricht nicht nur dem Vollständigkeitsgebot des § 95 Abs. 1 Satz 3 GemO n.F., sondern führt auch zu einem unzutreffenden Ausweis der Finanz- und Ertragslage einer Kommune. Infolge fehlender Auflösungserträge tritt nämlich bezüglich der Abschreibungen keine Entlastung ein, so dass dadurch letztlich sogar der Ausgleich der Ergebnisrechnung erschwert ist.

Es wird deshalb empfohlen, der Erfassung und Bewertung erhaltener Zuweisungen, Zuschüsse und Beiträge mindestens genauso viel Bedeutung beizumessen, wie dem Anlagevermögen. Im Übrigen kann für die Erstellung der Eröffnungsbilanz auch auf die Erleichterungsregelung des § 62 Abs. 6 E-GemHVO zurückgegriffen werden, nach der die erhaltenen Investitionszuweisungen und -beiträge genauso mit Erfahrungswerten angesetzt werden können, wie das Anlagevermögen (z.B. v.H.-Satz der Anschaffungs- und Herstellungskosten einer nach den Richtlinien förderfähigen Maßnahme, Erschließungsbeiträge in Höhe von 90 v.H. der Herstellungskosten).

Pensionsrückstellungen sind vom Kommunalen Versorgungsverband für alle Mitgliedskommunen zu bilden.

Bei den Rückstellungen enthält der Anhörungsentwurf der GemHVO-Doppik gegenüber den bisher bekannten Referentenentwürfen die größten Veränderungen. Infolge des durch Art. 5 des Haushaltsreformgesetzes eingefügten Abs. 5 in § 27 des Gesetzes über den Kommunalen Versorgungsverband (KVBW), nach dem dieser für alle Mitgliedskommunen Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen auf Grund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen zu bilden hat, ist die Verpflichtung der einzelnen Kommune zum Ansatz von Pensionsrückstellungen in § 41 Abs. 1 E-GemHVO-Doppik entfallen. Die Kommunen haben aber im Anhang zur Vermögensrechnung (Bilanz) den

auf sie entfallenden Anteil an der vom KVBW gebildeten Pensionsrückstellung und die (unter Berücksichtigung des bereits beim KVBW angesammelten Vermögens für die Pensionsrückstellung) noch aufzubringenden Mittel anzugeben (§ 53 Abs. 2 Nr. 4 GemHVO). Der Anspruch an die Kommunen zur Aufbringung der noch fehlenden Rückstellungsmittel durch künftige Umlagen ist vom KVBW in einem Ausgleichsposten seiner Vermögensrechnung (Bilanz) zu aktivieren. Die vor allem in den Jahresabschlüssen der Pilotkommunen auf der Grundlage des bisherigen Entwurfsrechts gebildeten Pensionsrückstellungen sind somit wieder ergebnisneutral gegen das Basiskapital aufzulösen, soweit sie erstmalig in der Eröffnungsbilanz und nicht aufwandswirksam in den nachfolgenden Haushaltsjahren gebildet worden sind.

Damit hat man in Baden-Württemberg dem Umstand Rechnung getragen, dass durch die Pflichtmitgliedschaft der Kommunen beim KVBW und dessen gesetzlicher Berechtigung zur Erhebung einer allgemeinen Umlage zur Deckung seines allgemeinen Finanzbedarfs, die Versorgungsverpflichtung der Kommunen wirtschaftlich auf den KVBW übergegangen ist. Dies entspricht auch der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach der bei steuerpflichtigen Betrieben gewerblicher Art der Kommunen für die Pensionsverpflichtung keine Rückstellung gebildet werden darf, wenn die Kommune Mitglied einer Versorgungskasse ist und die versprochenen Versorgungsleistungen nach den am Bilanzstichtag bestehenden Erkenntnissen voraussichtlich von der Versorgungskasse erbracht werden (Urteile vom 05.04.2006 I R 46/04, BStBl. II, 688 und vom 08.10.2008 I R 3/06). Die aus der Sicht der Kommunen praktikable Lösung führt allerdings dazu, dass die Versorgungsumlage an den KVBW i.d.R. von den tatsächlichen Veränderungen der Versorgungsansparungen der Beamten der jeweiligen Mitgliedskommune abweicht und insoweit nicht dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch einer Rechnungsperiode entspricht.

Grabnutzungsgebühren sind künftig entsprechend der Nutzungsdauer der einzelnen Grabarten auf die jeweiligen Haushaltsjahre aufzuteilen.

