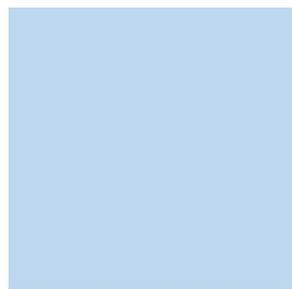


Jan-Robert Kirchner / Andreas Prinz / Martin Richter/ Ansgar Strätling

# ***Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG im kommunalen Haushaltsrecht in NRW - Praxishilfe zur rechtssicheren Anwendung und Prüfung***



***Positionspapier***

**ifV** Akademie e.V.  
Gelsenkirchen

**ifV** Institut  
für Verwaltungs-  
wissenschaften gGmbH



## ***ifV – Positionspapier P-2024/ 1***

## Inhalt

1	Problemstellung und Ziele .....	3
1.1	Problemstellung .....	3
1.1.1	Ermittlung der Höhe der Mehrbelastungen .....	3
1.1.2	Bildung einer Bilanzierungshilfe .....	3
1.1.3	Abschreibung der Bilanzierungshilfe bzw. Ausbuchung gegen Eigenkapital in den Folgejahren .....	4
1.1.4	Erläuterungen im Anhang .....	4
1.2	Ziele des Positionspapiers .....	4
2.1	Bilanzierungshilfen nach HGB .....	5
2.2	Bilanzierungshilfen nach NKF .....	5
2.2.1	Bilanzierungshilfen nach § 44 Abs. 2 Satz 2 und 4 KomHVO NRW .....	5
2.2.2	Bilanzierungshilfen nach NKF-CUIG .....	6
2.3	Bilanzierungshilfen in der Jahresabschlussanalyse .....	6
3	Anwendungsprobleme .....	7
3.1	Ermittlung der Höhe der finanziellen Mehrbelastungen .....	7
3.1.1	Beispiele für finanzielle Mehrbelastungen durch die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg .....	7
3.1.2	Ermessensspielräume der Kommunen bei der Ermittlung (Schätzung) der finanziellen Mehrbelastungen ..	7
3.1.3	Methode zur Ermittlung (Schätzung) der finanziellen Mehrbelastungen .....	8
3.1.4	Einzelfragen .....	8
3.2	Bildung und Ausweis der Bilanzierungshilfe „Aufwendungen zur Erhaltung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit“	10
3.3	Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen der Bilanzierungshilfe bzw. Ausbuchung gegen Eigenkapital in den Folgejahren .....	11
3.3.1	Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen, Zuschreibungen .....	11
3.3.2	Erfolgsneutrale Verrechnung der Bilanzierungshilfe mit dem Eigenkapital .....	11
3.3.3	Anteil der Kredite zur Liquiditätssicherung, der auf die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg entfällt .....	12
3.4	Erläuterungen im Anhang und im Lagebericht .....	13
3.4.1	Anhang .....	13
3.4.2	Lagebericht .....	14
4	Auswirkungen auf die Prüfung des Jahresabschlusses .....	15
4.1	Prüfung der Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG .....	15
4.2	Berichterstattung im Prüfungsbericht sowie Einschränkung bzw. Ergänzung des Bestätigungsvermerks .....	16
4.2.1	Wesentlichkeitsgrundsatz .....	16
4.2.2	Einschränkung und Ergänzung des Bestätigungsvermerks .....	16
4.2.3	Berichterstattung im Prüfungsbericht .....	17
5	Rechtspolitische Bewertung .....	19
5.1	Akzeptanz des NKF-CUIG .....	19
5.2	Verstöße gegen Grundsätze der Doppik/ NKF und gegen Haushaltsgrundsätze .....	19
5.3	Verschleierung der wirtschaftlichen Lage der Kommune und mangelnde Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse ..	20
5.4	Verletzung der intergenerativen Gerechtigkeit .....	21
5.5	Erhebliche Bürokratielasten .....	21
6	Fazit und Ausblick .....	23
	Literaturverzeichnis .....	25

## 1 Problemstellung und Ziele

### 1.1 Problemstellung

Durch die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg sind den Kommunen erhebliche finanzielle Mehrbelastungen in Form von zusätzlichen Aufwendungen und Mindererträgen entstanden. Das Land NRW hatte daher mit dem „Gesetz zur Isolierung der aus der Covid-19-Pandemie folgenden Belastungen der kommunalen Haushalte im Land Nordrhein-Westfalen (NKF-COVID-19-Isolierungsgesetz – NKF-CIG)“ vom 29. September 2020 beschlossen,

- befristet die Aufstellung der Haushalte zu erleichtern<sup>1</sup> und
- finanzielle Mehrbelastungen bilanziell zu „isolieren“.<sup>2</sup>

Mit dem ersten Änderungsgesetz vom 1. Dezember 2021 wurden die Regelungen überarbeitet und der Geltungszeitraum verlängert.<sup>3</sup> Mit dem zweiten Änderungsgesetz vom 9. Dezember 2022 erfolgte eine sachliche und zeitliche Erweiterung.<sup>4</sup> Gleichzeitig wurde das Gesetz umbenannt, um die sachliche Erweiterung um die finanziellen Mehrbelastungen aus dem Ukraine-Krieg zu verdeutlichen (NKF-CUIG).

Die kommunalpolitischen Sprecher der Regierungsfractionen haben mit Schreiben vom 5.7.2023 angekündigt, dass die Möglichkeit der Isolierung nicht über den derzeit gesetzlich geregelten Zeitraum 2020 – 2023 hinaus verlängert werden soll.<sup>5</sup> Gegen das Auslaufen der Regelung rege sich – so die Landesregierung – in ihrer Antwort auf eine Anfrage „zunehmend Widerstand aus den Städten und Gemeinden“.<sup>6</sup>

Die **derzeitigen Regelungen** zur „Isolierung“ dieser finanziellen Mehrbelastungen (Stand 1.3. 2024) sehen Folgendes vor:<sup>7</sup>

#### 1.1.1 Ermittlung der Höhe der Mehrbelastungen

Bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse für die Haushaltsjahre 2020 bis 2023 **muss** die Summe der Haushaltsbelastungen infolge der Covid-19-Pandemie durch Mindererträge oder Mehraufwendungen ermittelt werden. Für die Haushaltsjahre 2022 und 2023 gilt dies zusätzlich auch für die Mindererträge oder Mehraufwendungen aus dem Krieg gegen die Ukraine (§ 5 Abs. 2 NKF-CUIG).

Für die Ermittlung der Summe der Haushaltsbelastungen sind nach § 5 Abs. 3 und 4 NKF-CUIG grundsätzlich zwei Methoden zulässig, und zwar zum einen:

- die **direkte Methode** mit einer Einzelerfassung der Haushaltsbelastungen („eine gesonderte Erfassung der konkreten Belastungen“, § 5 Abs. 3 Satz 1 NKF-CUIG), und zum anderen
- die **indirekte (pauschale) Methode** durch einen Vergleich der Haushaltsplanung mit der Ist-Ergebnisrechnung des jeweiligen Haushaltsjahres („Soweit die Haushaltsbelastungen nicht oder nicht in vollem Umfang konkret ermittelt werden können, ist hilfsweise eine Nebenrechnung vorzunehmen. Hierzu erfolgt eine Gegenüberstellung der entsprechenden Teile der Ergebnisplanung des Haushaltsjahres ... mit dem korrespondierenden Entwurf der Ergebnisrechnung“, § 5 Abs. 3 Satz 2 NKF-CUIG).
- Mit der indirekten Methode wird unterstellt, dass die Differenzen zwischen Haushaltsplan und Ist **ausschließlich** auf die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg zurückzuführen sind.

