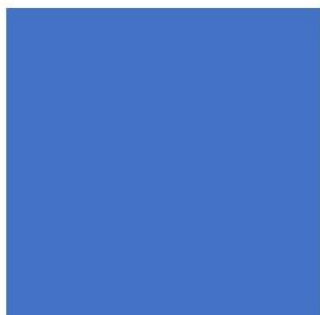


Christian Fritze

# **Die Bilanzierung von Rückstellungen nach dem 2. NKF-Weiterentwicklungs- gesetz NRW**



**Positionspapier**

**ifV** Akademie e.V.  
Gelsenkirchen

**ifV** Institut  
für Verwaltungs-  
wissenschaften gGmbH



## **ifV – Positionspapier P-2019/ 3**

## Inhalt

1	Problemstellung und Untersuchungsziel .....	2
2	Der Ansatz von Rückstellungen in der kommunalen Bilanz .....	3
3	Die Umlagerückstellung als Erweiterung des Rückstellungskatalogs.....	5
4	Die Anwendung des Wirklichkeitstests auf Rückstellungen in der kommunalen Bilanz nach NKF.....	7
4.1	Prüfschritte des Wirklichkeitstests.....	7
4.2	Die Ermittlung des Erfüllungswertes .....	9
4.3	Spezifische Besonderheiten ausgewählter Rückstellungsarten .....	10
4.3.1	Personalarückstellungen .....	10
4.3.2	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung .....	11
4.3.3	Rückstellungen für drohende Verluste.....	11
4.3.4	Umlagerückstellungen .....	12
5	Zusammenfassung und Ausblick.....	15

## 1 Problemstellung und Untersuchungsziel

Mit dem 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW wurde das Vorsichtsprinzip zum 1.1.2019 durch das Wirklichkeitsprinzip bzw. eine wirklichkeitsgetreue Bewertung ersetzt.<sup>1</sup> Der Gesetzgeber beabsichtigt damit, in Teilen Abstand von der handelsrechtlichen Rechnungslegung für Unternehmen zu nehmen und stattdessen Regeln bereitzustellen, die mehr auf die besonderen Eigenschaften und Bedürfnisse der Kommunen und ihrer Haushaltswirtschaft zugeschnitten sind.<sup>2</sup> In diesem Zuge wurde auch der Katalog der zulässigen Rückstellungen erweitert, um zukünftige Mehrausgaben für Umlagen an Gemeindeverbände, die aus in der aktuellen Perio-

de erhöhten Steuereinnahmen resultieren, periodengerecht zuordnen zu können.<sup>3</sup>

Fraglich ist nun, inwieweit sich eine Abkehr vom Vorsichtsprinzip zugunsten des Wirklichkeitsprinzips auf den Ansatz und die Bewertung der Bilanzpositionen auswirkt. Während dies für unterschiedliche Aktiva bereits vereinzelt analysiert worden ist,<sup>4</sup> werden in der vorliegenden Untersuchung die im Schrifttum bisher nicht näher betrachteten Rückstellungen einschließlich der neuen Umlagerückstellung in den Fokus gerückt. Die Untersuchung baut dabei wesentlich auf dem Vorschlag des *ifV* zur praktischen Umsetzung des Wirklichkeitsprinzips anhand des sogenannten Wirklichkeitstests auf.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Vgl. § 91 Abs. 4 S. 2 Nr. 3 GO NRW, § 33 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 KomHVO NRW.

<sup>2</sup> Vgl. Landtag NRW Drucksache 17/3570 vom 11.09.2018, S. 2.

<sup>3</sup> Vgl. Landtag NRW Drucksache 17/3570 vom 11.09.2018, S. 3.

<sup>4</sup> Vgl. z. B. Fritze 2019, GPA NRW 2019, Jürgens / Graf 2019.

<sup>5</sup> Vgl. Heck / Strätling 2019.

## 2 Der Ansatz von Rückstellungen in der kommunalen Bilanz

Die Pflicht zum Ansatz von Rückstellungen lässt sich bilanztheoretisch aus zwei Blickwinkeln betrachten:

1. Die statische Bilanztheorie hat sich den Ausweis eines Schuldendeckungspotentials als Überhang der verwertbaren Aktiva über das Fremdkapital des Bilanzierenden zum Ziel gesetzt.<sup>6</sup> Hiernach sind sämtliche Verpflichtungen in die Bilanz aufzunehmen, die das Haftungsvermögen schmälern; dies umfasst auch diejenigen Verpflichtungen, deren Eintreten und / oder deren Höhe zwar ungewiss ist, bei denen eine Inanspruchnahme durch Dritte aber zumindest mit hinreichender Sicherheit erwartet wird.<sup>7</sup> Nur bei einem Ansatz dieser sogenannten Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten als Fremdkapital kann das Schuldendeckungspotential korrekt ausgewiesen werden. Beispiele für solche Verbindlichkeitenrückstellungen sind Pensionsrückstellungen, Rückstellungen für ungewisse Prozessrisiken sowie Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.<sup>8</sup>
2. Die dynamische Bilanztheorie strebt hingegen primär nach der Ermittlung des Erfolgs einer Periode. Hierfür bedarf es einer periodengerechten Zuordnung von Ausgaben als Aufwendungen.<sup>9</sup> Aus dieser Perspektive stellen Rückstellungen eine Art Abgrenzungsposten dar, durch den eine zukünftige, mit Unsicherheit behaftete Ausgabe aufwandswirksam der Periode ihrer wirtschaftlichen Verursachung zugeordnet wird.<sup>10</sup> Diese Interpretation verlangt ebenfalls den Ansatz der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, deren Bildung nicht nur der Ermittlung des Schuldendeckungspotentials dient, sondern durch die auch eine periodengerechte Zuordnung erfolgt.<sup>11</sup> Daneben macht die dynamische Sichtweise jedoch auch die aufwandswirksame Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verpflichtungen nicht gegenüber Dritten, sondern sich selbst notwendig – die

sogenannten Aufwandsrückstellungen für Innenverpflichtungen.<sup>12</sup> Diese sind zu bilden für künftig durchzuführende innerbetriebliche Maßnahmen, die ihren wirtschaftlichen Grund jedoch in der aktuellen Periode haben.<sup>13</sup> Beispielhaft zu nennen sind hier Rückstellungen für in der Abrechnungsperiode unterlassene Instandhaltungen.

Trotz unterschiedlicher bilanztheoretischer Herleitung werden beide Rückstellungsarten übergeordnet mit dem Vorsichtsprinzip begründet. Eine unmittelbare Ableitung erfolgt allerdings aus dem Realisationsprinzip in Verbindung mit dem Prinzip der sachlichen Abgrenzung:<sup>14</sup> Erstgenanntem zufolge dürfen Gewinne beziehungsweise Erträge als Gewinnbeiträge erst ausgewiesen werden, wenn sie realisiert wurden, d. h., wenn die Leistung erbracht wurde; aus dem Prinzip der sachlichen Abgrenzung folgt konsequenterweise, dass auch erst dann die der Leistung zugehörigen Aufwendungen auszuweisen sind.<sup>15</sup> Eine Instandhaltungsrückstellung ist demnach in dem Haushaltsjahr zu bilden, in dem der aus der Leistungserbringung, z. B. die Bereitstellung der Straßeninfrastruktur, resultierende Bedarf nach einer (nicht durchgeführten) Instandhaltung erwachsen ist, während Zuführungen zu Pensionsrückstellungen in den Haushaltsjahren zu erfolgen haben, in denen die Anspruchsberechtigten aktiv an der kommunalen Leistungserstellung bzw. Aufgabenerfüllung beteiligt sind.

Lediglich die Drohverlustrückstellung ist nicht auf das Realisationsprinzip (in Verbindung mit dem Prinzip der sachlichen Abgrenzung) zurückzuführen.<sup>16</sup> Die diesbezügliche Ansatzpflicht ergibt sich hingegen aus dem – ebenfalls mit dem Vorsichtsprinzip verbundenen – Imparitätsprinzip, welches den Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisa-

<sup>6</sup> Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele 2017, S. 15.

<sup>7</sup> Vgl. Coenenberg / Haller / Schultze 2016, S. 429.

<sup>8</sup> Die Drohverlustrückstellung stellt eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dar, da sie für eine wirtschaftliche Belastung gebildet wird, die juristisch (vom Geschäftspartner im schwebenden Geschäft) erzwungen werden kann, vgl. Coenenberg / Haller / Schultze 2016, S. 447.

<sup>9</sup> Vgl. Schmalenbach 1919, S. 32.

<sup>10</sup> Vgl. Wöhe 1997, S. 521.

<sup>11</sup> Vgl. Coenenberg / Haller / Schultze 2016, S. 430

<sup>12</sup> Vgl. Coenenberg / Haller / Schultze 2016, S. 430. Die Begleichung dieser Verpflichtungen erfolgt entweder durch die eigene Leistungserstellung des Bilanzierenden oder durch Leistungen Externer.

