

Ministerium für Heimat, Kommunales,
Bau und Gleichstellung (MHKBG)
des Landes Nordrhein-Westfalen
Jürgensplatz 1
40219 Düsseldorf

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
UST-ID Nummer: DE119353203

Düsseldorf, 2. Juni 2020

523/617

vorab per E-Mail: FP-R304@mhkgb.nrw.de; kabinett.landtag@mhkgb.nrw.de

Änderung der kommunalen Doppik in Nordrhein-Westfalen:

- **Entwurf eines Gesetzes zur Isolierung der aus der COVID-19-Pandemie folgenden Belastungen in den kommunalen Haushalten und zur Sicherung der kommunalen Handlungsfähigkeit sowie zur Anpassung weiterer landesrechtlicher Vorschriften (NKF-COVID-19-Isolierungsgesetz) sowie**
- **Entwurf einer Verordnung zur Änderung der Kommunalhaushaltsverordnung (KomHVO)**

Aktenzeichen 304-46.16-2000/20

Sehr geehrte Frau Ministerin,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zu dem Entwurf des NKF-COVID-19-Isolierungsgesetzes (NKF CIG) sowie dem Entwurf einer Verordnung zur Änderung der KomHVO Stellung zu nehmen. Danach soll gemäß §§ 5 und 6 NKF CIG i.V.m. § 33a KomHVO eine Bilanzierungshilfe für Corona-bezogene Belastungen eingeführt werden („Aufwendungen für die Erhaltung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit“).

Bilanzierungshilfen dienen allgemein dazu, bestimmte Aufwendungen, die nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes führen, gleichwohl zunächst zu aktivieren und erst in den Folgeperioden aufwandswirksam zu erfassen. So konnten z.B. nach § 269 HGB a.F. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs aktiviert werden, um

Seite 2/5 zum Schreiben vom 02.06.2020 an das MHKBG Nordrhein-Westfalen

in der Startphase eines Unternehmens eine bilanzielle Überschuldung oder ein ungünstiges Bild von der wirtschaftlichen Lage zu vermeiden und die Aufwendungen damit den Erträgen in nachfolgenden Perioden zuzuordnen. Im Kern liegt allerdings eine Durchbrechung der allgemeinen Bilanzierungsvorschriften (hier der Definition eines Vermögensgegenstandes) vor, sodass die Bilanzierungshilfen einer besonderen gesetzlichen Regelung bedürfen und in der Tradition des Handelsrechts zumeist auch von zusätzlichen Angaben sowie einer Ausschüttungssperre begleitet worden sind. Außerdem sind sie als Wahlrecht ausgestaltet, müssen also nicht in Anspruch genommen werden.

Auch die Bilanzierungshilfe nach § 269 HGB a.F. wurde allerdings aus Gründen der Stärkung der Aussagekraft des Jahresabschlusses durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – also zu Zeiten der Finanzmarktkrise – abgeschafft. Laut Gesetzesbegründung zum BilMoG „wird den unkundigen Abschlussadressaten suggeriert, das Unternehmen weise noch Vermögensgegenstände auf, obwohl es sich bei § 269 HGB nur um eine ausschüttungsgesperzte Bilanzierungshilfe handelt“. Zudem wurde in der Bilanzanalyse die Inanspruchnahme der Bilanzierungshilfe zumeist als besonderes Warnsignal im Hinblick auf die wirtschaftliche Lage des Unternehmens angesehen.

Die in den Entwürfen vorgesehene Bilanzierungshilfe in der kommunalen Doppik scheint den (früheren) handelsrechtlichen Ansatz grundsätzlich aufzugreifen, um strenge haushaltsrechtliche Konsequenzen zu vermeiden und die Handlungsfähigkeit der Kommunen damit aufrechtzuerhalten.