#### 1.1.2 Bildung einer Bilanzierungshilfe

Im jeweiligen Jahresabschluss ist die Summe der Haushaltsbelastungen gesondert als Bilanzierungshilfe und als außerordentlicher Ertrag auszuweisen (§ 5 Abs. 5 in Verbindung mit § 6 NKF-CUIG; § 33a Abs. 1 Satz 2 KomHVO NRW). Buchungssatz: per Bilanzierungshilfe an außerordentlicher Ertrag.<sup>8</sup> Durch diese Buchung wird der Haushaltsausgleich von den finanziellen Mehrbelastungen durch Covid-19-Pandemie und Ukraine-Krieg „nicht berührt – sie sind entsprechend der Gesetzesbegründung ‚isoliert‘“<sup>9</sup>. Stattdessen werden sie erst in den Folgejahren, und zwar über die Abschreibungen, für den Haushaltsausgleich wirksam.

<sup>1</sup> Die Erleichterungen des NKF-CIG bzw. NKF-CUIG für die Aufstellung des Haushalts sind nicht Gegenstand dieses Positionspapiers; sie haben wegen Zeitablauf keine aktuelle Bedeutung mehr.

<sup>2</sup> Vgl. GV. NRW. S.1063, Vgl. auch den Gesetzentwurf mit Begründung (Landtag NRW (2020)) sowie den Beschluss des Landeskabinetts vom 31.3.2020, wiedergegeben in Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020a).

<sup>3</sup> Vgl. GV. NRW. S.1346; vgl. auch den Gesetzentwurf mit Begründung (Landtag NRW (2021)).

<sup>4</sup> Vgl. GV. NRW. S.1063; vgl. auch den Gesetzentwurf mit Begründung (Landtag NRW (2022)). Vgl. auch Städte- und Gemeindebund NRW (2022b), S.2 f.

<sup>5</sup> Vgl. CDU NRW Fraktion/ Grüne im Landtag NRW (2023).

<sup>6</sup> Vgl. Landesregierung NRW (2023), S.1.

<sup>7</sup> Zur aktuellen Fassung des Gesetzes vgl. [https://recht.nrw.de/lmi/owa/br\\_bes\\_text?anw\\_nr=2&gld\\_nr=6&ugl\\_nr=630&bes\\_id=43425&aufgehoben=N&menu=1&sq](https://recht.nrw.de/lmi/owa/br_bes_text?anw_nr=2&gld_nr=6&ugl_nr=630&bes_id=43425&aufgehoben=N&menu=1&sq) (Zugriff: 1.3.2024).

<sup>8</sup> Vgl. Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020b), S.12.

<sup>9</sup> Fritze (2023), S.7.

### 1.1.3 Abschreibung der Bilanzierungshilfe bzw. Ausbuchung gegen Eigenkapital in den Folgejahren

Die Bilanzierungshilfe ist, beginnend im Haushaltsjahr 2026, linear über längstens 50 Jahre erfolgswirksam abzuschreiben (§ 6 Abs. 1 NKF-CUIG).

Außerplanmäßige Abschreibungen sind zulässig; sie dürfen aber nur vorgenommen werden, soweit sie mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Kommune in Einklang stehen (§ 6 Abs. 3 NKF-CUIG).

Alternativ kann die Bilanzierungshilfe ganz oder teilweise erfolgsneutral mit dem Eigenkapital verrechnet werden. Buchungssatz: per Eigenkapital an Bilanzierungshilfe. Diese Verrechnung ist jedoch nur einmalig im Haushaltsjahr 2026 bzw. für den Jahresabschluss 2026 zulässig. Sie setzt einen Beschluss des für die Haushaltssatzung zuständigen Organs voraus. Weiterhin darf durch die Verrechnung eine Überschuldung weder eintreten noch eine bereits bestehende Überschuldung erhöht werden (§ 6 Abs. 2 NKF-CUIG).

### 1.1.4 Erläuterungen im Anhang

Die Bildung der Bilanzierungshilfe ist im Anhang zum Jahresabschluss zu erläutern (§ 5 Abs. 5 Satz 2 NKF-CUIG). Das Gleiche gilt für die weitere Entwicklung der Bilanzierungshilfe.

Soweit im Jahresabschluss Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung ausgewiesen werden, ist der Betrag zu ermitteln und im Anhang anzugeben, der davon auf die Mehrbelastungen aus der Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg entfällt. Dieser Betrag kann über einen Zeitraum von 50 Jahren, längstens aber über die Abschreibungsdauer der aktivierten Bilanzierungshilfe zurückgeführt werden. Dieser Betrag ist ebenfalls im Anhang zu erläutern (§ 5 Abs. 6 NKF-CUIG).

### 1.2 Ziele des Positionspapiers

Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses Positionspapiers befindet sich die Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG NRW gewissermaßen in einer „Passivphase“. Zum einen ist die **Bildung** der Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG NRW mit dem Haushalt und dem Jahresabschluss 2023 abgeschlossen. Insofern ist es Aufgabe des vorliegenden Positionspapiers, die Anforderungen an die Bildung dieses neuen Bilanzpostens systematisch zu dokumentieren. Offen ist hingegen noch, wie dieser Bilanzposten zukünftig – beginnend mit dem Haushaltsjahr 2026 – abgeschrieben oder gegen das Eigenkapital ausgebucht werden soll.

Dem Landesgesetzgeber steht es grundsätzlich frei, in vergleichbaren Situationen wie der Corona-Pandemie und dem Ukraine-Krieg das Instrument der Bilanzierungshilfe wieder zu aktivieren. In Bezug auf diesen Aspekt soll das vorliegende Positionspapier dazu beitragen, dass eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die mit dem System des doppelten Rechnungswesen vereinbar ist.

Vor diesem Hintergrund soll in den Abschnitten 2-6 folgenden Fragen nachgegangen werden:

- Was sind Bilanzierungshilfen?
- Welche praktischen Probleme stellen sich in der Anwendung der Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG NRW?
- Welche Konsequenzen ergeben sich für die Jahresabschlussprüfung?
- Wie ist diese Bilanzierungshilfe rechtspolitisch zu bewerten und welche Handlungsempfehlungen lassen sich für die Kommunalpraxis und den Landesgesetzgeber ableiten?

## 2 Was sind Bilanzierungshilfen?

### 2.1 Bilanzierungshilfen nach HGB

Bilanzierungshilfen sind zu verstehen als „**Billigkeitsmaßnahmen**“<sup>10</sup>. Sie ermöglichen es, „einmalige Aufwendungen, die nicht für einzeln aktivierungsfähige Vermögensgegenstände [...], Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten angefallen sind“, zunächst zu aktivieren und in den Folgeperioden als Aufwand zu verrechnen, also abzuschreiben.<sup>11</sup> Ihr Begriffsinhalt kann daher nur negativ in Abgrenzung zu den Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten umschrieben werden.<sup>12</sup>

Bilanzierungshilfen können dazu beitragen, eine bilanzielle Überschuldung bzw. einen hohen Verlustausweis in dem Geschäftsjahr zu vermeiden, in dem die einmaligen Aufwendungen anfallen.<sup>13</sup> Die Billigkeitsmaßnahmen werden damit gerechtfertigt, dass die Aufwendungen die zukünftige Ertragskraft des Unternehmens stärken.<sup>14</sup>

Für Bilanzierungshilfen besteht ein uneingeschränktes Aktivierungswahlrecht.<sup>15</sup> Der Abschreibungszeitraum ist kurz; er beträgt in der Regel höchstens fünf Jahre<sup>16</sup>; er kann durch außerplanmäßige Abschreibungen verkürzt werden; auch eine Vollabschreibung ist jederzeit zulässig.<sup>17</sup>

Die bekanntesten Bilanzierungshilfen des HGB waren:

- der sog. derivative Geschäfts- oder Firmenwert (§ 255 Abs. 4 HGB a.F. = der Unterschiedsbetrag zwischen dem für ein Unternehmen gezahlten Kaufpreis und den übernommenen und einzeln aktivierten Aktiva und Passiva; er stellt den Teil des originären Geschäftswerts dar, der im Kaufpreis für ein Unternehmen bezahlt wurde) und
- die Aufwendungen für die Inangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs („Inangsetzungskosten“) (§ 269 HGB a.F.).