<sup>13</sup> Vgl. Wöhe 1997, S. 516f. Da Aufwandsrückstellungen nur für zukünftige Verpflichtungen gegenüber sich selbst zu bilden sind, belasten sie nicht das Schuldendeckungspotential, vgl. Coenenberg / Haller / Schultze 2016, S. 431.

<sup>14</sup> Vgl. Heno 2011, S. 414, Haas 2011, S. 42. Vgl. zur GoB-Systematisierung beispielsweise Heck / Strätling 2019, S. 4. Vereinzelt werden Rückstellungen auch mit dem Imparitätsprinzip begründet, welches ebenfalls aus dem Grundsatz der Vorsicht abgeleitet wird, vgl. z. B. Coenenberg / Haller / Schultze 2016, S. 430. Da das Imparitätsprinzip jedoch eine Verlustberücksichtigung bereits vor der Realisation verlangt, ist es streng genommen nur bei der Drohverlustrückstellung einschlägig.

<sup>15</sup> Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele 2017, S. 135f.

<sup>16</sup> Vgl. Haas 2011, S. 42.

tionsprinzip regelmäßig modifiziert.<sup>17</sup> Hiernach sind Verluste bereits dann zu erfassen, wenn sie bis zum Bilanzstichtag erkennbar sind, obwohl die zugehörige Leistung noch nicht erbracht wurde.<sup>18</sup> Da bei einer Drohverlustrückstellung negative Erfolgsbeiträge der Zukunft antizipiert werden, wird das Realisationsprinzip durchbrochen.<sup>19</sup>

Da das Vorsichtsprinzip mit dem 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW durch das Wirklichkeitsprinzip ersetzt wurde, liegt die Vermutung nahe, dass sich dies auf den beschriebenen Ansatz von Rückstellungen in der Kommunalbilanz auswirkt. Es zeigt sich allerdings, dass trotz einer Abkehr vom Vorsichtsprinzip die eigentlich damit verbundenen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – im Kontext dieser Untersuchung das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip – auch im neuen Haushaltsrecht erhalten wurden.<sup>20</sup> So ist zwar laut § 91 Abs. 4 S. 2 Nr. 3 GO NRW „wirklichkeitsgetreu zu bewerten“, allerdings gilt

- einerseits das Imparitätsprinzip fort, da „vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, [...] zu berücksichtigen (sind), selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind“<sup>21</sup>,
- andererseits aber auch das Realisationsprinzip, da „Gewinne [...] nur zu berücksichtigen (sind), sofern sie am Abschlussstichtag realisiert sind“<sup>22</sup>.

Daraus ist zu schlussfolgern, dass sich an den grundsätzlichen Ansatzpflichten der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sowie der Aufwandsrückstellungen nichts geändert hat.

Der Wechsel vom Vorsichts- zum Wirklichkeitsprinzip ist aufgrund der Fortgeltung von Realisations- und Imparitätsprinzip in dieser Hinsicht weitestgehend auswirkunglos. Einen maßgeblichen Einfluss entfaltet das Wirklichkeitsprinzip stattdessen im Bereich der Bestimmung von Schätzgrößen in der stichtagsorientierten Bewertung,<sup>23</sup> wie nachfolgend noch gezeigt wird.<sup>24</sup>

Bestätigung findet diese Schlussfolgerung im Katalog haushaltsrechtlich zulässiger Rückstellungen. So verpflichtet § 88 GO NRW zur Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (einschließlich der explizit genannten Drohverlustrückstellungen) und für hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmte Aufwendungen, d. h. zu Aufwandsrückstellungen. Die KomHVO NRW führt diesen Katalog genauer aus. So sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach wie für

- Pensionsverpflichtungen,<sup>25</sup>
- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien,<sup>26</sup>
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften<sup>27</sup> und
- sonstige ungewisse, aber hinreichend sichere Verbindlichkeiten, deren wirtschaftliche Ursache in der Abrechnungsperiode liegt (z. B. Steuer-, Jahresabschluss- oder Überstundenrückstellungen),<sup>28</sup>

zu bilden. Bei den Aufwandsrückstellungen nennt der Gesetzgeber nach wie vor die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungen.<sup>29</sup>

<sup>17</sup> Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele 2017, S. 452.

<sup>18</sup> Vgl. Coenenberg / Haller / Schultze 2016, S. 45.

<sup>19</sup> Vgl. Fudalla / Tölle / Wöste 2017, S. 122.

<sup>20</sup> Vgl. Fritze 2019, S. 14.

<sup>21</sup> § 91 Abs. 4 S. 2 Nr. 3 GO NRW.

<sup>22</sup> § 91 Abs. 4 S. 2 Nr. 3 GO NRW.

<sup>23</sup> Vgl. so bereits Heck / Strätling 2019, S. 6, sowie Fritze 2019, S. 13. Ausgenommen sind hiervon neu eingeführte Spezialvorschriften wie der § 36 Abs. 2, 5 KomHVO NRW zum Komponentenansatz und der Aktivierung von Instandhaltungsmaßnahmen in Folge von Nutzungsdauerverlängerungen.

<sup>24</sup> Vgl. Kapitel 4.1.

<sup>25</sup> Vgl. § 37 Abs. 1 KomHVO NRW.

<sup>26</sup> Vgl. § 37 Abs. 3 KomHVO NRW.

<sup>27</sup> Vgl. § 37 Abs. 6 KomHVO NRW.

<sup>28</sup> Die Ansatzpflicht für weitere, nicht explizit genannte Verbindlichkeitenrückstellungen wird aus § 37 Abs. 5 S. 1, 2 KomHVO NRW deutlich.

<sup>29</sup> Vgl. § 37 Abs. 4 KomHVO NRW.

### 3 Die Umlagerückstellung als Erweiterung des Rückstellungskatalogs

Im Zuge des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes NRW erfährt der Katalog der zulässigen Rückstellungen nun allerdings erstmals seit Einführung des NKF eine Erweiterung: § 37 Abs. 5 S. 3 KomHVO NRW erlaubt Gemeinden die Bildung von Rückstellungen für eine erhöhte Heranziehung zur Umlage an den Kreis, den Landschaftsverband, die Städteregion Aachen oder den Regionalverband Ruhr – allgemein also an den jeweiligen Gemeindeverband – aufgrund von ungewöhnlich hohen Steuereinzahlungen des Haushaltsjahres.<sup>30</sup> Die Rückstellungsbildung ist dabei als Wahlrecht ausgestaltet.

Die Wortlaute des neu gefassten § 88 GO NRW und des § 37 Abs. 5 S. 3 KomHVO NRW lassen dabei zunächst vermuten, dass die Umlagerückstellung in den Katalog der Aufwandsrückstellungen einzuordnen ist. So ergeben sich die Änderungen des § 88 GO NRW im Kern in der Beschreibung der Aufwandsrückstellungen: Aus „für bestimmte Aufwendungen“<sup>31</sup> ist „für hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts *unbestimmte Aufwendungen* [Hervorhebung durch Autor]“<sup>32</sup> geworden. § 37 KomHVO NRW greift diese Formulierung auf, wenn von Rückstellungen „für *unbestimmte Aufwendungen* (Hervorhebung durch den Autor) in künftigen Haushaltsjahren für die erhöhte Heranziehung zu Umlagen“<sup>33</sup> die Rede ist.

Allerdings stellt sich die Frage, ob die Umlagerückstellung nicht eher der Kategorie der Verbindlichkeitenrückstellungen zuzuordnen ist. Hierfür spricht, dass erhöhte Steuereinzahlungen zu einer erhöhten Umlagegrundlage<sup>34</sup> und damit wiederum zu einer erhöhten Umlageverpflichtung in der Zukunft führen.<sup>35</sup> Der jeweilige Gemeindeverband als Dritter hat also in der Zukunft einen erhöhten Rechtsanspruch. Die erhöhte Umlage stellt somit eine Verpflichtung dar, die das hypothetische Haftungsvermögen der Gemeinde schmälert. Aus statischer bilanztheoretischer Sicht ist sie damit als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten anzusetzen.<sup>36</sup>

Die Gesetzesbegründung zum 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW gibt letztlich wenig Aufschluss über die Einordnung der Umlagerückstellung. Einerseits wird ausgeführt, dass erst durch die Änderung des § 88 GO NRW – die sich wie gezeigt überwiegend auf die Formulierung der Aufwandsrückstellungen beschränkt – unter anderem die Bildung von Umlagerückstellungen ermöglicht wird; andererseits wird diese explizit als eine Rückstellung „für ungewisse Verbindlichkeiten aus steuerkraftabhängigen Umlagen“<sup>37</sup> bezeichnet.<sup>38</sup>

Letztlich ist die genaue Einordnung allerdings unerheblich. Die Umlagerückstellung kann in jedem Fall auf das Realisationsprinzip i. V. m. mit dem Prinzip der sachlichen Abgrenzung zurückgeführt werden, da sie darauf abzielt, den Umlageaufwand der wirtschaftlich einschlägigen Periode zuzuordnen. Diese ergibt sich aus dem Jahr, in dem die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung / Leistungserbringung ungewöhnlich hohe Steuereinzahlungen (und damit auch entsprechende Steuererträge) generiert, die in der Zukunft zu einer erhöhten Heranziehung zur Umlage führen werden. Dies ist darin zu begründen, dass bei der Ermittlung der Umlage auf Steuereinzahlungen aus einer sogenannten Referenzperiode – für 2019 beispielsweise der Zeitraum 1.7.2017-30.6.2018<sup>39</sup> – zurückgegriffen wird.

