

Ministerium für Inneres und Sport
des Landes Sachsen-Anhalt
Referat 32: Kommunalfinanzen und kommunale
Wirtschaft, EU-Recht im kommunalen Bereich
Herrn MR Rolf Mietzner
Halberstädter Straße 2 / am „Platz des 17. Juni“
39112 Magdeburg

Nachrichtlich:

Landesverwaltungsamt Sachsen-Anhalt
Referat Kommunalrecht, Kommunale Wirtschaft und Finanzen
Postfach 20 02 56
06003 Halle (Saale)

Düsseldorf, 10. Oktober 2014

523/617

**Bildung von Pensionsrückstellungen bei Einschaltung des Kommunalen
Versorgungsverbandes im Land Sachsen-Anhalt**

Sehr geehrter Herr Mietzner,

nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Gemeindehaushaltsverordnung Doppik (GemHVO) ist zwar der Ansatz von Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen in der Bilanz grundsätzlich vorgesehen; dies gilt jedoch § 35 Abs. 1 Satz 3 zufolge ausdrücklich nicht für Kommunen, die Pflichtmitglieder des Kommunalen Versorgungsverbandes Sachsen-Anhalt sind. Sie dürfen danach keine Rückstellungen für Beamtenpensionen bilden. Ausgenommen sind Rückstellungen für Beamte auf Zeit, soweit der Kommunale Versorgungsverband Sachsen-Anhalt nur 50 v. H. der den Beamten zustehenden Ruhegehaltsbezüge übernimmt.

Aus unserem Mitgliederkreis wurde an uns herangetragen, dass nunmehr auch nach HGB bilanzierende Einrichtungen in Sachsen-Anhalt z.T. die Auffassung

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

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Manfred Hamannt, RA

Seite 2/5 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MR Mietzner, MI des Landes Sachsen-Anhalt

vertreten, sie hätten keine Pensionsrückstellungen für Beamte mehr zu bilden. Diese zu prüfenden Einrichtungen berufen sich auf ein Schreiben des Landesverwaltungsamtes vom 6. Juni 2014.

Im Folgenden stellen wir dar, in welchen Fällen nach unserer Auffassung eine Passivierung weiterhin erforderlich ist. Dabei gehen wir auch darauf ein, dass die Passivierungspflicht nicht durch § 10 des Gesetzes über den Kommunalen Versorgungsverband Sachsen-Anhalt aufgehoben wird. Für die Bilanzierung ist es unerheblich, ob ein Dienstherr freiwillig Mitglied im Kommunalen Versorgungsverband oder gesetzlich zur Mitgliedschaft verpflichtet ist.

Einrichtungen mit handelsrechtlicher Rechnungslegung (Eigenbetriebe, Zweckverbände, Anstalten des öffentlichen Rechts)

Für den Jahresabschluss eines Eigenbetriebs finden die Rechnungslegungsvorschriften für große Kapitalgesellschaften im Dritten Buch des Handelsgesetzbuchs sinngemäß Anwendung, sofern sich aus den landesrechtlichen Vorschriften nichts anderes ergibt (§ 263 HGB i.V.m. § 19 Abs. 1 EigBG LSA, § 5 EigBVO LSA). Dasselbe gilt für Zweckverbände (§ 16 Abs. 2 GKG-LSA) und kommunale Anstalten des öffentlichen Rechts (§ 7 Abs. 1 Anstaltsgesetz LSA; § 19 Anstaltsverordnung LSA).

Somit gilt § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sind. Eine ungewisse Verbindlichkeit muss hinreichend konkretisiert sein (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 8. Aufl., § 249 Tz. 33 und 42 ff.).

In dem Schreiben des Landesverwaltungsamtes vom 6. Juni 2014 wird die Rückstellungspflicht verneint. Begründet wird dies – wie im BMF-Schreiben zur Bildung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG bei Erbringung der Versorgungsleistungen durch externe Versorgungsträger, das sich auf einschlägige BFH-Rechtsprechung beruft – damit, dass eine „Inanspruchnahme nicht wahrscheinlich“ sei. Der BFH hatte entschieden, dass eine versorgungsverpflichtete Trägerkörperschaft oder Anstalt öffentlichen Rechts für eine Pensionszusage eine Pensionsrückstellung nicht bilden darf, wenn sie Mitglied einer umlagefinanzierten Versorgungskasse ist und die Versorgungsleistungen von der Versorgungskasse erbracht werden. Der BFH begründete seine Auffassung insbesondere damit, dass eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers aus der Versorgungszusage nicht wahrscheinlich sei, da die Erfüllung der Versorgungsverpflichtungen allein den Versorgungskassen ohne Mitwirkung des Arbeitgebers obliege. Aus diesem Grunde bestehe keine Vermögensbelastung des Arbeitge-

Seite 3/5 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MR Mietzner, MI des Landes Sachsen-Anhalt

bers. Nach dem BMF-Schreiben sollen bei entsprechenden umlagefinanzierten Versorgungssystemen Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG künftig regelmäßig nicht mehr passiviert werden können.