<sup>10</sup> Richter (1990), Rn. 1.

<sup>11</sup> Richter (1990), Rn. 1; vgl. auch IDW (2020), S.1.

<sup>12</sup> Vgl. Busse von Colbe (1986), S. 87; Richter (1990), Rn. 1.

<sup>13</sup> Vgl. Richter (1990), Rn. 2. Zu den Zwecken vgl. auch Busse von Colbe (1986), S.89 ff., und seinen Hinweis auf die dynamische Bilanzauffassung.

<sup>14</sup> Vgl. Richter (1990), Rn. 2.

<sup>15</sup> Vgl. Richter (1990), Rn. 5.

<sup>16</sup> Vgl. Richter (1990), Rn. 35 (Geschäftswert) und Rn. 127 (Inangsetzungskosten.); gemäß § 255 Abs. 4 Satz 3 HGB a.F. konnte der Geschäftswert – übereinstimmend mit den steuerlichen Regelungen – aber auch „planmäßig“ abgeschrieben werden.

<sup>17</sup> Vgl. Richter (1990), Rn. 32 und Rn 127.

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurden im Jahr 2009 die Bilanzierungshilfen im handelsrechtlichen Jahresabschluss mit Ausnahme der latenten Steuern (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB) abgeschafft. Der Geschäfts- oder Firmenwert wird seitdem – in Übereinstimmung mit den internationalen Bilanzierungsvorschriften IFRS – als immaterieller Vermögensgegenstand behandelt. Mit der Abschaffung der Inangsetzungskosten sollte hingegen der Spielraum für bilanzpolitische Gestaltungen eingeschränkt werden. Ziel war eine bessere Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse.<sup>18</sup>

### 2.2 Bilanzierungshilfen nach NKF

#### 2.2.1 Bilanzierungshilfen nach § 44 Abs. 2 Satz 2 und 4 KomHVO NRW

Im NKF gibt es eine Bilanzierungshilfe, die mit den Bilanzierungshilfen nach HGB vergleichbar ist. Sie „versteckt“ sich in § 44 Abs. 2 Satz 2 und 4 KomHVO NRW. Danach sind geleistete Zuwendungen, die mit einer mehrjährigen, zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung verbunden sind, sowie entsprechende Sachzuwendungen als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren. Voraussetzung ist – wie bei den Bilanzierungshilfen nach HGB – weiterhin, dass die Zuwendungen nicht zu einem Vermögensgegenstand geführt haben (siehe auch § 44 Abs. 2 Satz 1 und 3 KomHVO NRW). Der Rechnungsabgrenzungsposten ist „entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen“ (§ 44 Abs. 2 Satz 2 KomHVO NRW).

Im Gegensatz zum HGB dient diese Bilanzierungshilfe nicht dazu, eine bilanzielle Überschuldung oder einen hohen Verlustausweis zu vermeiden. Im Vordergrund steht hier vielmehr die bessere Steuerung der Kommune. Dies war ein Hauptziel bei der Einführung der Doppik. Die Bilanzierungshilfe nach § 44 Abs. 2 KomHVO NRW ist deshalb gut begründet. Sie schafft Transparenz über die Höhe der geleisteten Zuwendungen. Sie erleichtert damit auch die Kontrolle, ob der Vertragspartner seine Gegenleistungsverpflichtung tatsächlich erfüllt.<sup>19</sup> Und sie bildet die Ertragslage besser ab, indem der Aufwand planmäßig („periodengerecht“) über den Zeitraum verteilt wird, für den eine Gegenleistungsverpflichtung besteht.

<sup>18</sup> Vgl. die Begründung des Regierungsentwurfs zum BilMoG zu § 269 HGB; Deutscher Bundestag (2008), S.64 f.

<sup>19</sup> Für die Adressaten kommunaler Jahresabschlüsse werden diese Zuwendungen allerdings nicht transparent, es sei denn die Kommune erläutert freiwillig im Anhang die Zusammensetzung des Rechnungsabgrenzungspostens.

### 2.2.2 Bilanzierungshilfen nach NKF-CUIG

Die neue Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG ist im Vergleich zu den Bilanzierungshilfen nach HGB und den Bilanzierungshilfen nach NKF eine **Bilanzierungshilfe sui generis**. Sie unterscheidet sich in wesentlichen Punkten von den Bilanzierungshilfen nach HGB:

- Für die Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG besteht eine Bilanzierungspflicht und kein Aktivierungswahlrecht.
- Der Abschreibungszeitraum ist mit „längstens 50 Jahren“ **ungewöhnlich lang**.<sup>20</sup>
- Die Aufwendungen, die in die Bilanzierungshilfen nach NKF-CUIG einbezogen werden dürfen, entfalten in aller Regel **keinen zukünftigen Nutzen** für die Kommune.<sup>21,22</sup>
- Eine Ausschüttungssperre, wie sie bei den Ingangsetzungskosten vorgeschrieben ist, ist bei den Bilanzierungshilfen nach NKF-CUIG nicht vorgesehen.<sup>23</sup>

Die ersten beiden Unterschiede können korrigiert werden. Über die Zulässigkeit außerplanmäßiger Abschreibungen sowie über die erfolgsneutrale Verrechnung der Bilanzierungshilfe mit dem Eigenkapital (sofern keine Überschuldung eintritt oder sich erhöht) kann für die Zeit ab 2026 - im Ergebnis - ein Aktivierungswahlrecht bzw. ein kurzer Abschreibungszeitraum erreicht werden.

Die beiden letztgenannten Unterschiede, nämlich dass mit der Bilanzierungshilfe Aufwendungen aktiviert werden, die keinen zukünftigen Nutzen entfalten, sowie die fehlende Ausschüttungssperre, können jedoch nicht beseitigt werden.

### 2.3 Bilanzierungshilfen in der Jahresabschlussanalyse

Bilanzierungshilfen haben generell kein Schuldendeckungspotential; sie sind keine Vermögensgegenstände, die verwertbar sind. Bei der Analyse von HGB-Jahresabschlüssen werden sie deshalb im Rahmen der aufbereitenden Maßnahmen eliminiert, d.h. mit dem Eigenkapital verrechnet. Entsprechend

wird auch die Ergebnisrechnung korrigiert.<sup>24</sup> Die weitere Berechnung von Kennzahlen und die darauf basierende Analyse der wirtschaftlichen Lage erfolgt dann auf Basis des korrigierten Eigenkapitals und der korrigierten Ergebnisrechnung.