Für den periodengerechten Ausweis des Ressourcenaufkommens sind einmalige Einzahlungen für längerfristige Leistungsbeziehungen als Erträge auf die betroffenen Haushaltsjahre aufzuteilen (§ 43 Abs. 1 Nr. 4 E-GemHVO-Doppik). Deshalb sind Einzahlungen vor dem Bilanzstichtag, die später Erträge darstellen, zunächst in einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen (§ 48 Abs. 2 E-GemHVO). Konkret sind diese Einzahlungen in voller Höhe im Finanzhaushalt bzw. der Finanzrechnung zahlungswirksam einzunehmen und dem Ergebnishaushalt bzw. der Ergebnisrechnung nur die auf das jeweilige Haushaltsjahr entfallenden Teilbeträge ertragswirksam zuzuführen. Nach den bisherigen Prüfungserkenntnissen bereitet diese periodengerechte Ertragabgrenzung der kommunalen Praxis Schwierigkeiten. Sie unterscheidet sich von der bisherigen kameralen Behandlung vor allem dadurch, dass zwischen Einzahlung und Ertrag zu unterscheiden und Erträge unabhängig vom Zahlungszeitpunkt zu berücksichtigen sind.

Meist ist unerkannt geblieben, dass darunter hauptsächlich die in jeder Gemeinde anfallenden Grabnutzungsgebühren für die Überlassung langjähriger

Nutzungsrechte an Reihen- und Wahlgrabstellen auf den Gemeindefriedhöfen fallen. Häufig ist auch behauptet worden, der in der Eröffnungsbilanz auszuweisende Betrag für die noch nicht verwendeten Gebührenanteile bestehender Gräber könne nicht oder nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand ermittelt werden. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass nach dem Bestattungsgesetz ein Bestattungsbuch zu führen ist (§ 40), in dem die für die Verwaltung der Gräber relevanten Daten nachzuweisen sind. Zudem erfolgt heute diese Gräberverwaltung i.d.R. über Anwendungsprogramme, die eine Auswertung über die Restnutzungsdauern der einzelnen Grabarten ermöglichen und auf deren Grundlage die noch nicht verbrauchten Gebührenanteile unter Anwendung der jeweiligen Gebührensätze problemlos für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz ermittelt werden könnten.

Der Zahlungsmittelbestand der Finanzrechnung ist mit dem Kassenist- und dem Kassensollbestand abzustimmen.

Diese im Gegensatz zum Handelsrecht ganzjährig mitgeführte dritte Komponente des kommunalen doppelten Rechnungssystems dient u.a. dem Nachweis der Herkunft und der Verwendung der liquiden Mittel sowie der Ermittlung des jeweiligen Zahlungsmittelbestands. Er setzt sich zusammen aus Zahlungsmittelüberschüssen oder -fehlbeträgen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus Investitionstätigkeit, aus Finanzierungstätigkeit, den haushaltsunwirksamen Zahlungsvorgängen sowie dem Anfangsbestand. Dieser Zahlungsmittelbestand muss mit der Summe der in der Vermögensrechnung (Bilanz) ausgewiesenen liquiden Mittel (Kassensollbestand) sowie dem Kassenistbestand übereinstimmen (§ 22 E-GemKVO-Doppik). In der Praxis hat diese Abstimmung aufgrund von „Schwebeposten“ (hauptsächlich noch nicht auf dem beim Kreditinstitut geführten Geschäftskonto vollzogene Auszahlungen) vereinzelt Schwierigkeiten bereitet. Soweit Schwebeposten den ausgewiesenen Bestand der liquiden Mittel beeinflusst haben, muss dies abstimmungssystematisch berücksichtigt werden. Auftretende Differenzen sind im Rahmen des Tagesabschlusses aufzuklären und zu bereinigen und keinesfalls auflaufen zu lassen.

Eine etwaige Berichtigung der erstmaligen Vermögenserfassung und Bewertung sollte im ersten doppelten Jahresabschluss erfolgen.

Bereits bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz gilt der Grundsatz der Vollständigkeit und Richtigkeit uneingeschränkt. Für den Fall, dass wegen des Umfangs und der Vielzahl der zu erfassenden und zu bewertenden Gegenstände einer Kommune Fehler passieren, sind in § 63 E-GemHVO-Doppik besondere Regelungen über die Bereinigung wesentlicher Mängel in der Eröffnungsbilanz vorgesehen. Danach ist die aufgestellte Eröffnungsbilanz selbst nicht mehr zu ändern, sondern der betroffene Bilanzansatz ist grundsätzlich beim nächsten Jahresabschluss zu berichtigen. Die Berichtigung erfolgt nicht über die Ergebnis- und Finanzrechnung, sondern ergebnisneutral unmittelbar durch Verrechnung mit dem Basiskapital. Sie kann letztmals im vierten, der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. Daraus kann aber keineswegs gefolgert werden, dass grundsätzlich alle Mängelbereinigungen solange hi-

nausgeschoben werden können oder sogar die Möglichkeit für eine sukzessive Entwicklung der Eröffnungsbilanz eröffnet ist. Korrekturen sind aber auch noch nach Ablauf der Vier-Jahres-Frist vorzunehmen, allerdings nicht mehr ergebnisneutral gegen das Basiskapital, sondern über die Ergebnisrechnung mit Auswirkungen auf das jeweilige Jahresergebnis.