Die Schaffung einer Bilanzierungshilfe in der kommunalen Rechnungslegung sollte im Einzelfall möglich sein, bedarf aber immer der Begründung und Analyse, welche übergeordneten Ziele damit erreicht werden sollen bzw. tatsächlich auch erreicht werden können. Auch ist zu prüfen, welche alternativen Maßnahmen ggf. bestehen.

Die Standards staatlicher Doppik (SsD) lassen z.B. im Zusammenhang mit geleisteten Zuwendungen weitergehende Aktivierungsmöglichkeiten zu. Während es handelsrechtlich für eine Aktivierung darauf ankommt, dass ein Vermögensgegenstand (und damit Schuldendeckungspotenzial) vorliegt, setzt eine Aktivierung nach den SsD lediglich voraus, dass die Zuwendung für eine Aufgabe gezahlt wird, an deren Erfüllung die bilanzierende staatliche Einheit ein erhebliches Interesse hat, weil damit z.B. ein wirtschafts-, sozial- oder gesellschaftspolitisch erwünschter Zweck gefördert wird. Damit berücksichtigen die SsD die Bedeutung geleisteter Zuwendungen im öffentlichen Bereich und vermitteln den Abschlussadressaten Informationen über die „Nutzenstiftung“ der geleisteten

Seite 3/5 zum Schreiben vom 02.06.2020 an das MHKBG Nordrhein-Westfalen

Zuwendungen, auch wenn hiermit kein unmittelbarer Vermögensvorteil verbunden ist. Eine solche Argumentation erscheint auch für den vorliegenden Sachverhalt durchaus vertretbar.

Die NKF-Entwürfe, die den Nutzen darin sehen, dass es sich bei den Maßnahmen um eine „Investition in die dauerhafte Leistungsfähigkeit unseres Gemeinwesens und die Volkswirtschaft“ handelt, gehen allerdings noch weiter, indem sie nicht nur bestimmte geleistete Zuwendungen aktivieren, sondern sämtliche Finanzschäden der Kommunen einschließlich ausgefallener Steuereinnahmen („Mindererträge“). Diese Ausweitung auf entgangene Erträge ist unseres Erachtens abzulehnen. Die entfallenen Steuereinnahmen beruhen in der Regel auf der verschlechterten Ertragslage der Unternehmen; sie stellen somit keine gezielte staatliche Stützungsmaßnahme dar. Außerdem fehlt es hierbei an einem Zahlungsmittelabfluss der Kommune. Nach dem Grundsatz der Pagatorik müssen jedoch alle in der Finanzbuchhaltung erfassten Aufwendungen und Erträge auf Aus- oder Einzahlungen – also tatsächlichen Zahlungsvorgängen – beruhen.

Der NKF-Entwurf weist zu Recht die Bilanzierungshilfe in der Bilanz in einem gesonderten Aktivposten *vor* dem Anlagevermögen aus, um den Eindruck zu vermeiden, es handele sich dabei um einen Vermögensgegenstand. Allerdings wird zur „Neutralisierung“ der Aufwendungen (buchungstechnisch) in der Ergebnisrechnung ein „außerordentlicher Ertrag“ ausgewiesen, der aber tatsächlich nicht entstanden ist. Durch die Bilanzierungshilfe und ihre Abschreibung über maximal 50 Jahre wird die aktuelle Belastung zudem auf die nächsten zwei Generationen verteilt, ohne dass dies aus der Bilanz und Ergebnisrechnung ersichtlich ist. Dies beeinträchtigt die Aussagekraft des Jahresabschlusses in hohem Maße. Vor dem Hintergrund der angesichts der Corona-Pandemie diskutierten Szenarien zur Stabilisierung und Erholung der Wirtschaft ist zudem fraglich, ob ein Zeitraum von 50 Jahren tatsächlich angemessen ist. Hier erscheint uns ein deutlich kürzerer Zeitraum angemessener, der sich an der Wirkungsweise der Hilfsmaßnahmen orientiert. Relevant ist somit die Frage, wann sich in dem Erholungsszenario die Aufwendungen durch z.B. erhöhte Gewerbesteuer-einnahmen kompensieren lassen. Die Laufzeit der Verbindlichkeiten der Kommunen aus Krediten zur Liquiditätssicherung (von bis zu 50 Jahren) ist dabei nicht maßgeblich.