In gleicher Weise wie bei HGB-Abschlüssen müsste auch der kommunale Jahresabschluss aufbereitet werden. Nur dann lassen sich eine Irreführung der Jahresabschlussadressaten<sup>25</sup> sowie Fehleinschätzungen über die wirtschaftliche Lage von Kommunen vermeiden. Diese Korrektur ist bei der Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG sogar noch notwendiger als für den HGB-Jahresabschluss. Die aktivierten Aufwendungen haben hier im Unterschied zu den Bilanzierungshilfen nach HGB (und der erwähnten Bilanzierungshilfe nach NKF<sup>26</sup>) nicht einmal einen zukünftigen Nutzen. Hinzu kommt, dass die gemäß § 33a Abs. 1 Satz 2 KomHVO NRW vorgeschriebene Bezeichnung für diese Bilanzierungshilfe, nämlich „Aufwendungen zur Erhaltung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit“, **schlichtweg falsch** ist und zu Fehleinschätzungen über die wirtschaftliche Lage der Kommune geradezu einlädt.

<sup>20</sup> Laut Begründung zum Gesetzentwurf entspricht der gewählte Zeitraum „dabei dem Zeitraum, den das Land NRW zur Abfinanzierung des NRW-Rettungsschirms in Anspruch nimmt“; Landtag NRW (2020), S.33 f.; vgl. auch Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020b), S.5. Kritisch zum Abschreibungszeitraum von bis zu 50 Jahren z.B. IDW (2020), S.3; Fritze (2023), S.12; Ammann (2020), der Eberhard Kanski zitiert: „50 Jahre sind mindestens 30 Jahre zu viel.“

<sup>21</sup> Vgl. IDW (2020), S.3; IDW (2022), S.2.

<sup>22</sup> Zur Berücksichtigung der Ressourcenverbräuche auf aktivierungspflichtige Vermögensgegenstände vgl. unten Abschnitte 3.1.4.3 und 3.1.4.4.

<sup>23</sup> Vgl. dazu Fritze (2023), S.9 f. Vgl. auch seine Hinweise zu den Auswirkungen auf die Aufstellung von Gesamtabschlüssen (a.a.O., S.10).

<sup>24</sup> Vgl. z.B. Ballwieser (1993), Sp.213: „Üblich ist die Eliminierung von Aktivierungshilfen“.

<sup>25</sup> Vgl. auch Fritze (2023), S.11: „eine Bilanzierungshilfe könne einem unkundigen Abschlussadressaten suggerieren, das Unternehmen bzw. hier die Kommune verfüge über zusätzliche Vermögensgegenstände.“ Diese Gefahr wird durch die – falsche – Bezeichnung der Bilanzierungshilfe noch verstärkt.

<sup>26</sup> Die Bilanzierungshilfe nach NKF ist in der Regel betragsmäßig unwesentlich. Der Verzicht auf eine Korrektur der Jahresabschlusszahlen um diese Bilanzierungshilfe dürfte deshalb auch die Analyseergebnisse nur unwesentlich verändern.

### 3 Anwendungsprobleme

#### 3.1 Ermittlung der Höhe der finanziellen Mehrbelastungen

##### 3.1.1 Beispiele für finanzielle Mehrbelastungen durch die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg<sup>27</sup>

Zu den Mehraufwendungen gehören z.B.

- erhöhter Personalaufwand im Bereich der Gesundheits- und Ordnungsämter,
- Aufwendungen für die Organisation und Durchführung von Tests und Impfungen,
- Verbrauchsmaterialien für den Gesundheitsschutz (z.B. für Masken und Desinfektionsmittel),
- zusätzliche IT-Ausstattung (z.B. für Schulen und Home-Office),
- zusätzliche Aufwendungen für den Schülerverkehr,
- zusätzliche Sozialleistungen (z.B. für Hilfen zur Erziehung),
- Verlustausgleich für kommunale Beteiligungen,
- Risiken, die aus der „pandemiebedingten Beeinträchtigung von weltweiten Lieferketten“<sup>28</sup> resultieren,
- Aufwendungen für die Aufnahme und Unterbringung schutzsuchender Personen,
- erhöhte Energieaufwendungen sowohl für eigene Liegenschaften als auch für Sozialleistungsbezieher (Verpflichtungen aus der Übernahme der Heizungskosten),
- (sonstige) Auswirkungen aus der Inflation.

Zu den Mindererträgen zählen z.B.

- Ertragseinbußen bei der Gewerbesteuer und anderen Steuerarten,
- Ertragseinbußen in der Kinderbetreuung,
- Ertragseinbußen bei den Benutzungsgebühren bzw. Erlösen von privatrechtlichen Entgelten für öffentliche Anlagen und Einrichtungen als Folge eines zurückhaltenden Konsumverhaltens und restriktiv wirkender Schutzvorschriften.

<sup>27</sup> Zu den Beispielen vgl. Landtag NRW (2022), S.2; Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2022a), S.1 f.; Fritze (2023), S.7; Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2020a), S.3.

<sup>28</sup> Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2022a), S.1; vgl. auch Städte- und Gemeindebund NRW (2022a), S.5.

Eine abschließende Aufzählung der Mehraufwendungen und Mindererträge ist **nicht** möglich. Entscheidend ist die **ursächliche** Verknüpfung mit der Covid-19-Pandemie und dem Ukraine-Krieg.

Aus dem Gesetzeszweck lässt sich ableiten, dass **alle** finanziellen Mehrbelastungen aus der Covid-19-Pandemie und dem Ukraine-Krieg einzubeziehen sind, auch wenn sie auf Maßnahmen beruhen, zu denen die Kommune rechtlich nicht verpflichtet ist.<sup>29</sup>

##### 3.1.2 Ermessensspielräume der Kommunen bei der Ermittlung (Schätzung) der finanziellen Mehrbelastungen

Bei der Ermittlung der finanziellen Mehrbelastungen haben die Kommunen zwangsläufig einen großen Ermessensspielraum.<sup>30</sup> An die Vollständigkeit und Genauigkeit dieser Ermittlungen können deshalb keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden. Für dieses Ergebnis sprechen mehrere Gründe:

Finanzielle Mehrbelastungen werden sich häufig nicht eindeutig einer der beiden Ursachen Covid-19-Pandemie bzw. Ukraine-Krieg zuordnen lassen. In diesem Fall sind Ermessensentscheidungen unvermeidlich. Eine strenge Isolierung nach Verursachungsgesichtspunkten ist nicht leistbar.

Selbst wenn man darauf abstellt, dass eine Einbeziehungspflicht besteht, wenn **eine** der beiden Ursachen **überwiegend** ursächlich war, bleibt die Schätzung dieser Wahrscheinlichkeit eine nicht aufhebbare Ermessensentscheidung. Die Inflation als eine der Erklärungen für finanzielle Mehrbelastungen ist ein Beispiel für die mangelnde Eindeutigkeit der Ursachen.<sup>31</sup> Ob die Tarifsteigerungen im Jahr 2023 als Ukraine-bedingt anzusehen sind, ist ebenfalls fraglich. Ein drittes Beispiel sind die Energiepreisssteigerungen, die ebenfalls nicht ausschließlich auf den Ukraine-Krieg als Ursache zurückgeführt werden können.

Mit der Zulassung der indirekten Methode hat der Landesgesetzgeber eine nur pauschale Ermittlung zugelassen. Die Gegenüberstellung der entsprechenden Teile des Haushaltsplans mit dem Ist-Ergebnis führt zudem dazu, dass auch Mehraufwendungen und Mindererträge, die **auf anderen Ursachen** als Covid-19-Pandemie und Ukraine-Krieg beruhen, in den als Bilanzierungshilfe berück-

<sup>29</sup> Vgl. Städte- und Gemeindebund NRW (2021c), S.1 f.