Es stellt sich noch die Frage, inwiefern die Änderung von § 88 GO NRW die Bildung weiterer Rückstellungen, insbesondere von Aufwandsrückstellungen, ermöglicht. So könnte allein aus dem Wortlaut der Gesetzesbegründung zu § 88 GO NRW („wird es Gemeinden und Gemeindeverbänden künftig ermöglicht, *beispielsweise* [Hervorhebung durch den Autor] Rückstellungen für [...] Umlagen passivieren zu dürfen“<sup>40</sup>) vermutet werden, dass nun auch Rückstellungen für weitere Innenverpflichtungen, z. B. für Großreparaturen, gebildet werden dürfen, wie dies handelsrechtlich vor dem BilMoG zulässig war.<sup>41</sup> Hierbei ist allerdings die untergesetzlich durch die KomHVO NRW vorgenommene Einschränkung zu beachten: § 37 Abs. 7 KomHVO NRW verbietet die Bildung aller weiteren Rückstellungen, die nicht explizit per

<sup>30</sup> Die Bildung der Umlagerückstellung kann nur für Gemeinden zulässig sein, nicht für Gemeindeverbände, die keine eigenen Steuereinzahlungen verzeichnen. So auch im Ergebnis Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen 2019, Nr. 260.

<sup>31</sup> § 88 GO NRW a. F.

<sup>32</sup> § 88 Abs. 1 GO NRW.

<sup>33</sup> § 37 Abs. 5 S. 3 KomHVO NRW.

<sup>34</sup> Vgl. § 23 i. V. m. §§ 7, 9 GFG NRW.

<sup>35</sup> Vgl. §§ 24-26 GFG NRW.

<sup>36</sup> Vgl. Kapitel 2.

<sup>37</sup> Landtag NRW Drucksache 17/3570 vom 11.09.2018, S. 83.

<sup>38</sup> Es stellt sich natürlich die Frage, wofür es dann überhaupt einer Änderung des § 88 GO NRW bedurfte.

<sup>39</sup> Vgl. § 27 Abs. 8 GFG NRW.

<sup>40</sup> Landtag NRW Drucksache 17/3570 vom 11.09.2018, S. 83.

<sup>41</sup> Vgl. § 249 Abs. 2 HGB a. F.

Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.<sup>42</sup> Wenn-  
gleich § 37 Abs. 5 S. 1, 2 KomHVO NRW den Kata-  
log zulässiger Rückstellungen über die im restlichen  
Paragraphen genannten erweitert, bezieht sich dies  
wie schon gezeigt jedoch nur auf zusätzliche  
Verbindlichkeitenrückstellungen (wie solche für  
Prozessrisiken).<sup>43</sup> Weitere Aufwandsrückstellungen  
sind demnach nicht zulässig.<sup>44</sup> Dafür spricht auch,  
dass der Landesgesetzgeber die fehlende Möglich-  
keit zur Bildung von Aufwandsrückstellungen für  
Großreparaturen analog zum Handelsrecht durch  
die Einführung des Komponentenansatzes in § 36  
Abs. 2 KomHVO NRW kompensiert hat.

---

<sup>42</sup> Bestätigt wird dies durch Ministerium für Heimat,  
Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes  
Nordrhein-Westfalen 2019, Nr. 22.

<sup>43</sup> Vgl. Kapitel 2.

<sup>44</sup> Dies gilt auch für gedanklich mit der Umlagerückstellung  
verwandte Rückstellungen, z. B. für verminderte  
Schlüsselzuweisungen der Zukunft aufgrund aktuell höhe-  
rer Steuereinzahlungen. Die Gesetzesbegründung weist  
sogar explizit darauf hin, dass „nur solche Sachverhalte zu  
berücksichtigen (sind), die eine zukünftige Zahlungs-  
verpflichtung der Kommune, begründet in dem Haushalts-  
jahr, auslösen. Prognostizierte Mindereinnahmen berech-  
tigen nicht zur Bildung einer Rückstellung“, Landtag NRW  
Drucksache 17/3570 vom 11.09.2018, S. 83. Aus Sicht der  
dynamischen Bilanztheorie und unter Beachtung des  
Realisationsprinzips ist dies nur konsequent, wenn Rück-  
stellungen der verursachungsgerechten Zuordnung  
zukünftiger Ausgaben, nicht Mindereinnahmen, dienen  
sollen.



## 4 Die Anwendung des Wirklichkeitstests auf Rückstellungen in der kommunalen Bilanz nach NKF

### 4.1 Prüfschritte des Wirklichkeitstests

Nach § 88 GO NRW – sowohl in der Fassung vor als auch nach dem 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW – sind die zulässigen Rückstellungen „in angemessener Höhe“ zu bilden. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB ist diesbezüglich präziser; hiernach sind „Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen.“ Erst hierdurch wird deutlich, dass zukünftige Preissteigerungen zwischen der Periode der Rückstellungsbildung und der voraussichtlichen Inanspruchnahme in die Bewertung mit einzubeziehen sind. Dieser Zusammenhang ist unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Rückstellungsbildung grundsätzlich auch im NKF zu unterstellen; Auf Grund der Zukunftsgerichtetheit von Rückstellungen wird die Bewertung stets von den Kosten- und Preisverhältnissen im Zeitpunkt der (voraussichtlichen) Erfüllung bestimmt. Anzumerken ist diesbezüglich noch, dass wertaufhellende Tatsachen immer zu berücksichtigen sind. Informationen, die Einfluss auf den Ansatz oder die Bewertung von Rückstellungen haben, die der Bilanzierende jedoch erst nach dem Abschlussstichtag, aber vor der Abschlussaufstellung erlangt, sind demnach mit einzubeziehen.<sup>45</sup>

Da Rückstellungen per Definition mit Unsicherheit verbunden sind, kann der angemessene Wert in Form des voraussichtlichen Erfüllungsbetrags zum Bewertungsstichtag nur geschätzt werden. Hierbei sind im Wesentlichen zwei Fälle zu unterscheiden:

- Als voraussichtlicher Erfüllungsbetrag kann aufgrund annähernd sicherer Daten ein singulärer bzw. punktueller Wert ermittelt werden. Solche Werte können beispielsweise bei

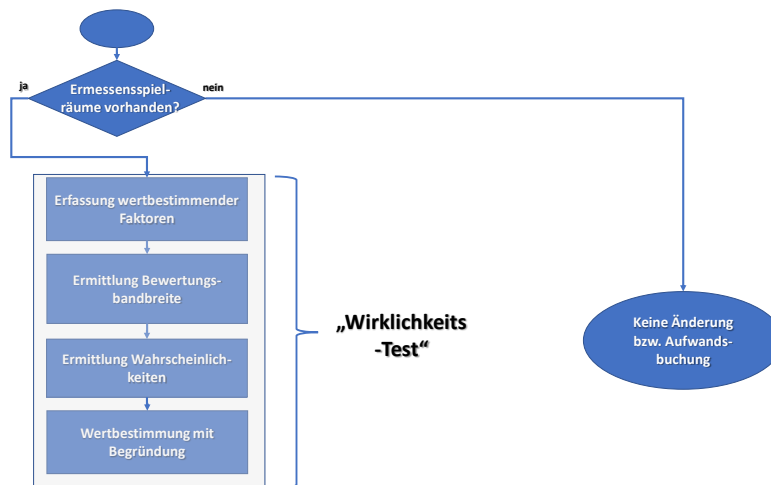
Steuerrückstellungen gebildet werden (bei denen die Unsicherheit der Höhe nach lediglich darin besteht, dass das Finanzamt bestimmte Sachverhalte anders ansetzt, als der Bilanzierende), bei Instandhaltungsrückstellungen auf Basis von Kostenvoranschlägen oder bei Rückstellungen für eingegangene Bürgschaften.

- Die erwartete zukünftige Verpflichtung gegenüber Dritten oder sich selbst kann nicht mit einem einzigen, punktuellen Wert bestimmt werden.

In letztgenanntem Fall sind bei der Schätzung deutliche Ermessensspielräume vorhanden. Die Ermittlung eines Wertes für die Rückstellung hat unter Berücksichtigung der allgemeinen Bewertungsgrundsätze des § 91 Abs. 4 S. 2 Nr. 3 GO NRW und des fast wortlautgleichen § 33 Abs. 1 Nr. 3 KomHVO NRW zu erfolgen. Vor dem 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW war bei der Rückstellungsbewertung bzw. Schätzwertbestimmung das Vorsichtsprinzip der entscheidende Bewertungsgrundsatz, welcher nun durch die wirklichkeitsgetreue Bewertung ersetzt wurde. Das ifV hat hierfür den sogenannten Wirklichkeitstest entwickelt, welcher nun auf die Bilanzpositionen der Rückstellungen, die nicht mit einem Punktwert bzw. singulär zum Bilanzstichtag bewertet werden können, angewendet werden kann.