Auch lässt die Behandlung der Bilanzierungshilfe in den Haushaltsjahren nach 2021 hohe Ermessensspielräume zu. Die Dauer der Abschreibungen, die Möglichkeit der außerplanmäßigen Abschreibung sowie die einmalige Möglichkeit, im Jahre 2025 die Bilanzierungshilfe (teilweise) gegen die allgemeine Rücklage

Seite 4/5 zum Schreiben vom 02.06.2020 an das MHKBG Nordrhein-Westfalen

auszubuchen, führen zu Einschränkungen der Vergleichbarkeit kommunaler Abschlüsse in NRW.

Der Anforderung des § 95 Abs. 1 GO NRW, wonach der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu vermitteln hat, wird insofern nur begrenzt nachgekommen. Von besonderer Bedeutung ist daher, den Sachverhalt in der nach dem Entwurf erforderlichen Anhangangabe transparent und vollständig darzustellen.

Ein doppischer Jahresabschluss dient den gemeinsamen Informationsbedürfnissen einer Vielzahl unterschiedlicher Adressatengruppen. Sofern bestimmte haushaltsrechtliche Konsequenzen vermieden werden sollen, die die Kommunen in ihrem Handlungsspielraum einschränken und ihnen bspw. zur Unzeit einen Sparkurs auferlegen, stellt sich die Frage, ob sich dies nicht unmittelbar durch die Änderung haushaltsrechtlicher Regelungen erreichen lässt, ohne die Informations- und Rechenschaftsfunktion des Jahresabschlusses durch den Ansatz einer Bilanzierungshilfe zu beeinträchtigen. Das politische Ziel, die Kommunen davor zu schützen, „ab 2021 ff. reihenweise wieder in die Haushaltssicherungen abzugleiten“, sollte an der Systematik des Haushaltsausgleichs ansetzen und nicht am Jahresergebnis, indem bspw. in einer Nebenrechnung vom (im Jahresabschluss abgebildeten) Jahresergebnis Effekte aus Corona-Stützungsmaßnahmen herausgerechnet werden. Es wäre dann festzulegen, dass der Haushaltsausgleich unter Berücksichtigung dieser Überleitungsrechnung als erreicht gilt.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass der NRW-Sonderweg mit der Bilanzierungshilfe ggf. nur eine kurz- oder mittelfristige Lösung darstellt. Bei einer Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung innerhalb Deutschlands (z.B. bei einer allgemeinen Anwendung der Standards staatlicher Doppik) oder europaweit (bei Geltung von an internationalen Grundsätzen (IPSAS) ausgerichteten EPSAS) wird eine solche Bilanzierungshilfe aller Voraussicht nach nicht aufrechterhalten werden können.

Ferner betrifft nach § 1 Abs. 2 NKF-CIG der Vorschlag alle Einheiten, die nach NKF bilanzieren, d.h. nicht nur Kommunen, sondern auch Eigenbetriebe, die von dem Wahlrecht gem. § 27 Eigenbetriebsverordnung Gebrauch machen und folglich (anstatt nach den handelsrechtlichen Vorschriften für große Kapitalgesellschaften) nach den Regeln der kommunalen Doppik bilanzieren. Somit

Seite 5/5 zum Schreiben vom 02.06.2020 an das MHKBG Nordrhein-Westfalen

kommt es zu einem materiellen Unterschied in den Jahresabschlüssen und damit zu einer Ungleichbehandlung, da manche Eigenbetriebe die Bilanzierungshilfe ansetzen können, die Mehrheit jedoch nicht.

Für einen Austausch stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Melanie Sack

Dr. Viola Eulner, WP StB
Fachreferentin