<sup>30</sup> Vgl. z.B. auch Fritze (2023), S. 9: „großer bilanzpolitischer Spielraum“.

<sup>31</sup> Vgl. auch Institut der Rechnungsprüfer (IDR) (2022), S.3: „Es ist andernfalls kaum möglich, bspw. zwischen allgemeinen konjunkturellen Kostentreibern in der Bau- und spezifischen Kostentreibern durch den Ukraine-Konflikt zu differenzieren.“

sichtigungsfähigen Saldo einfließen können. Deren Eliminierung ist gesetzlich nicht explizit gefordert und würde zudem in der Regel einen sehr hohen Ermittlungsaufwand und (grobe) Schätzungen erfordern. Ihre Eliminierung ist aber im Hinblick auf den Gesetzeszweck auch nicht ausgeschlossen. Eine Eliminierung sollte daher zumindest für solche Einzelposten erfolgen, die

- eindeutig nicht auf die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg zurückzuführen sind;
- bei denen der Ermittlungsaufwand gering und
- der Betrag wesentlich ist.

Die Doppik unterliegt – wie jedes Rechnungswesen – dem Wirtschaftlichkeitsgebot, d.h. der Aufwand für das Rechnungswesen muss durch einen entsprechenden Nutzen gerechtfertigt sein. Vereinfachungen sind immer dann gerechtfertigt, wenn die vollständige und/ oder genaue(re) Ermittlung der finanziellen Mehrbelastungen zu einem nicht unerheblichen Aufwand (in der Regel Personalaufwand) führen würde.

Schließlich lässt sich der (weite) Ermessensspielraum auch mit dem Charakter von Bilanzierungshilfen begründen. Schließlich handelt es sich um Erleichterungen für die Kommunen („Hilfen“) und nicht um zusätzliche Lasten.

Der Ermessensspielraum kann von den Kommunen bilanzpolitisch genutzt werden.

### 3.1.3 Methode zur Ermittlung (Schätzung) der finanziellen Mehrbelastungen

Der Ermessensspielraum der Kommunen bezieht sich auch auf die Methode zur Ermittlung (Schätzung) der finanziellen Mehrbelastungen. Nach dem Wortlaut des NKF-CUIG hat die direkte Methode Vorrang.<sup>32</sup> Die indirekte Methode scheint danach nur zulässig zu sein, **soweit** die finanziellen Mehrbelastungen nicht oder nicht vollständig ermittelt werden können (§ 5 Abs. 3 Satz 1 und 2 NKF-CUIG).<sup>33</sup> Beispielsweise dürften sich Mindererträge in der Regel nur indirekt ermitteln lassen. Im Hinblick auf das Wirtschaftlichkeitsgebot ist aber auch die ausschließliche Anwendung der indirekten Methode vertretbar. In der Praxis dürften Mischformen überwiegen. Auch innerhalb eines Abschlusspostens werden beide Methoden nebeneinander zulässig sein, sofern die Teile in der

<sup>32</sup> Vgl. auch Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2020b), S.5: „Eine gesonderte Erfassung der konkreten Belastungen ist dabei vorrangig.“

<sup>33</sup> Vgl. auch Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020b), S.4 (Hervorhebung im Original): „Soweit die Haushaltsbelastungen nicht oder nicht in vollem Umfang konkret nach § 5 Absatz 3 Satz 1 NKF-CIG ermittelt werden kann, ist hilfsweise der Weg über eine pauschale Ermittlung des corona-bedingten Schadens im Jahresabschluss vorzunehmen.“

Haushaltssatzung klar voneinander abgegrenzt werden können.

Das Methodenwahlrecht kann in den folgenden Jahresabschlüssen unterschiedlich ausgeübt werden, d. h. die Methoden zur Ermittlung der finanziellen Mehrbelastungen können sich von Jahr zu Jahr ändern. Dies ergibt sich zum einen aus dem (zwangsläufig großen) Ermessensspielraum und zum anderen aus dem Gestaltungsspielraum, der durch die Bilanzierungshilfen eröffnet wird. Das Stetigkeitsprinzip nach § 33 Abs. 1 Nr. 5 KomHVO NRW braucht insoweit nicht angewendet zu werden. Eine Durchbrechung ist aber im Anhang anzugeben und zu begründen (§ 45 Abs. 2 Nr. 3 KomHVO NRW).

### 3.1.4 Einzelfragen

#### 3.1.4.1 Ausgleichszahlungen Dritter

Da durch das NKF-COVID-19-Ukraine-Isolierungsgesetz nur die finanziellen **Mehrbelastungen** „isoliert“ werden sollen, sind bei der Ermittlung der Summe der Haushaltsbelastungen entsprechende Ausgleichszahlungen Dritter, z.B. von Land und Bund (Erstattungen, Zuschüsse u.ä.), mildernd zu berücksichtigen.<sup>34</sup> Allerdings wird man den Kommunen bei diesen Entscheidungen einen weiten Ermessensspielraum zubilligen müssen, insbesondere wenn es sich um Zuwendungen Dritter handelt, die neben der Unterstützung der Kommunen wegen der Covid-19-Pandemie und des Ukraine-Krieges **auch andere Zwecke** verfolgen. Eine anteilige Berücksichtigung solcher Ausgleichszahlungen dürfte nur mit groben bzw. schwer begründbaren Schätzungen möglich sein. So stellt z.B. das Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung von NRW zum Sonderhilfengesetz Stärkungspakt explizit fest: „Den Kämmerern kommt ein Ermessensspielraum derart zu, als das die Sonderhilfe **vollumfänglich oder in Teilen** zum Ausgleich von coronabedingten Schäden zum Einsatz kommen kann und somit den zu isolierenden Schaden mindert.“<sup>35</sup> Bei der Beteiligung des

<sup>34</sup> Ein Beispiel sind die Ausgleichszahlungen des Landes für den Ausfall von Elternbeiträgen, vgl. Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020b), S.9: „Die Zahlungen bzw. die damit verbundenen Erträge mindern den corona-bedingten Ertragsausfall in voller Höhe – sowohl bei genauer Ermittlung nach § 5 Absatz 3 Satz 1 NKF-CIG als auch bei pauschaler Ermittlung des Corona-Finanzschadens.“

<sup>35</sup> Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020b), S.8 (Hervorhebung d. Verf.). Von dem Ermessen bei der Zuordnung von Ausgleichszahlungen, um die Höhe der Bilanzierungshilfe zu ermitteln, ist das Ermessen für den Anspruch auf eine Ausgleichszahlung zu unterscheiden. Zu diesem Antragsermessen vgl. z.B. das Ministerium für Arbeit, Gesundheit und Soziales des Landes NRW (2023a, b) (zum Stärkungspakt NRW): „Der besondere Finanzierungsbedarf muss krisenbedingt sein, also durch die Folgen des Krieges in der Ukraine, insbesondere der Energiekrise

Bundes an den Kosten der Unterkunft wird explizit von einem Wahlrecht gesprochen.<sup>36</sup>

In der gleichen Weise wie Ausgleichszahlungen Dritter müssen ersparte Umlagen mindernd berücksichtigt werden, die auf die in die Bilanzierungshilfe einbezogenen Mehraufwendungen und Mindererträge zurückzuführen sind. Es geht um die **Mehrbelastung**, also um eine Nettogröße.<sup>37</sup>