<sup>45</sup> Vgl. § 91 Abs. 4 S. 2 Nr. 3 GO NRW.

Abbildung 1: Prüfschematik des Wirklichkeitstests



Quelle: Heck/ Strätling 2019, S. 9, Auszug aus Abb. 3.

Der Erfüllungsbetrag ist hierbei auf Basis der zu ermittelnden wertbestimmenden Faktoren zunächst durch die Aufstellung eines Schätzintervalls, also einer Bandbreite an möglichen Werten von einem „worst case“- zu einem „best case“-Szenario, einzugrenzen.<sup>46</sup>

**Beispiel 1:**

Bei einer Verbindlichkeitenrückstellungen für eine Schadenersatzforderung, die in Höhe von 100.000 EUR erhoben wird, und für die mindestens eine pauschale Vertragsstrafe über 30.000 EUR anfallen wird, liegt die Bewertungsbandbreite beispielsweise zwischen 30.000 EUR und 100.000 EUR.<sup>47</sup>

Anschließend sind die einzelnen Werte innerhalb dieses Intervalls mit Wahrscheinlichkeiten zu versehen. Basierend hierauf hat die Kommune zum Bewertungsstichtag schlussendlich einen Wert aus diesem Intervall auszuwählen.<sup>48</sup> Hierbei ist zu berücksichtigen, dass trotz aller der Rückstellungsbewertung innewohnender Bewertungsspielräume – sowohl bei der Aufstellung des Bewertungskorridors, der Hinterlegung von Wahrscheinlichkeiten sowie auch der Auswahl eines Wertes innerhalb dieses Intervalls – die Wertfindung nachvollziehbar sein muss und auf einer fundierten Datengrundlage zu beruhen hat. Es empfiehlt sich daher zusätzlich die Dokumentation auf einem Bewertungsblatt.<sup>49</sup> Nur so kann die Bewertung ausreichend objektiviert werden und dadurch sowohl

dem Klarheits- / Übersichtlichkeitsgebot<sup>50</sup> und Willkürverbot<sup>51</sup> genügen als auch – ganz praktisch gesehen – einer Prüfung durch Dritte standhalten.<sup>52</sup>

Die Prüfschritte 1 bis 3 – die Erfassung der wertbestimmenden Faktoren, die darauf basierende Ermittlung eines Bewertungskorridors sowie die Ermittlung von Wahrscheinlichkeiten für mögliche Erfüllungsbeträge – sind zunächst unabhängig vom zugrundeliegenden Bewertungsgrundsatz, da sie prinzipiell vorbereitender Natur für die eigentliche Wertauswahl sind. Sowohl unter Geltung des Vorsichts- als auch des Wirklichkeitsprinzips sind hierfür sämtliche einschlägigen Hilfsmittel, wie beispielsweise Schadensgutachten, mündliche und schriftliche Auskünfte, Erfahrungswerte u. Ä. zu nutzen und zu dokumentieren.<sup>53</sup> Der Wirklichkeitstest verlangt dabei die Heranziehung und Berücksichtigung aller einschlägigen Bewertungsfaktoren – einschließlich der Bewertungsrisiken und Bewertungschancen – für die jeweilige Bilanzposition. Zu berücksichtigen ist, dass „Risiken und Verluste, für deren Verwirklichung im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse der öffentlichen Haushaltswirtschaft nur eine geringe Wahrscheinlichkeit spricht“<sup>54</sup>, unberücksichtigt bleiben.

Zur anschließenden Ermittlung des Erfüllungswertes aus dem zuvor ermittelten Schätzintervall – Prüfschritt 4 im Wirklichkeitstest – wurden unter Geltung des Vorsichtsprinzips im Wesentlichen zwei

<sup>46</sup> Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele 2017, S. 430, Heck / Strätling 2019, S. 10.

<sup>47</sup> Vgl. Haas 2011, S 52.

<sup>48</sup> Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele 2017, S. 430.

<sup>49</sup> Vgl. Heck / Strätling 2019, S. 12.

<sup>50</sup> Vgl. § 28 Abs. 1 S. 1 KomHVO NRW.

<sup>51</sup> Vgl. § 28 Abs. 2 S. 1 KomHVO NRW.

<sup>52</sup> Vgl. Petersen / Künkele / Zwirner 2011, S. 62, Heck / Strätling 2019, S. 12f.

<sup>53</sup> Vgl. die Auflistung in Heck / Strätling 2019, S. 10.

<sup>54</sup> § 33 Abs. 1 Nr. 3 KomHVO NRW.



Lösungsansätze ermittelt: die Wertermittlung nach mathematisch-statistischen Verfahren oder die einzelfallabhängige Ermittlung.<sup>55</sup> Beide Vorgehensweisen können grundsätzlich im auch neuen Recht Anwendung finden, sind aber durch den Wechsel vom Vorsichts- zum Wirklichkeitsprinzip stellenweise zu modifizieren. Im Folgenden werden daher beide Ansätze zunächst unter Zugrundelegung des Vorsichtsprinzips betrachtet, um daraus anschließend die veränderten Anforderungen zu ermitteln, die sich aus dem Wechsel zum Wirklichkeitsprinzip ergeben.

## 4.2 Die Ermittlung des Erfüllungswertes

Bei den mathematisch-statistischen Verfahren werden insbesondere Mittelwerte gebildet, der wahrscheinlichste Wert identifiziert oder Erwartungswerte ermittelt. Die Mittelwertbildung, auch als „Praktikerlösung“<sup>56</sup> bezeichnet, addiert die untere und obere Intervallgrenze und teilt diesen Wert durch zwei. Eintrittswahrscheinlichkeiten für die einzelnen Werte innerhalb des Schätzintervalls werden dafür nicht benötigt.<sup>57</sup> Diese sind hingegen für die Identifizierung des wahrscheinlichsten Wertes notwendig. Beim Erwartungswert werden hingegen die möglichen Erfüllungsbeträge aus dem Schätzintervall mit ihren Eintrittswahrscheinlichkeiten gewichtet.

Im Rahmen der handelsrechtlichen Rechnungslegung sowie vor dem 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW wurden die drei Maße allerdings dafür kritisiert, dass sie dem (bis dato geltenden) Vorsichtsprinzip nicht ausreichend Rechnung tragen, welches insbesondere aus dem der handelsrechtlichen Rechnungslegung inwohnenden Gläubigerschutzgedanken abgeleitet wird und zu einer das Eigenkapital und damit die Haftungssubstanz des Betriebes erhaltenden Gewinnermittlung beitragen soll.<sup>58</sup> So ignoriert der Mittelwert beispielsweise gänzlich, wenn höhere Erfüllungsbeträge höhere Eintrittswahrscheinlichkeiten haben. Bei der Auswahl des wahrscheinlichsten Wertes wird hingegen nicht berücksichtigt, dass dennoch mit einer gewissen – wenngleich geringeren – Wahrscheinlichkeit deutlich höhere Verluste eintreten können. Beim Erwartungswert ist dieses Problem in ähnlicher Weise zu sehen.<sup>59</sup> Der bis heute prominenteste Vorschlag für

eine Objektivierung der Schätzung des Erfüllungsbetrages unter Beachtung des Vorsichtsprinzips sieht daher eine Ergänzung des Erwartungswertes um eine sogenannte Vorsichtskomponente vor, welche aus der Differenz des Mittelwertes und dem unteren Ende eines als hinreichend sicher empfundenen Schätzintervalls gebildet wird.<sup>60</sup> Der vorsichtige Wert ist dabei nicht zwangsläufig der höchste Wert aus dem Schätzintervall, sondern derjenige, der mit hinreichender Sicherheit nicht überschritten wird.<sup>61</sup> Dies ist auch zwingend zu beachten, da auch bei einer möglichen Geltung des Vorsichtsprinzips eine über die tatsächlich zu erwartende Belastung hinausgehende Rückstellungsbildung nicht zulässig ist, was bereits die Wortlaute „in angemessener Höhe“<sup>62</sup> und „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“<sup>63</sup> deutlich machen.<sup>64</sup>

Mathematisch-statistische Verfahren bieten den Vorteil, einfach nachprüfbar Ergebnisse zu liefern. Hierzu bedarf es allerdings einer hinreichend großen Zahl gleich oder zumindest ähnlich gelagerter Geschäftsvorfälle aus der Vergangenheit, um insbesondere zuverlässige Wahrscheinlichkeiten zu ermitteln. Ansonsten kommt es zu einer „Scheinobjektivierung“<sup>65</sup>. In Fällen, in denen für mathematisch-statistische Verfahren keine ausreichend große Datengrundlage zur Verfügung steht, ist der Erfüllungsbetrag aus dem Schätzintervall daher einzelfallabhängig zu ermitteln.<sup>66</sup> Hierbei sind zwar grundsätzlich auch die aus den verfügbaren Daten ermittelten Wahrscheinlichkeiten zu berücksichtigen. Allerdings wird als Auswahlkriterium kein statistisches Maß wie der Erwartungswert o. Ä. herangezogen, sondern es ist für jeden Fall individuell abzuwägen.

