

**Stellungnahme zum 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz**  
**Gesetzentwurf der Landesregierung – Drucksache 17/3570**

LANDTAG NORDRHEIN-WESTFALEN 17. WAHLPERIODE
<b>STELLUNGNAHME</b> <b>17/905</b>
A02

**Vorbemerkungen:**

Diese Stellungnahme bezieht sich auf die Regelungen des 2. NKFVG zum kommunalen Jahresabschluss und zum Haushaltsausgleich.

**Hierzu ist vorab anzumerken, dass bis zur Abgabe der Stellungnahme (Frist 30.10.2018) ein Entwurf zu den Änderungen der GemHVO nicht vorlag.**

**Der Gesetzentwurf zur GO bedeutet, dass für die GemHVO ein erheblicher Änderungsbedarf besteht. Das 2. NKFVG ist ohne den Änderungsentwurf zur GemHVO unvollständig.**

**Anmerkungen zu den einzelnen Änderungsvorschlägen:**

**§ 59 Abs. 3, S. 1 GO**

Die Ergänzung des Satzes 1 ist problematisch („...unter Einbezug des Prüfberichtes“) und sollte wieder herausgenommen werden. Sie enthält eine Prüfung der Prüfung. Brauchen wir demnächst 2 Testate? Soll der Rechnungsprüfungsausschuss eigene Prüfungshandlungen vornehmen und ein eigenes Testat erstellen? Was ist, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss den Prüfbericht in seine Prüfung einbezieht, aber sich der Meinung der Prüfer nicht anschließt oder diese ignoriert?

Die Stärkung der Bedeutung von IKS in der Verwaltung im § 59 GO ist sehr zu begrüßen.

**§ 75 Abs. 2 GO**

Der **globale Minderaufwand** als zusätzliche Möglichkeit, einen Haushaltsausgleich zu erreichen, ist in anderen Haushaltsordnungen bereits verankert (z.B. BW, Sachsen, LHO NRW). Die Veranschlagung eines globalen Minderaufwands als pauschale Kürzung der geplanten Aufwendungen bedarf einer Neuregelung zur Mittelbewirtschaftung und Budgetierung. Eine Anpassung der übrigen haushaltsrechtlichen Vorschriften, insbesondere § 83 GO, §§ 20, 21 GemHVO und Muster VV ist erforderlich.

Er kann sich jedoch nur auf die Haushaltsplanung beziehen, für den Jahresabschluss gilt das Prinzip der Einzelerfassung und Bewertung (§ 91 Abs. 4 Nr. 2 GO n.F.). Eine abweichende Darstellung von Haushaltsplan und Jahresabschluss wird eine Haushaltsüberwachung erschweren.

### Offene Fragen:

- Dem Wortlaut ist nicht zu entnehmen, ob ein globaler Minderaufwand auch zulässig ist, wenn die Ausgleichsrücklage bereits aufgebraucht ist.
- Können HSP- bzw. HSK-Kommunen einen globalen Minderaufwand ansetzen? Woher soll das Einsparpotenzial kommen, wenn doch alle Konsolidierungsmaßnahmen geprüft und ausgeschöpft worden sind?
- Welche haushaltsrechtlichen Konsequenzen ergeben sich, wenn der Minderaufwand zwar auf dem Papier (Haushaltsplan) ausgewiesen wird, aber nicht umgesetzt wird (Jahresabschluss)?

### **§ 75 Abs. 3 GO**

Die Neuregelung der **Zuführung zur Ausgleichsrücklage** stellt keinesfalls nur Erleichterungen dar.

- Kommunen, die ein Eigenkapital von 0 € ausweisen und Jahresüberschüsse erzielen, müssen diese zunächst nur der Allgemeinen Rücklage (3 % der Bilanzsumme) zuführen. Jeder (noch so kleine) spätere Jahresfehlbetrag führt zu nicht ausgeglichenen Haushalten und evtl. zur HSK-Pflicht.
- Im § 96 Abs. 1 S. 2 GO n.F. enthält eine weitere Hürde: Jahresüberschüsse sind auch dann der Allgemeinen Rücklage zuzuführen, wenn Jahresfehlbeträge der 3 Vorjahre zu einer Verringerung der der Allgemeinen Rücklage geführt haben.