Im Einzelfall kann es zu Überkompensationen kommen, d.h. die Ausgleichszahlungen u.ä. übersteigen die in der Bilanzierungshilfe zu erfassenden Mehraufwendungen und Mindererträge. Da eine Bilanzierungshilfe keinen negativen Wert annehmen darf und der Periodisierungsgrundsatz von § 33 Abs. 1 Nr. 4 KomHVO NRW zu beachten ist, verbessert eine Überkompensation das Ergebnis des entsprechenden Haushaltsjahres. Dabei ist keine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, sondern auf die einzelne Aufwands- oder Ertragsart abzustellen. Das Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung von NRW verdeutlicht dies am Beispiel der Gewerbesteuer: „Sollte es durch die Verteilung der Gewerbesteuer bei Kommunen zu Überzahlungen kommen, geht der überschießende Betrag in das Jahresergebnis – ohne Isolierung – ein.“<sup>38</sup>

### 3.1.4.2 Indirekte Methode: Vergleichsmaßstab für die Haushaltsjahre 2021 ff.

Das erste Änderungsgesetz zum NKF-COVID-19-Isolierungsgesetz erweiterte mit dem neuen Absatz 4 in § 5 NKF-CUIG den Geltungsbereich auf die Jahresabschlüsse 2021 ff. und legt für die indirekte Methode fest: „Für die hilfsweise vorzunehmende Nebenrechnung im Jahresabschluss 2021 ist der Ergebnisplan der Haushaltssatzung 2021 zu verwenden.“ (§ 5 Abs. 4 Satz 2 NKF-CUIG). Für die Jahresabschlüsse 2022 f. ist entsprechend zu verfahren (§ 5 Abs. 4 Satz 4 NKF-CUIG).

bzw. der Inflation ausgelöst sein. ... Gerade bei der Bewertung, ob eine Krisenursächlichkeit plausibel dargelegt ist, kann von Ihnen (den Kommunen, d. Verf.) abschließend eigenverantwortlich entschieden werden. ... Eine Nachweisprüfung durch das Land bezieht sich nur auf die geringe Begründungsschwelle der plausiblen Darlegung einer Mitursächlichkeit.“ (alle Zitate: Ministerium für Arbeit, Gesundheit und Soziales des Landes NRW (2023b), S.6 und 7.

<sup>36</sup> Vgl. Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020b), S.10. Vgl. auch Städte- und Gemeindebund NRW (2021b), S.1. Während der Landkreistag das Wahlrecht befürwortet, wird es vom Städte- und Gemeindebund als „kontraproduktiv“ bezeichnet; vgl. Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände Nordrhein-Westfalen (2022a), S.7.

<sup>37</sup> Vgl. z.B. die „Jugendamtsumlage“ der Kreise (Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020b), S.9). Vgl. auch Städte- und Gemeindebund NRW (2021a).

<sup>38</sup> Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020b), S.6; vgl. auch die Zahlenbeispiele a.a.O., S.6-8.

Diese Formulierung, nämlich Vergleich von Jahresabschluss 2021 mit dem Ergebnisplan 2021, wurde im Gesetzgebungsverfahren als missverständlich bezeichnet; sie sei mit dem Gesetzeszweck nicht vereinbar: „In den Ansätzen der Ergebnisplanung 2021 sind jedoch bereits die coronabedingten Mindererträge/Mehraufwendungen berücksichtigt. Der Vergleichsmaßstab für die Isolierung im Jahresabschluss wäre also nicht mehr eine unbeschädigte Planung „vor Corona“.“<sup>39</sup> Diesen Hinweisen sind der zuständige Ausschuss und das Plenum des Landtages allerdings nicht gefolgt. „Stattdessen ist davon auszugehen.“ – so der Städte- und Gemeindebund NRW - „dass der Ausschuss die Formulierungen des Gesetzentwurfs – anders als wir – für ausreichend erachtet hat.“<sup>40</sup> Er schließt daraus: „**Nach unserer Einschätzung bedeutet das Nichtaufgreifen unserer Bedenken eindeutig nicht, dass die Vor-Corona-Planung als Vergleichsbasis für heutige Corona-Schäden aufgegeben würde.** Dafür finden sich auch keinerlei Hinweise in der Gesetzesbegründung.“<sup>41</sup> Mit Schreiben vom 15. Dezember 2021 bestätigte das Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW, dass Vergleichsmaßstab die jeweiligen Planwerte **ohne** die prognostizierten finanziellen Mehrbelastungen infolge der Covid-19-Pandemie und des Ukraine-Krieges sind.<sup>42</sup>

Im Ergebnis sind für das Haushaltsjahr 2021 das „nahezu pandemieunbeschädete Jahresergebnis des Ergebnisplans 2021 ... dem pandemiegezeichneten Jahresergebnis des Entwurfs der Ergebnisrechnung 2021 gegenüberzustellen (Plan-Ist-Vergleich).“<sup>43</sup> Für die folgenden Haushaltsjahre ist entsprechend zu verfahren. Das „pandemieunbeschädete Jahresergebnis“ ergibt sich aus der mittelfristigen Finanzplanung gemäß § 4 Abs. 2 und 3 NKF-CUIG, d.h. unter Berücksichtigung der dort prognostizierten finanziellen Mehrbelastungen durch die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg.<sup>44</sup>

<sup>39</sup> Städte- und Gemeindebund NRW (2021c), S.2. Vgl. auch Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2021b), S.2: „Das kann nicht so stehen bleiben.“, sowie Städte- und Gemeindebund NRW (2022a), S.5.

<sup>40</sup> Städte- und Gemeindebund NRW (2021d), S.1.

<sup>41</sup> Städte- und Gemeindebund NRW (2021d), S.1 (Hervorhebung im Original).

<sup>42</sup> Vgl. Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2021a), S.3. Trotz dieser Hinweise blieben „Irritationen in der Praxis“ (Städte- und Gemeindebund NRW (2022a), S.5).

<sup>43</sup> Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2021a), S.3.

<sup>44</sup> Soweit die finanziellen Mehrbelastungen in der mittelfristigen Finanzplanung – entgegen § 4 Abs. 2 und 3 NKF-CUIG – nicht gesondert ausgewiesen wurden, sind sie nachträglich zu ermitteln oder zu schätzen.

### 3.1.4.3 Aktivierungspflichtige Vermögensgegenstände (Anlagegüter)

Kommunen müssen alle Vermögensgegenstände, an denen sie das wirtschaftliche Eigentum haben, aktivieren. Diese Verpflichtung folgt aus dem Vollständigkeitsgebot des § 95 Abs. 1 Satz 3 GO NRW. Die Vermögensgegenstände müssen auch dann aktiviert werden, wenn der Zugang dieser Vermögensgegenstände ausschließlich auf die Covid-19-Pandemie oder den Ukraine-Krieg zurückzuführen sein sollte, wie z.B. bei zusätzlichen Wohncontainern für Kriegsflüchtlinge. Weiterhin stellt § 33a Abs. 1 Satz 1 KomHVO NRW mit der Formulierung „soweit sie nicht bilanzierungsfähig sind“ klar, dass eine Einbeziehung dieser Anschaffungen in die Bilanzierungshilfe nicht zulässig ist. Hierfür besteht auch keine Notwendigkeit. Die Haushaltsbelastungen aus der Anschaffung von Vermögensgegenständen sind ggf. planmäßig bzw. außerplanmäßig abzuschreiben. Dadurch wird der Ressourcenverbrauch über einen längeren Nutzungszeitraum verteilt. Die Notwendigkeit für eine außerordentliche Maßnahme wie die Bilanzierungshilfe ist deshalb nicht gegeben.