### Beispiel 2:

Haben beispielsweise innerhalb des Schätzintervalls von null bis 500.000 EUR die Werte 200.000 EUR und 500.000 EUR in etwa gleich hohe Eintrittswahrscheinlichkeiten, so ist aufgrund der großen Betragsdifferenz bei einer vorsichtigen Gewinnermittlung der größere Wert – also 500.000 EUR – als Rückstellung anzusetzen.<sup>67</sup>

<sup>55</sup> Vgl. Ballwieser 2013, Rn. 82f.

<sup>56</sup> Petersen / Künkele / Zwirner 2011, S. 63.

<sup>57</sup> Vgl. Petersen / Künkele / Zwirner 2011, S. 63.

<sup>58</sup> Vgl. Coenenberg / Haller / Schultze 2016, S. 43.

<sup>59</sup> Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele 2017, S. 431, Petersen / Künkele / Zwirner 2011, S. 63f.

<sup>60</sup> Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele 2017, S. 431, Ballwieser 2013, Rn. 84, beispielhaft Petersen / Künkele / Zwirner 2011, S. 64f.

<sup>61</sup> Vgl. Buchner 2002, S. 70.

<sup>62</sup> § 88 Abs. 1 GO NRW.

<sup>63</sup> § 253 Abs. 1 S. 2 HGB.

<sup>64</sup> Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele 2017, S. 428.

<sup>65</sup> Petersen / Künkele / Zwirner 2011, S. 63.

<sup>66</sup> Vgl. Petersen / Künkele / Zwirner 2011, S. 65, Ballwieser 2013, Rn. 83.

<sup>67</sup> Vgl. Petersen / Künkele / Zwirner 2011, S. 65.

Das Wirklichkeitsprinzip ersetzt nun das Vorsichtsprinzip und ist damit maßgeblich für die stichtagsorientierte Schätzung zum Bewertungsstichtag.<sup>68</sup> Da der Gläubigerschutzgedanke in der kommunalen Rechnungslegung im Gegensatz zur handelsrechtlichen grundsätzlich keine Rolle spielt,<sup>69</sup> ist nicht mehr der „pessimistische“ Wertansatz (ob mathematisch-statistisch oder einzelfallabhängig ermittelt) aus dem Schätzintervall auszuwählen, sondern der am ehesten der Wirklichkeit entsprechende – unter Berücksichtigung der individuellen kommunalen Aufgabenerfüllung.<sup>70</sup> Liegen ausreichende historische Daten zu gleichen oder ähnlichen Fällen vor, kann die Auswahl genau wie unter Geltung des Vorsichtsprinzips nach mathematisch-statistischen Verfahren erfolgen. Hierbei ist jedoch von der Ergänzung um eine Vorsichtskomponente abzu- sehen, da diese den „wirklichen“ Wert verzerrt.<sup>71</sup> Damit bleibt als Auswahlkriterium für den Erfüllungsbetrag grundsätzlich der Mittelwert, der Wert mit der höchsten Wahrscheinlichkeit oder der Erwartungswert.

Insbesondere der Intervallwert mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit erscheint dabei unter Berücksichtigung der Definition des Wirklichkeitswertes zunächst als am ehesten der Wirklichkeit entsprechender Wert in Frage zu kommen. Entscheidend ist hierbei allerdings, dass im Rahmen des Wirklichkeitstests sämtliche Bewertungsrisiken berücksichtigt und dokumentiert werden. Letztere können auch in einer falschen Berechnungs- bzw. Auswahlmethodik liegen. So ist z. B. bei der Auswahl des wahrscheinlichsten Wertes als Erfüllungsbetrag sicherzustellen und zu dokumentieren, dass hierbei den möglichen Schwächen dieses Maßes Rechnung getragen wurde. Zeigt sich beispielsweise, dass es stark abweichende Werte mit zwar geringerer, aber doch ähnlicher Eintrittswahrscheinlichkeit gibt und / oder Werte, die in Bereichen mit größerer Wahrscheinlichkeitsdichte liegen, stellt der wahrscheinlichste Wert nicht zwangsläufig denjenigen dar, der am ehesten der Wirklichkeit entspricht.<sup>72</sup> In diesem Fall

ist auf ein anderes Maß oder – genauso wie in Fällen, in denen nicht ausreichend Daten vorhanden sind – auf eine einzelfallabhängige Ermittlung abzustellen. Auch hier ist nun aber nicht mehr das Vorsichtsprinzip einschlägig.

**Beispiel 2 (Fortsetzung):**

Im vorherigen Beispiel, in dem die beiden Werte 200.000 EUR und 500.000 EUR ähnliche Wahrscheinlichkeiten aufweisen, sind daher nicht mehr zwingend 500.000 EUR als Erfüllungsbetrag anzusetzen.

Entscheidend im Rahmen der wirklichkeitsgetreuen Bewertung ist damit schlussendlich, dass bei der Auswahl eines Wertes aus dem Schätzintervall sämtliche für die kommunale Aufgabenerfüllung wesentlichen Bewertungsfaktoren einschließlich der Bewertungsrisiken berücksichtigt und auf einem Bewertungsblatt dokumentiert werden, sodass die Auswahl höchstmöglich objektiviert wurde.

**4.3 Spezifische Besonderheiten ausgewählter Rückstellungsarten**

Nachfolgend werden für ausgewählte Rückstellungsarten insbesondere die zentralen wertbestimmenden Faktoren diskutiert, welche nicht nur maßgeblich für die Aufstellung eines mit Wahrscheinlichkeiten versehenen Bewertungskorridor sind, sondern welche – wie im vorherigen Abschnitt gezeigt – insbesondere der Begründung und Objektivierung der Auswahl des „wirklichen“ Wertes aus diesem Intervall dienen. Dabei sollen auch explizite, durch das 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW herbeigeführte Änderungen in den Vorschriften für die Bildung bestimmter Rückstellungsarten Berücksichtigung finden.

**4.3.1 Personalarückstellungen**

Hinsichtlich der Bewertung von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften (§ 37 Abs. 1 KomHVO NRW) sind als wertbestimmende Faktoren insbesondere das Entgeltgefüge, Besoldungsanpassungen sowie die biometrischen Annahmen (z. B. bezüglich der Lebenserwartung, Ausscheidewahrscheinlichkeit usw.) zu nennen. Bei der Abzinsung ist nach wie vor der Zinssatz von fünf Prozent zugrunde zu legen.<sup>73</sup> Es ist nicht ersichtlich, dass der Wechsel vom Vorsichts- zum Wirklichkeitsprinzip dem Rückgriff auf die Heubeck-Richttafeln (zuletzt 2018 G) entgegensteht, sodass diese für die Ermittlung im Teil-

<sup>68</sup> Vgl. Heck / Strätling 2019, S. 6.

<sup>69</sup> Vgl. Landtag NRW Drucksache 17/3570 vom 11.09.2018, S. 86.

<sup>70</sup> Vgl. Heck / Strätling 2019, S. 6.

<sup>71</sup> So schlagen bereits Baetge / Kirsch / Thiele 2017, S. 431, vor, die Vorsichtskomponente separat im Jahresabschluss auszuweisen, damit es Dritten möglich ist, den Abschluss um Vorsichtsüberlegungen zu bereinigen.

<sup>72</sup> Vgl. ähnlich Haas 2011, S. 53, Heck / Strätling 2019, S. 6. Diesbezüglich ist es zu begrüßen, dass der Verordnungsgeber den in § 34 Abs. 7 KomHVO NRW-Entwurfassung vorgesehenen Passus „Stehen mehrere Wertansätze zur Auswahl, ist am Abschlussstichtag der wahrscheinlichste, der Wirklichkeit entsprechende Wert anzusetzen“ nicht umgesetzt hat.

<sup>73</sup> Vgl. § 37 Abs. 1 S. 4 KomHVO NRW.

wertverfahren nach wie vor zugrunde gelegt werden können.<sup>74</sup>

Eine explizite Änderung durch das 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW betrifft Besoldungsanpassungen, in deren Folge die Pensionsrückstellungen erhöht werden müssen. Gem. § 37 Abs. 2 KomHVO NRW kann der Erhöhungsbetrag nun ratierlich über die drei Folgejahre aufwandswirksam der Rückstellung zugeführt werden. An dieser Stelle muss kritisch hinterfragt werden, inwieweit diese Vorschrift gegen das Realisationsprinzip verstößt. Aus Sicht der dynamischen Bilanztheorie lässt sich eine solche Verschiebung der Lasten in die Zukunft nicht rechtfertigen, was in kommunaler Hinsicht insbesondere unter dem Ziel der generationengerechten Haushaltswirtschaft und der Sicherung der Fähigkeit zur stetigen Aufgabenerfüllung<sup>75</sup> kritisch zu sehen ist. Durch eine Verteilung des Aufwands aus Besoldungsanpassungen in die Zukunft wird der Gemeinde der Haushaltsausgleich zwar kurzfristig erleichtert; das Ziel des Gesetzgebers, durch „die Änderungen zu einer Verbesserung im Hinblick auf eine nachhaltige kommunale Haushalts- und Rechnungslegung beitragen“<sup>76</sup> zu können, wird damit jedoch deutlich verfehlt.