### Umsetzungsprobleme:

- Das Kriterium „3 % der Bilanzsumme“ bietet bilanzpolitische Anreize der Bilanzsummenverkürzung, insbesondere Vermögens- und Schuldenverlagerung in städtische Töchter.
- Da keine Planbilanzen erstellt werden, ist es schwer möglich, die Bilanzsummen in der mittelfristen Haushaltsplanung festzulegen. Damit ist es auch nicht möglich, die Zuführung zur Allgemeinen Rücklage zu quantifizieren. Dies gilt für Haushalte mit geringem Eigenkapital (deren Allgemeine Rücklage nahe bei 3 % der Bilanzsumme liegt). Der in § 95 Abs. 4 Nr. 3 GO n.F. geforderte Eigenkapitalspiegel kann in diesen Fällen nicht erstellt werden.
- § 96 Abs. 1 S. 2 GO ist mit § 75 Abs. 3 nicht abgestimmt. Welche Regelung hat Vorrang?
- § 75 GO steht weiterhin im Konflikt mit § 43 Abs. 3 GemHVO.
  1. Kann es eine negative Allgemeine Rücklage bei bestehender Ausgleichsrücklage geben?
  2. Reihenfolge der Anwendungen ist nicht geregelt.
  3. Die HSK-Kriterien des § 76 GO können erfüllt sein, obwohl ein Jahresüberschuss besteht.
- Weiterhin nicht gelöst ist der Konflikt der Vorschriften § 75 Abs. 2 und Abs. 7. Ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag hat keine Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich.

## § 88 GO

Durch die Neuformulierung des Abs. 1 ist m.M.n. die **Rückstellung für** zukünftig höhere **steuerkraftabhängige Umlagen** nicht gedeckt. Im Begründungstext wird darauf verwiesen, dass man sich hiermit dem Wortlaut des § 249 HGB annähern will. Dies gelingt nicht. Im § 249 Abs. 1 S. 2 HGB werden die zulässigen Aufwandsrückstellungen einzeln benannt („Ferner sind Rückstellungen zu bilden für ...“). Die explizite Auflistung zulässiger/gebotener Aufwandsrückstellungen muss entweder im § 88 GO oder durch eine Ergänzung des § 36 GemHVO erfolgen. Die inhaltliche Ausgestaltung bedarf einer Rechtsverordnung, wie im Begründungstext angekündigt.

Der § 88 Absatz 2 n.F. hat einen anderen Wortlaut als § 36 Abs. 6 S. 2 GemHVO. Das Gebot zur Auflösung von Rückstellungen wird zu einem Wahlrecht. Rückstellungen (insbesondere die neue Umlagerückstellung) werden hierdurch zu einem bilanzpolitischen Instrument des Haushaltsausgleichs.

Auch die im Begründungstext angekündigte Änderung bei den Pensionsrückstellungen (Tarifabschlüsse über die Laufzeit verteilt und nicht sofort in die Bewertung einfließen zu lassen) findet sich nicht im § 88 GO n.F. Da sich der erzielte Tarifabschluss sofort auf die Höhe der Versorgungslasten auswirkt, gibt es allerdings auch keinen Grund für diese Vorgehensweise.

**Eine endgültige Stellungnahme zu dieser Vorschrift ist erst möglich, wenn auch die Neufassung des § 36 GemHVO vorliegt.**

## § 91 Abs. 4 GO

Die Bewertungsgrundsätze des § 32 GemHVO wurden hier teilweise neu gefasst.