Anders verhält es sich mit den Ressourcenverbräuchen für diese Vermögensgegenstände, nämlich den planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen sowie den Abgangsverlusten, die auf den Zeitraum 2020 bis 2023 entfallen. Wären die Vermögensgegenstände angemietet worden, wäre der Mietaufwand zweifelsfrei ein in die Bilanzierungshilfe einzubeziehender Aufwand. Gleiches muss dann auch für die Ressourcenverbräuche der aktivierten Vermögensgegenstände gelten, die wegen der Covid-19-Pandemie und dem Ukraine-Krieg angeschafft worden sind.

### 3.1.4.4 Finanzielle Mehrbelastungen in Gebührenhaushalten

Die finanziellen Mehrbelastungen aus der Covid-19-Pandemie und dem Ukraine-Krieg sind nicht auf den allgemeinen Haushalt beschränkt, sondern sie belasten auch die Gebührenhaushalte in Form von Mehraufwendungen und Mindereinnahmen. Sie dürften im Regelfall zu Unterdeckungen geführt haben bzw. führen.

Für Gebührenhaushalte gilt der Grundsatz, dass Überdeckungen in einem Gebührenhaushalt im nächsten Kalkulationszeitraum auszugleichen sind. Bei Unterdeckungen dagegen **sollen** diese innerhalb dieses Zeitraumes ausgeglichen werden (§ 6 Abs. 4 KAG NRW). Diese Ausgestaltung als Soll-Vorschrift bietet die Möglichkeit, die durch die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg verursachten finanziellen Mehrbelastungen wegen ihres außerordentlichen Charakters auf die folgenden zwei, ggf. auch auf weitere Kalkulationszeiträume zu verteilen.<sup>45,46</sup>

<sup>45</sup> Vgl. auch Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2020b), S.6: „Damit würde die  
*Institut für Verwaltungswissenschaften gGmbH*

Allerdings zeigt die Erfahrung aber auch, worauf die Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW hinweist, „dass aus Gründen der Rücksichtnahme auf den Gebührenzahler Unterdeckungen häufig auch durch den allgemeinen Haushalt getragen werden.“<sup>47</sup> In diesem Fall sind die Übernahmen durch den allgemeinen Haushalt insoweit in die Bilanzierungshilfe einzubeziehen, wie sie auf die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg entfallen. Die Einbeziehung von finanziellen Mehrbelastungen der Gebührenhaushalte in den allgemeinen Haushalt und damit in die Bilanzierungshilfe führt dazu, dass diese Mehrbelastungen von **allen** Bürgern der Kommune getragen werden müssen und nicht nur von den Gebührenzahlern.

### 3.2 Bildung und Ausweis der Bilanzierungshilfe „Aufwendungen zur Erhaltung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit“

Die Bezeichnung der zu aktivierenden Bilanzierungshilfe ist durch § 33a Abs. 1 Satz 2 KomHVO NRW vorgegeben: „Aufwendungen zur Erhaltung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit“. Auch der Ausweis dieses Bilanzpostens innerhalb der Aktiva ist festgelegt, und zwar als Posten 0 vor dem Anlagevermögen (§ 42 Abs. 3 KomHVO NRW).

Es wurde bereits darauf hingewiesen (siehe oben Abschnitte 2.2.2 und 2.3), dass die Bezeichnung dieser Bilanzierungshilfe schlichtweg falsch ist und zu Fehleinschätzungen über die wirtschaftliche Lage der Kommune geradezu einlädt. Die finanziellen Mehrbelastungen wegen Covid-19-Pandemie und Ukraine-Krieg sind **eindeutig bereits eingetretene Vermögensminderungen**. Wie Vermögensminderungen die gemeindliche Leistungsfähigkeit erhalten sollen, bleibt unerfindlich. Um die Klarheit des Jahresabschlusses zu gewährleisten, empfiehlt es sich deshalb, die Bezeichnung des Bilanzpostens durch einen Klammerzusatz zu ergänzen: „(Bilanzierungshilfe wegen Covid-19 und Ukraine-Krieg)“. Ergänzend sind im Anhang und Lagebericht die wirtschaftlichen Auswirkungen, nämlich Reinvermögensverluste/ Verringerung des Eigenkapitals sowie die um die außerordentlichen Erträge aus der Aktivierung der Bilanzierungshilfe zu positive Ertragslage, **klar** darzustellen (siehe unten Abschnitt 3.4).

Für den Gegenposten zur Aktivierung einer Bilanzierungshilfe wird lediglich festgelegt, das die

Belastung der Gebührenzahler nicht nur auf die folgende Kalkulationsperiode begrenzt, sondern sich analog zur Belastung der kommunalen Haushalte auf einen längeren Zeitraum verteilen.“

<sup>46</sup> Soweit diese finanziellen Mehrbelastungen in Gebührenhaushalten auf folgende Kalkulationszeiträume verteilt werden, dürfte es sich empfehlen, ihren Gesamtbetrag festzustellen und auch im Anhang anzugeben – als Argumentationshilfe gegenüber dem Land, sich an den finanziellen Mehrbelastungen der Kommunen angemessen zu beteiligen.

<sup>47</sup> Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2020b), S.6.

Erträge in der Ergebnisrechnung als „außerordentliche Erträge“ auszuweisen sind (§ 5 Abs. 5 NKF-CUIG in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Nr. 18 KomHVO NRW). Damit kommt es zu einer Vermischung von Erträgen, die das Reinvermögen erhöhen (außerordentliche Erträge nach NKF), mit „Erträgen“, die zu Reinvermögensminderungen geführt haben. Im Grunde wird mit diesen lediglich buchungstechnischen Erträgen eine reale Reinvermögensminderung negiert („Vogel-Strauß-Politik“). Wegen des allgemeinen Grundsatzes ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB), nämlich der „Klarheit des Jahresabschlusses“, und um Fehleinschätzungen über die Ertragslage auszuschließen, empfiehlt es sich deshalb, diesen Ergebnisposten Nr. 18 entweder zu untergliedern oder mit einem entsprechenden Davon-Vermerk zu erläutern: „davon ... € buchungstechnische Erträge aus der Aktivierung einer Bilanzhilfe wegen Covid-19 und Ukraine-Krieg“.

### 3.3 Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen der Bilanzierungshilfe bzw. Ausbuchung gegen Eigenkapital in den Folgejahren

#### 3.3.1 Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen, Zuschreibungen

Die Bilanzierungshilfe baut sich in den Jahren 2020 – 2023 sukzessive auf, um dann zwei Jahre lang unverändert zu bleiben. Die **planmäßige Abschreibung** muss im Jahr 2026 beginnen, und zwar zwingend nach der linearen Methode. Der Abschreibungszeitraum darf 50 Jahre nicht überschreiten (§ 6 Abs. 1 NKF-CUIG). Er kann im Extremfall aber auch nur ein Jahr betragen, d.h. Vollabschreibung im Jahr 2026.<sup>48</sup> In diesen Grenzen kann die Kommune den Abschreibungszeitraum **frei** wählen.<sup>49</sup> Ein einmal gewählter Abschreibungszeitraum darf später aber nicht verlängert werden. Eine Verkürzung ist dagegen zulässig; das gleiche Ergebnis ließe sich nämlich auch über entsprechende außerplanmäßige Abschreibungen erreichen.