Bei den Beihilferückstellungen ist als wertbestimmender Faktor zunächst die Berechnungsmethodik zu nennen. Diesbezüglich hat sich eine explizite Änderung durch das 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz ergeben: Gem. § 37 Abs. 1 S. 9 KomHVO NRW müssen Beihilferückstellungen nun nicht mehr als Prozentsatz der Pensionsrückstellung berechnet werden, sondern können aus dem Durchschnitt der tatsächlichen Beihilfeaufwendungen der Versorgungsempfänger der letzten fünf Jahre bestimmt werden.<sup>77</sup> Daraus ergibt sich als weiterer wertbestimmender Faktor konsequenterweise eben jenes Volumen an Beihilfeaufwendungen für Versorgungsempfänger.

Bei den Urlaubs- und Überstundenrückstellungen ist trotz des Wechsels- vom Vorsichts- zum Wirklichkeitsprinzip keine bedeutende Veränderung erkennbar. Wertbestimmende Faktoren sind hier zum einen der Umfang nicht in Anspruch genommener Urlaubstage bzw. der zum Bilanzstichtag im Haus-

haltsjahr aufgebauten Überstunden. Dieser ist auch unter Geltung des Wirklichkeitsprinzips mit den aus Gehalts- und Besoldungstabellen zu errechnenden Stundensätzen als weiterem wertbestimmenden Faktor zu multiplizieren.<sup>78</sup>

#### 4.3.2 Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung

Wertbestimmende Faktoren für Instandhaltungsrückstellungen i. S. v. § 37 Abs. 4 KomHVO NRW sind insbesondere mögliche Kostenvorschläge für aktuell als unterlassen gekennzeichnete Instandhaltungen sowie die Instandhaltungsaufwendungen in ähnlich gelagerten Fällen der Vergangenheit.

Neben den Veränderungen bei der Auswahl des voraussichtlichen Erfüllungsbetrags aus der Bewertungsbandbreite („wahrscheinlicher“ statt vorsichtiger Wert) ergeben sich im Zuge des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes NRW insbesondere veränderte Anforderungen an die Auflösung von Instandhaltungsrückstellungen. Durch die Aktivierungsfähigkeit von Instandhaltungsmaßnahmen im Zuge der Komponentenbildung nach § 36 Abs. 2 KomHVO NRW und der (wesentlichen) Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer nach § 36 Abs. 5 KomHVO NRW ist nun Folgendes zu berücksichtigen: Wird eine Erhaltungsmaßnahme durchgeführt, für die zuvor eine Instandhaltungsrückstellung nach § 37 Abs. 3 KomHVO NRW gebildet wurde, ist diese Rückstellung

- 1) ertragswirksam aufzulösen, wenn die Maßnahme durchgeführt wurde und nach § 36 Abs. 2 oder 5 KomHVO NRW aktivierungsfähig ist, oder
- 2) wie bisher ergebnisneutral (für den der tatsächlichen Innenverpflichtung entsprechenden Betrag) in Anspruch zu nehmen, wenn die Maßnahme durchgeführt wurde und als konsumtiv zu bewerten ist.

Eine Auflösung ohne Durchführung der Maßnahme darf keinesfalls erfolgen, solange der Grund der Bildung nicht weggefallen ist.

#### 4.3.3 Rückstellungen für drohende Verluste

Drohverlustrückstellungen basieren auf schwebenden Geschäften, d. h. zweiseitig verpflichtenden Verträgen, die bisher von keinem Vertragspartner erfüllt wurden. Klassischer Anwendungsfall im

<sup>74</sup> Indirekt so auch Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen 2019, Nr. 247, wonach die Umstellung auf die neuen Richttafeln im pflichtgemäßen Ermessen der Gemeinde liegt.

<sup>75</sup> Vgl. § 75 Abs. 1 S. 1 GO NRW.

<sup>76</sup> Vgl. Landtag NRW Drucksache 17/3570 vom 11.09.2018, S. 5.

<sup>77</sup> Vgl. hierzu auch Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen 2019, Nr. 248.

<sup>78</sup> Vgl. so auch schon Rettler 2017, S. 13.

kommunalen Kontext sind beispielsweise Rahmenverträge für Beschaffungen zu einem festen Preis, bei denen aufgrund veränderter Marktverhältnisse, technischer Fortschritte o. Ä. der Wert der beschafften Vermögensgegenstände unter den Bezugspreis sinkt.<sup>79</sup> Wertbestimmende Faktoren sind damit entsprechend die vertraglichen Grundlagen sowie jene Marktverhältnisse einschließlich technischer Entwicklungen.

#### 4.3.4 Umlagerückstellungen

Die Frage nach der Bewertung stellt sich im Zuge der Änderungen des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes NRW grundlegend für die neu eingeführte Umlagerückstellung. § 37 Abs. 5 S. 3 KomHVO NRW sieht die wirtschaftliche Ursache für diese Rückstellung in „ungewöhnlich hohen Steuereinzahlungen des Haushaltsjahres“, die über die einschlägigen Rechtsvorschriften zur Ermittlung der Umlage an den jeweiligen Gemeindeverband zu erhöhten Umlagezahlungen in der Zukunft führen.<sup>80</sup>

Die Umlage errechnet sich als mathematisches Produkt aus der Umlagegrundlage und dem vom Gemeindeverband festzusetzenden Umlagesatz.<sup>81</sup> Die Umlagegrundlage des Haushaltsjahres besteht beispielsweise bei der Kreisumlage aus der Summe der Steuerkraftmesszahlen und der Schlüsselzuweisungen aller kreisangehörigen Gemeinden.<sup>82</sup> Hierbei sind drei wesentliche Aspekte zu berücksichtigen:

1. Die Schlüsselzuweisungen des Haushaltsjahres einer Gemeinde basieren ebenfalls auf deren Steuerkraftmesszahl. Sie ergeben sich aus 90 % der Differenz der sogenannten Ausgangsmesszahl (stellvertretend für die Aufgabenbelastung der Gemeinde) und der Steuerkraftmesszahl, sofern Erstgenannte größer ist.<sup>83</sup>
2. Für die Steuerkraftmesszahl wird das Ist-Aufkommen der Realsteuern durch den jewei-

ligen Hebesatz geteilt und mit einem landeseinheitlichen Standardfaktor multipliziert.<sup>84</sup> Ein erhöhtes Steueraufkommen auf Grund einer Erhöhung der Hebesätze hat damit keine Auswirkung auf die Steuerkraftmesszahl (und damit die Schlüsselzuweisungen), sondern nur eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage der jeweiligen Steuer, z. B. der Grundsteuermessbeträge nach § 13 Abs. 1 GrStG und der Gewerbesteuermessbeträge nach § 11 Abs. 1 GewStG.

3. Bei der Berechnung der Steuerkraftmesszahl wird auf die jeweiligen Ist-Aufkommen und die Hebesätze einer Referenzperiode zurückgegriffen. Diese erstreckt sich über das 2. Halbjahr des Vorvorjahres und das erste Halbjahr des Vorjahres, für 2019 also z. B. vom 1.7.2017 bis 30.6.2018.<sup>85</sup>

Aus dem letzten Punkt ergibt sich die Grundlage für die Bildung der Umlagerückstellung: Erhöhte Steuereinzahlungen in einem Haushaltsjahr können grundsätzlich die Umlagegrundlage in der Zukunft und damit die zu leistende Umlage beeinflussen. So wirken sich z. B. Steuereinzahlungen in 2019 sowohl auf die Umlage 2020 (basierend auf den Einzahlungen im ersten Halbjahr 2019) als auch 2021 (Einzahlungen des 2. Halbjahres 2019) aus.

Zu beachten ist hierbei, dass eine Gemeinde nur dann zu einer erhöhten Umlage herangezogen wird, wenn es zu einer Erhöhung der *standardisierten* Steuereinzahlungen kommt. Eine Erhöhung der Steuereinzahlungen aufgrund von Hebesatzsteigerungen hat hingegen keinen Einfluss auf die Steuerkraftzahl und die Schlüsselzuweisungen und damit auch nicht auf die Umlagegrundlage (siehe Punkt 2.). Hier ist der Wortlaut des § 37 Abs. 5 S. 3 KomHVO NRW irreführend. Nachfolgend sind unter dem Begriff „Steuereinzahlungen“ daher nicht die tatsächlichen Zahlungen zu verstehen, sondern die um den Hebesatz bereinigten und mit dem landeseinheitlichen Faktor multiplizierten und dadurch standardisierten Steuereinzahlungen.