Die vom BFH vertretene Auffassung ist nach unserer Ansicht weder aus handelsrechtlicher noch aus steuerrechtlicher Sicht zutreffend (vgl. IDW Eingabe an das Bundesministerium der Finanzen vom 03.06.2009; abrufbar auf der IDW Website: <http://www.idw.de/idw/portal/d590090/index.jsp>). Die Einschaltung einer rein umlagefinanzierten Versorgungskasse oder eines anderen umlagefinanzierten Versorgungsträgers führt nicht dazu, dass die Pensionsverpflichtung des Bilanzierenden oder die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Bilanzierenden aus dieser Verpflichtung gemindert wird.

Die Versorgung der Beamten und deren Hinterbliebenen wird durch Gesetz geregelt (§ 3 Abs. 1 BeamtVG). Auf die gesetzlich zustehende Versorgung kann nach § 3 Abs. 3 BeamtVG weder ganz noch teilweise verzichtet werden. Dies bedeutet, dass ein Arbeitgeber gegenüber seinen Beamten stets vollumfänglich verpflichtet bleibt und seine primäre Versorgungsverpflichtung nicht auf Dritte übertragen kann. Die rechtliche Verpflichtung des Arbeitgebers zur Versorgung seiner Beamten bleibt auch dann bestehen, wenn er eine Versorgungseinrichtung einschaltet. Da es sich bei Pensionsverpflichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts bzw. Sondervermögen nach dem BeamtVG stets um unmittelbare Pensionsverpflichtungen handelt, sind diese entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften zu passivieren.

Die Höhe der Pensionsverpflichtungen der bilanzierenden Einheit wird durch geleistete und künftige Umlagen nicht gemindert (vgl. die als Anlage beigefügte *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen (IDW RS HFA 23)*, Tz. 11 ff.). Dies gilt nicht nur bei rein umlagefinanzierten Versorgungseinrichtungen, sondern auch für den Fall, dass z.T. ein Kapitalstock gebildet wird. Eine Verrechnung mit der Pensionsrückstellung gemäß § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB kommt nur in Betracht, wenn der bei der Versorgungseinrichtung angesammelte Kapitalstock anteilig eindeutig einer bilanzierenden Einheit zugeordnet werden kann und diese einen Anspruch auf entsprechende Verwendung gegenüber der Versorgungseinrichtung hat (vgl. *IDW RS HFA 23*, Tz. 20).

Seite 4/5 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MR Mietzner, MI des Landes Sachsen-Anhalt

Rechnungslegung nach dem Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen für die Kommunen des Landes Sachsen-Anhalt (NKHR)

Aufgrund der Spezialvorschrift in § 35 Abs. 1 Satz 3 GemHVO Doppik, die explizit ein Passivierungsverbot vorsieht, sind die obigen Überlegungen nicht anwendbar bei kommunalen Jahresabschlüssen. Bildet die Kommune bei Einschaltung eines umlagefinanzierten Versorgungsträgers keine Pensionsrückstellung, liegt insofern kein Verstoß gegen dieses gesonderte Regelwerk der Rechnungslegung vor.

Vollständigkeitsgebot und Abbildung der tatsächlichen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage

Einzuräumen ist allerdings, dass die Reform des Gemeindehaushaltsrechts zum Ziel hatte, landesrechtliche Regelungen für ein leistungsfähiges und zukunftssicheres kommunales Haushalts- und Rechnungswesen zu schaffen. Die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts und der neuen Haushaltssteuerung dient der Gesamtdarstellung von Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch und soll ein vollständiges Bild über die tatsächliche Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune vermitteln (vgl. dazu §§ 113 Abs. 1, 114 Abs. 2 und 4, 118 Abs. 1 Kommunalverfassungsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt (KVG LSA)). Dementsprechend fordert § 118 Abs. 1 Kommunalverfassungsgesetz u.a. den Ansatz sämtlicher Verpflichtungen. Ohne Pensionsrückstellungen sind die ungewissen Verbindlichkeiten einer Gemeinde nicht vollständig abgebildet. Dies beeinträchtigt die geforderte Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage.

Eine unvollständige Abbildung der Verpflichtungen läuft ferner dem Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit und dem daraus abgeleiteten Deckungsgrundsatz für den Haushaltsausgleich zuwider. Dabei lag der Reform des Gemeindehaushaltsrechts gerade das Prinzip der (periodisierten) intergenerativen Gerechtigkeit zugrunde, wonach jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen mittels Entgelten und Abgaben wieder ersetzen soll, um nicht künftige Generationen damit zu belasten.

Rückstellung für künftige Umlagen

Passiviert eine Gemeinde in Übereinstimmung mit § 35 Abs. 1 Satz 3 GemHVO Doppik keine Pensionsrückstellung, so stellt sich des Weiteren die Frage, ob nicht eine Rückstellung für künftige Umlagen bzw. künftige Beiträge an den Kommunalen Versorgungsverband zu bilden wäre.

Seite 5/5 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MR Mietzner, MI des Landes Sachsen-Anhalt

Dies ergibt sich zum einen aus dem Vollständigkeitsgebot der KVG LSA, zum anderen sind nach § 35 Abs. 1 Satz 3 GemHVO „sonstige Verpflichtungen gegenüber Dritten oder aufgrund von Rechtsvorschriften, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich begründet wurden und dem Grunde oder der Höhe nach noch nicht genau bekannt sind, sofern der zu leistende Betrag wesentlich ist“ zu bilden.

Wir sind sehr an einem vertiefenden Gespräch mit Ihnen interessiert und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Hamannt

Eulner, WP StB
Fachreferentin

Anlage:

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen (IDW RS HFA 23)