Insbesondere das in Nr. 3 neu eingeführte **Wirklichkeitsprinzip** („Es ist wirklichkeitsgetreu zu bewerten“) ersetzt das Vorsichtsprinzip. Irritierend ist, dass die Ausprägungen des Vorsichtsprinzips (Imparitäts- und Realisationsprinzip) im Wortlaut erhalten bleiben. Was soll sich ändern? Beim Wirklichkeitsprinzip handelt es sich um einen für die GO unbestimmten Rechtsbegriff, der in Verordnungen und ggf. Erlassen mit Inhalt zu füllen ist.

Mit dem Wirklichkeitsprinzip in Verbindung gebracht wird die Möglichkeit der Aktivierung von Instandhaltungsaufwendungen (Erhaltungsaufwand = Herstellungskosten). Im Änderungsentwurf der GO ist eine solche Regelung nicht enthalten (ich habe keine diesbezügliche Änderung gefunden). Eine solche Regelung wäre ein gravierender Eingriff, der einer neuen Definition von Herstellungskosten (§ 33 Abs. 3 GemHVO) bedarf. Er deckt sich weder mit dem Herstellungskostenbegriff nach HGB noch mit den beitragsfähigen Aufwendungen nach KAG.

Werden Instandhaltungsaufwendungen zu Investitionen erklärt, so ist dies gleich zweifach ein **Verstoß gegen das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit.**

Dieser Aufwand kann nicht verschwinden. Er wird nur in die Zukunft verlagert und taucht als Abschreibungen wieder auf. Man erleichtert zwar den Haushaltsausgleich im Jahr der Durchführung, erschwert aber die Haushaltsausgleiche in der Zukunft.

Außerdem werden dann Reparaturen mit investiven Krediten finanziert.

Die Idee, durch eine buchhalterische Maßnahme dem Sanierungsstau bei öffentlichen Einrichtungen begegnen zu können, ist sonderbar. In NRW wird es keine bessere Infrastruktur geben, nur weil die Buchungsvorschrift in der GO geändert wird. Benötigt wird (zweckgebundenes) Geld und Personal.

#### **§ 95 Abs. 4 GO**

Ein verbindlicher Eigenkapitalspiegel ist zu begrüßen. Die MusterVV sind zu ergänzen, die Reihenfolge der Verrechnungen (§75 GO, § 43 (3) GemHVO) zu regeln.

Kommunen, deren Allgemeine Rücklage nahe bei 3 % der Bilanzsumme liegt, werden den Eigenkapitalspiegel nicht erstellen können (siehe Anmerkungen zu § 75 Abs. 3 GO n.F.).

#### **Fazit und generelle Empfehlung:**

In GO und GemHVO muss es eine klare Trennung geben zwischen Haushaltsplanung und Jahresabschlusserstellung auf der einen Seite und Regelungen über den Haushaltsausgleich auf der anderen Seite. Ich empfehle daher

- **Verzicht auf den globalen Minderaufwand (§ 75 Abs. 2 GO n.F.)**
- **Abschaffung des § 43 Abs. 3 GemHVO i.V.m. § 38 Abs. 3 GemHVO**
- **Verzicht auf den Wirklichkeitsmaßstab (§ 91 Abs. 4 Nr. 3 GO n.F.)**

D.h. **Rückkehr zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung**, wie Vollständigkeit, Richtigkeit, Klarheit und Nachvollziehbarkeit.

**Wer den kommunalen Haushaltsausgleich erleichtern möchte, muss dies** im § 75 Abs. 2 GO **gesondert regeln**. Hier können Aufwendungen benannt werden, die ausschließlich bei der Berechnung eines fiktiven Haushaltsausgleichs unberücksichtigt bleiben (z.B. Instandhaltungsaufwendungen oder Abschreibungen auf Finanzanlagen). Bilanzierungsregeln, die nur dem Zweck eines erleichterten Haushaltsausgleichs dienen, schwächen den Jahresabschluss (und Haushaltsplan) in seiner Funktion als Informations- und Rechenschaftsinstrument.