Da die Bildung der Umlagerückstellung ungewöhnlich hohe Steuereinzahlungen des Haushaltsjahres voraussetzt, sind also zunächst einmal die Mehreinzahlungen – d. h. diejenigen, die über die „gewöhnlichen“ Steuereinzahlungen hinausgehen – zu berechnen.<sup>86</sup> Bezüglich der Frage, wann Mehreinzahlungen ungewöhnlich hoch sind und

<sup>79</sup> Vgl. Rettler 2017, S. 14.

<sup>80</sup> Der Wortlaut des § 37 Abs. 5 S. 3 KomHVO NRW, nach dem Umlagerückstellungen für erhöhte „Aufwendungen in künftigen Haushaltsjahren“ gebildet werden, ist diesbezüglich unzutreffend. Stattdessen werden in künftigen Haushaltsjahren erhöhte Zahlungsansprüche Dritter fällig, die nun eben als Aufwand dem aktuellen Jahr, in dem die Verursachung erfolgt, zugerechnet werden.

<sup>81</sup> Vgl. § 24 Abs. 1, 2 GFG NRW für die Kreisumlage und die Regionalumlage an die Städteregion Aachen, § 25 GFG NRW für die Landschaftsumlage und § 26 GFG NRW für die Verbandsumlage an den Regionalverband Ruhr.

<sup>82</sup> Vgl. § 23 Nr. 1 GFG NRW.

<sup>83</sup> Vgl. § 7 GFG NRW.

<sup>84</sup> Vgl. § 9 Abs. 2 GFG NRW.

<sup>85</sup> Vgl. § 27 Abs. 8 GFG NRW.

<sup>86</sup> So auch Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen 2019, Nr. 252.



damit zur Rückstellungsbildung berechtigen, weist das zuständige Ministerium darauf hin, dass dies – genau wie die Frage, ob das Wahlrecht zur Rückstellungsbildung überhaupt ausgeübt wird – im örtlichen Ermessen liegt.<sup>87</sup> Unter Beachtung des Wirklichkeitsprinzips und den aus der Richtigkeit / Klarheit und dem Willkürverbot erwachsenden Anforderungen empfiehlt sich hierbei eine mathematische Operationalisierung dieses Begriffs. So impliziert der Begriff „ungewöhnlich“, dass die Steuereinzahlungen des Haushaltsjahres über den durchschnittlichen Steuereinzahlungen der Vergangenheit liegen. Es ist also zunächst einmal der Durchschnittswert z. B. der letzten drei Jahre zu bilden. Nun ist zu berücksichtigen, dass Steuern einer natürlichen Schwankung im Rahmen der Konjunkturzyklen und dessen Niederschlagung bei den örtlichen Steuerpflichtigen unterliegen. Daher erscheint es sinnvoll, den Durchschnittswert um ein Schwankungsmaß zu bereinigen, z. B. die Standardabweichung. Anschließend sind die Steuereinzahlungen des aktuellen Jahres mit dem Durchschnittswert unter Berücksichtigung dieser Schwankung zu vergleichen: Liegen die aktuellen Einzahlungen über dem Durchschnittswert und gehen auch über die Standardabweichung hinaus, ist damit der Tatbestand der ungewöhnlich hohen Steuereinzahlungen des Haushaltsjahres als erfüllt anzusehen.

Die Mehreinzahlungen können nun in die Berechnungsformel für die Umlage gespeist werden, um die Umlagerückstellung zu bestimmen. Für die Kreisumlage, die von einer Gemeinde A aufgrund erhöhter Steuereinzahlungen zusätzlich zu entrichten wäre, würde diese beispielsweise wie folgt lauten:<sup>88</sup>

$$\text{(Mehr-Steuerkraftmesszahl}_A \text{ + Mehr-Schlüsselzuweisungen}_A \text{) x Umlagesatz =}$$

$$\text{(Mehr-Steuerkraftmesszahl}_A \text{ + (Ausgangsmesszahl}_A \text{ – Mehr-Steuerkraftmesszahl}_A \text{) x 0,9) x Umlagesatz.}$$

Für den Umlagesatz kann grundsätzlich auf denjenigen Satz zurückgegriffen werden, den der Gemeindeverband für das betreffende Jahr in der (mittelfristigen) Haushaltsplanung angibt.<sup>89</sup>

Da Umlagen von Gemeindeverbänden nur erhoben werden, um die Aufwendungen des Haushaltsjahres

zu decken, die nicht durch sonstige Erträge (aus Schlüsselzuweisungen, Gebühren etc.) gedeckt werden können,<sup>90</sup> wird der Umlagesatz jährlich in Abhängigkeit des jeweiligen Finanzierungsbedarfs und der Umlagegrundlage festgelegt. Hinsichtlich der Bewertung einer etwaigen Umlagerückstellung hat die Gemeinde daher zu berücksichtigen, dass insbesondere die Umlagesätze der weiter in der Zukunft liegenden Haushaltsjahre mit einer gewissen Unsicherheit behaftet sind.

**Beispiel 3:**

Wird Anfang 2020 im Rahmen der Arbeiten für den Jahresabschluss zum 31.12.2019 eine umlage-relevante Erhöhung der Steuereinzahlungen im zurückliegenden Haushaltsjahr festgestellt, wirkt sich diese wie bereits erläutert auf die Umlagen in den Haushaltsjahren 2020 und 2021 aus. Für erstgenanntes Jahr kann der Umlagesatz als weitestgehend sicher angenommen werden, da der Gemeindeverband diesen bereits in seiner Haushaltssatzung für das Jahr 2020 erlassen haben dürfte.<sup>91</sup> Der Umlagesatz 2021 basiert jedoch auf der Prognose des Finanzbedarfs des Gemeindeverbands in der mittelfristige Finanzplanung und ist zu dem Zeitpunkt, in dem die betroffene Gemeinde ihre Umlagerückstellung bewerten muss, noch nicht rechtskräftig. Es besteht daher die Gefahr, dass der Gemeindeverband den Finanzierungsbedarf für die mittelfristige Planung als zu gering angenommen hat und im nächsten Planungslauf (d. h. für die Haushaltsplanung 2021) anhebt – was wiederum zu einer Anhebung des Umlagesatzes führen würde.

Dieses Risiko sollte daher im Rahmen der Bewertung der Umlagerückstellung zumindest dergestalt berücksichtigt werden, dass bei eindeutigen Hinweisen auf einen zu niedrig veranschlagten Finanzierungsbedarf weitere Informationen einzuholen sind, um eine mögliche Erhöhung antizipieren zu können.

Die Festlegung des Umlagesatzes ist nicht nur vom Finanzierungsbedarf des Gemeindeverbands abhängig, sondern auch von der Umlagegrundlage. Steigt diese, kann der Umlagesatz bei konstantem Finanzierungsbedarf gesenkt werden. Da die Umlagegrundlage bei der Kreisumlage beispielsweise aus den Steuerkraftmesszahlen und Schlüsselzuweisungen aller kreisangehörigen Gemeinden gebildet wird,<sup>92</sup> stellt sich die Frage, inwieweit Veränderungen in deren Steuer-

<sup>87</sup> Vgl. Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen 2019, Nr. 28.

<sup>88</sup> Vgl. §§ 7, 23 Nr. 1, 24 Abs. 1 GFG NRW.

<sup>89</sup> So auch Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen 2019, Nr. 252.

<sup>90</sup> Vgl. § 56 Abs. 1 KrO NRW, § 22 Abs. 1 LVerbO NRW.

<sup>91</sup> Eine einmalige Anpassungsmöglichkeit des Umlagesatzes besteht lediglich im Rahmen des 56 Abs. 3 KrO NRW bzw. § 22 Abs. 3 LVerbO NRW.

<sup>92</sup> Vgl. § 23 Nr. 1 GFG NRW.

einzahlungen bei der Rückstellungsbildung einer Verbandsgemeinde berücksichtigt werden müssen. Sollten beispielsweise alle Verbandskommunen ungewöhnlich hohe Steuereinzahlungen aufweisen, der Finanzierungsbedarf des Gemeindeverbands aber unverändert bleiben, so könnte dies eine Senkung des Umlagesatzes zur Folge haben; dies wiederum führt dazu, dass trotz Mehreinzahlungen keine erhöhte Heranziehung zur Umlage erfolgen wird. Diesbezüglich ist allerdings festzustellen, dass genau diese Interdependenzen vom Gemeindeverband bei der Festlegung der Umlagesätze berücksichtigt werden – wenngleich die Steuereinzahlungen ungewöhnlich hoch sein mögen, so sind sie dennoch nicht zwangsläufig außerplanmäßig, sodass sie für den Gemeindeverband nicht unbekannt gewesen sind. Deutlich wird dies erneut am bereits eingeführten Beispiel:

**Beispiel 3: Fortsetzung**

Bei der Anfang 2020 durchzuführenden Bewertung der Umlagerückstellung zum 31.12.2019 wird auf die Umlagesätze für 2020 und 2021 zurückgegriffen. Der Gemeindeverband wiederum hat für den Umlagesatz 2020 auf die Steuereinzahlungen seiner Verbandskommunen im Zeitraum 07/2018-06/2019 zurückgegriffen und plant den Umlagesatz 2021 auf Basis der (teilweise geplanten) Einzahlungen 07/2019-06/2020.