Die Berichtigungsmöglichkeiten der Eröffnungsbilanz stehen zudem im Zusammenhang mit den Übergangsvorschriften in Art. 13 Abs. 5 des Gesetzes über die Reform des Gemeindehaushaltsrechts über die Prüfung der Eröffnungsbilanz. Es handelt sich um Sondervorschriften für die Eröffnungsbilanz, die ergänzend zu den allgemeinen Prüfungsvorschriften im vierten Abschnitt des dritten Teils der Gemeindeordnung gelten. Danach ist die Eröffnungsbilanz von der örtlichen Prüfung ebenso zu prüfen, wie die späteren Jahresabschlüsse. Die überörtliche Prüfung hat die Eröffnungsbilanz außerhalb des üblichen Turnus von vier Jahren zusammen mit dem ersten doppeljährigen Jahresabschluss innerhalb eines Jahres nach Ende des Haushaltsjahres zu prüfen. Hauptsächlich mit der vorgezogenen überörtlichen Prüfung soll erreicht werden, dass vor allem die erstmalige Vermögenserfassung und Bewertung, wegen ihrer enormen Bedeutung für den zutreffenden Ausweis des Ressourcenverbrauchs, mit seinen Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich sowie auf die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, im Jahresabschluss möglichst schnell fehlerfrei ist. Auch nach dieser Intention sind Fehler der erstmaligen Vermögenserfassung und -bewertung stets im nächsten noch nicht festgestellten Jahresabschluss zu berichtigen, wobei es auch denkbar wäre, die Feststellung der Eröffnungsbilanz und des ersten doppeljährigen Jahresabschlusses durch den Gemeinderat bis zum Abschluss der überörtlichen Prüfung hinauszuschieben. Voraussetzung dafür wäre aber die fristgerechte Aufstellung des ersten Jahresabschlusses durch die Verwaltung. Neben der zeitnahen Mängelbereinigung gegen das Basiskapital und des zutreffenden Ausweises der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in den Jahresabschlüssen, hätte dieses Verfahren auch noch den Vorteil, dass dem Gemeinderat bei der Feststellung nachfolgender Jahresabschlüsse keine Fehlerbereinigungen mehr aus der erstmaligen Erfassung und Bewertung erläutert werden müssten.

Aus dem Handelsrecht übernommene Regelungen sind im Kontext mit den Besonderheiten des Haushaltsrechts und der kommunalen Aufgabenerfüllung auszulegen.

In den Diskussionen über die Auslegung der neuen Haushalts- und Rechnungslegungsvorschriften wird immer wieder auf das Handelsrecht und vereinzelt auch auf das Steuerrecht verwiesen, teilweise auch mit Hinweisen auf andere Bundesländer. Dazu ist anzumerken, dass das Recht anderer Bundesländer meist viel stärker an das Handelsrecht angelehnt ist und mitunter auch direkt auf handelsrechtliche Vorschriften verweist. Dagegen stellt das baden-württembergische Haushaltsrecht, wegen der kommunalen Besonderheiten, ganz bewusst ein eigenständiges Regelwerk dar, das vom Handels- oder Steuerrecht abzugrenzen ist. Es ist auch der im Handelsrecht geltende Bewertungsgrundsatz der Vorsicht nicht uneingeschränkt übernommen worden, sondern nach § 43 Abs. 1 Nr. 3 E-GemHVO-Doppik ist wirklichkeitsgetreu zu bewerten.

Sofern zur Regelung von Sachverhalten trotzdem auf handelsrechtliche Formulierungen zurückgegriffen wurde, muss deren Anwendung in diesem Zusammenhang und im Kontext mit der im Vordergrund stehenden kommunalen Aufgabenerfüllung gesehen werden. Mit Ausnahme des Gesamtabschlusses bestehen keine statischen oder dynamischen Verweise in das Handelsgesetzbuch, so dass dortige Änderungen, z.B. durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), für das NKHR grundsätzlich unbeachtlich sind und ungewollte oder unangemessene Veränderungen im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen durch anderweitig initiierte Entwicklungen, wie z.B. die Anpassung an internationale Standards, vermieden werden.