Zu dem Zeitpunkt, in dem die Umlagesätze also bestimmt werden, verfügt der Gemeindeverband über hinreichend sichere Daten, um die Umlagegrundlage verlässlich zu bestimmen – und damit auch den Umlagesatz. Wird in der Rückstellungsbewertung folglich auf jenen zurückgegriffen, sind dadurch die die Umlagegrundlage beeinflussenden Effekte – einschließlich der Veränderungen der Steuereinzahlungen der anderen Verbandskommunen – grundsätzlich ausreichend berücksichtigt. Analog zur zuvor bereits aufgezeigten Möglichkeit, dass der Gemeindeverband den Finanzierungsbedarf in der mittelfristigen Planung zu gering veranschlagt hat und ihn im nächsten Planungslauf möglicherweise anheben muss, sind Steuereinzahlungen der anderen Verbandskommunen bei der Rückstellungsbewertung daher nur näher zu untersuchen, wenn eindeutige Hinweise vorliegen, dass der Gemeindeverband mögliche Veränderungen nicht ausreichend berücksichtigt hat.

Zusammenfassend können daher folgende wertbestimmende Faktoren für den Wirklichkeitstest festgehalten werden:

- Standardisierte Steuereinzahlungen des aktuellen Haushaltsjahres,
- Durchschnitt der standardisierten Steuereinzahlungen der letzten drei Jahre und zugehörige Standardabweichung,
- Umlagesätze aus (mittelfristiger) Haushaltsplanung des Gemeindeverbands,
- Bei Hinweisen auf nicht ausreichend sorgfältige Planung des Gemeindeverbands: Finanzierungsbedarf des Gemeindeverbands und Steuereinzahlungen der anderen Verbandskommunen.

Basierend hierauf sind anschließend wie bei allen anderen Rückstellungsarten entsprechend des Wirklichkeitstests eine Bewertungsbandbreite zu ermitteln<sup>93</sup> und Wahrscheinlichkeiten festzulegen, um daraus den „wahrscheinlichsten“ Wert unter Berücksichtigung der kommunalspezifischen Chancen und Risiken auszuwählen – nachvollziehbar und dokumentiert auf einem Bewertungsblatt.

---

<sup>93</sup> Das best case-Szenario könnte z. B. von einem unveränderten Finanzierungsbedarf des Gemeindeverbands, einer gleichmäßigen Erhöhung der Steuereinzahlungen aller Verbandskommunen und sinkendem Umlagesatz ausgehen, während das worst case-Szenario von einer Erhöhung des Finanzierungsbedarfs des Gemeindeverbands, gleich bleibenden Steuereinzahlungen der anderen Verbandskommunen und steigendem Umlagesatz ausgeht.



## 5 Zusammenfassung und Ausblick

Die Pflichten zum Ansatz von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwandsrückstellungen haben sich mit dem 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW grundsätzlich nicht geändert, lediglich die Bildung einer Umlagerückstellung nach § 37 Abs. 5 S. 3 KomHVO NRW wurde als Wahlrecht ergänzt.

Hinsichtlich der Bewertung von Rückstellungen wirkt sich der Ersatz des Vorsichtsprinzips durch das Wirklichkeitsprinzip bei all jenen Rückstellungen aus, für die kein singulärer bzw. punktueller Wert als voraussichtlicher Erfüllungsbetrag – bzw. in der Terminologie des § 88 GO NRW: angemessener Wert – ermittelt werden kann. Entsprechend der Idee des vom ifV entwickelten Wirklichkeitstests ist für diese Rückstellungen ausgehend von sämtlichen Bewertungsfaktoren ein Schätzintervall zu bilden, in welchem die möglichen Werte mit Wahrscheinlichkeiten versehen werden. Die Kommune muss hierbei nachvollziehbar und dokumentiert einen Wert

aus diesem Intervall auswählen, mit dem die Rückstellung angesetzt wird. Da derjenige Wert ermittelt werden soll, der unter Berücksichtigung der kommunalen Aufgabenerfüllung mit der höchsten Wahrscheinlichkeit dem wirklichen Wert entspricht, ist von der Berücksichtigung etwaiger Vorsichtskomponenten oder ähnlicher Zuschläge abzusehen. Entscheidend für die Rückstellungsbewertung ist dabei die Berücksichtigung sämtlicher Bewertungsfaktoren einschließlich der Bewertungsrisiken, welche ggf. eine einzelfallabhängige Bewertung notwendig machen. Werden sämtliche Faktoren und Entscheidungen auf einem Bewertungsblatt dokumentiert, ist den Objektivierungs- und Prüfungsanforderungen hinreichend Rechnung getragen.

Die eingebrachten Darstellungen sollen einen allgemeinen Rahmen für die Anwendung auf Spezialfälle bilden. In der Umsetzungspraxis ergeben sich Klärungsbedarfe in Detailfragen, die einer weiteren Würdigung bedürfen.

## Literaturverzeichnis

Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S.: Bilanzen, 14. Auflage, Düsseldorf: 2017

Ballwieser, W.: § 253 HGB, in Schmidt, K. / Ebke, W. F. (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, 3. Auflage, München: 2013.

Böcking, H.-J. / Gros, M: § 253 HGB, in: Handelsgesetzbuch, Band 1, 3. Auflage, München: 2014.

Buchner, R.: Buchführung und Jahresabschluss, 6. Auflage, München: 2002.

Coenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 16. Auflage, Stuttgart: 2016.

Fritze, C.: Die Vermögensbewertung nach dem Wirklichkeitsprinzip im Entwurf des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes – eine Begriffsbestimmung, in: der gemeindehaushalt, Heft 1, 2019, S. 12-16.

Fudalla, M. / Tölle, M. / Wöste, C.: Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung, 4. Auflage, Berlin: 2017.

GPA NRW: Hinweise zur Anwendung des Komponentenansatzes, Herne: 13.03.2019, URL (letzter Abruf: 30.11.2019): [https://gpanrw.de/media/1552587001\\_komponentenansatz.pdf](https://gpanrw.de/media/1552587001_komponentenansatz.pdf).

Haas, I.: Rückstellungen, Wiesbaden: 2011

Heck, C. / Strätling, A.: Das Wirklichkeitsprinzip gemäß § 91 Abs. 4 S. 2 Nr. 3 GO NRW und der „Wirklichkeitstest“ auf Bilanzposten, ifV – Positionspapier P-2019/1, 2019, URL (letzter Abruf: 30.11.2019):

[https://www.ifv.de/fileadmin/user\\_upload/ifv - P-2019-1-Heck-Stratling-190701.pdf](https://www.ifv.de/fileadmin/user_upload/ifv_-_P-2019-1-Heck-Stratling-190701.pdf).

Heno, R.: Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IFRS), 7. Auflage, Berlin / Heidelberg: 2011.

Jürgens, A. / Graf, K.: Die neuen Aktivierungsmöglichkeiten von Baumaßnahmen durch das 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz in NRW, in: der gemeindehaushalt, Heft 6, 2019, S. 132-141.

Landtag NRW Drucksache 17/3570 vom 11.09.2018, URL (letzter Abruf: 30.11.2019): <https://www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumente/narchiv/Dokument/MMD17-3570.pdf>.

Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen 2019: Fragestellungen zu den Änderungen des 2. NKFVG und der KomHVO ab 01.01.2019, Stand:14.10.2019.

Petersen, K. / Künkele, K. P. / Zwirner, C: Rückstellungen in der Bilanzierungspraxis, Köln: 2011.

Rettler, S.: § 36 GemHVO NRW, in Dirnberger et al. (Hrsg.): PdK Nordrhein-Westfalen, Gemeindehaushaltsrecht Nordrhein-Westfalen, 5. Fassung, München: 2017.

Schmalenbach, E.: Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, Leipzig: 1919.

Tiedchen, S.: § 253 HGB, in Hennrichs, J. / Kleindiek, D. / Watrin, C. (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2, München: 2013.

Wöhe, G.: Bilanzierung und Bilanzpolitik, 9. Auflage, München: 1997.

**Der Autor:**

Dr. Christian Fritze, Dozent an der Fachhochschule für öffentliche Verwaltung NRW, Studienort Bielefeld, Fächer: Kommunales Finanzmanagement, Öffentliche BWL, Controlling und Volkswirtschaftslehre.

Erstellungsdatum: 30. November 2019

*Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die Wiedergabe dieses Werkes oder wesentlicher Teile in anderen Editionen wie auch die Einstellung dieses Werkes in Datenbanken ist nur mit Zustimmung des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH gestattet. Die Wiedergabe von einzelnen Textpassagen hat unter einer Quellenangabe mit Nennung des Autors und des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH als Herausgeber zu erfolgen.*