**Außerplanmäßige Abschreibungen** sind jederzeit und in frei gewählter Höhe zulässig.<sup>50</sup> Die freie Wahl einschränkend fordert § 6 Abs. 3 NKF-CUIG lediglich, dass die außerplanmäßige Abschreibung „mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Kommune in Einklang stehen“ muss. Was damit gemeint ist, bleibt unklar. Es ist daran zu erinnern, dass sowohl die Aktivierung dieser Bilanzhilfe als auch ihre spätere Abschreibung rein buchhalterische Vorgänge sind; sie verändern weder die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Kommune noch das Poten-

tial „dauernde Leistungsfähigkeit“. Die wirtschaftliche Lage hatte sich bereits durch die finanziellen Mehraufwendungen als Folge der Covid-19-Pandemie und des Ukraine-Krieges verschlechtert. Vermutlich sollen mit dieser Einschränkung der Zulässigkeit außerplanmäßiger Abschreibungen bestimmte Rechtsfolgen wie Anzeigepflicht an die Kommunalaufsicht (§ 75 Abs. 5 GO NRW) bzw. Haushaltssicherungskonzept (§ 76 GO NRW) vermieden werden, die mit einem unausgeglichenen Haushalt – als Folge der außerplanmäßigen Abschreibung – verbunden sind.<sup>51</sup>

**Zuschreibungen** sind nicht zulässig; die Voraussetzungen dafür, nämlich Wegfall der Gründe für eine frühere Wertminderung eines Vermögensgegenstandes (§ 36 Abs. 9 KomHVO NRW), können von Bilanzierungshilfen nicht erfüllt werden.

Im Unterschied zum Ausweis des Gegenpostens zur Aktivierung einer Bilanzierungshilfe als „außerordentliche Erträge“ wird der **Ausweis der planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen** der Bilanzierungshilfe in der Ergebnisrechnung im NKF-CUIG nicht geregelt. Als sachgerecht dürfte nur ein Ausweis als „außerordentlicher Aufwand“ in Betracht kommen. Ein Ausweis unter den „bilanziellen Abschreibungen“ (Posten Nr. 13 der Ergebnisrechnung) wäre irreführend, da damit gleichzeitig eine Einbeziehung in die Zwischensummen „ordentliches Ergebnis“ und „Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit“ verbunden wäre (§ 2 Abs. 1 Nr. 13 sowie Abs. 2 Nr. 3 KomHVO NRW). Dem außerordentlichen Charakter einer Bilanzierungshilfe würde ein solcher Ausweis nicht gerecht werden. Wie bei den außerordentlichen Erträgen (siehe oben Abschnitt 3.2) empfiehlt es sich, die Abschreibungen der Bilanzierungshilfe gesondert zu zeigen, d.h. den Ergebnisposten Nr. 19 in der Ergebnisrechnung entweder zu untergliedern oder mit einem entsprechenden Davon-Vermerk zu erläutern.

#### 3.3.2 Erfolgsneutrale Verrechnung der Bilanzierungshilfe mit dem Eigenkapital

**Alternativ** zur planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibung kann die Bilanzierungshilfe – einmalig und nur in der Haushaltssatzung für 2026 – ganz oder teilweise **erfolgsneutral mit dem Eigenkapital verrechnet** werden.<sup>52</sup> Die Verrechnung mit dem Eigenkapital ohne Berührung der Ergebnisrechnung ist ein **Ausnahmetatbestand von den**

<sup>48</sup> Ebenso Fritze (2023), S.12: „jede Abschreibungsdauer zwischen einem und 50 Jahren“.

<sup>49</sup> Vgl. Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020b), S.11: „Die Wahl der Abschreibungsdauer obliegt den Kommunen.“

<sup>50</sup> Vgl. Fritze (2023), S.12.

<sup>51</sup> Vgl. aber wohl einschränkend Fritze (2023), S.8: „Faktisch sind also entsprechende Jahresüberschüsse bzw. Bestände der Ausgleichsrücklage nötig, damit eine solche außerplanmäßige Abschreibung nicht zu einem Verfehlen des Haushaltsausgleichs führt.“

<sup>52</sup> Kritisch zur Umgehung des Haushaltsausgleich, die mit einer erfolgsneutralen Verrechnung mit dem Eigenkapital verbunden ist, vgl. Fritze (2023), S.12. Die Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2020b), S.6, hält die nur **einmalige** Verrechnungsmöglichkeit für „nicht nachvollziehbar“.

**Grundsätzen der Doppik**; er war bzw. ist im NKF bislang nur für zwei Fälle vorgesehen, nämlich für die Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz (§ 58 Abs. 2 Satz 1 GO NRW) sowie für Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Abs. 3 Satz 1 GO NRW und aus Wertveränderungen von Finanzanlagen (§ 44 Abs. 3 Satz 1 KomHVO NRW). Die gesetzlichen Regelungen lassen der Kommune das Wahlrecht, ob die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage oder der Ausgleichsrücklage erfolgt.<sup>53</sup>

Die erfolgsneutrale Verrechnung der Bilanzierungshilfe setzt den Beschluss des für die Haushaltssatzung zuständigen Organs voraus. Ein gesonderter Beschluss ist nicht erforderlich. Es genügt der Beschluss über die Haushaltssatzung. Dieser ist zugleich die Grundlage für die Verrechnung im Jahresabschluss 2026. Weiterhin darf durch die Verrechnung eine Überschuldung weder eintreten noch eine bereits bestehende Überschuldung erhöht werden (§ 6 Abs. 2 NKF-CUIG). Da der Wortlaut des Gesetzes auf den Zeitpunkt des Beschlusses über die Haushaltssatzung abstellt, sind spätere Abweichungen der Ist-Zahlen von den Planansätzen unbeachtlich, auch wenn diese zu einer Überschuldung führen bzw. eine bestehende Überschuldung erhöhen.

Sofern diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist die Kommune in ihrer Entscheidung frei, ob sie die Bilanzierungshilfe im Haushaltsjahr 2026 ganz oder nur zu einem Teil mit dem Eigenkapital verrechnet. Das gleiche Ergebnis (Reduktion der Bilanzierungshilfe und des Eigenkapitals), allerdings nicht erfolgsneutral, sondern mit Ausweis der Veränderung des Eigenkapitals als außerordentlicher Aufwand in der Ergebnisrechnung, kann mit einer außerplanmäßigen Abschreibung im Haushaltsjahr 2026 bzw. später erreicht werden. Die Voraussetzung, dass keine Überschuldung eintreten bzw. eine vorhandene Überschuldung nicht erhöht werden darf, gilt dann nicht. Stattdessen muss die außerplanmäßige Abschreibung mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Kommune in Einklang stehen (siehe oben Abschnitt 3.3.1).

Bei einer nur teilweisen Verrechnung der Bilanzierungshilfe mit dem Eigenkapital muss der Restbetrag nach den Regeln für planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen vermindert werden.

### 3.3.3 Anteil der Kredite zur Liquiditätssicherung, der auf die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg entfällt

Für die Angabe des Anteils der Kredite zur Liquiditätssicherung im Anhang, der auf die Covid-19-Pandemie und den Krieg der Ukraine entfällt, bestimmt § 5 Abs. 6 Satz 3 NKF-CUIG, dass dieser Anteil „über einen Zeitraum von 50 Jahren, längstens aber über die Abschreibungsdauer der mit § 6 bilanzierten Aktivierungshilfe zurückgeführt werden“ muss. Darüber hinaus regelt das Gesetz nicht, wie der Anteil verringert werden muss bzw. darf. Insbesondere bleibt nach dem Wortlaut offen, ob eine Bindung an die Bilanzierung der Bilanzierungshilfe ab 2026 besteht. Im Einzelnen dürfte Folgendes gelten bzw. empfehlenswert sein:

- Der Anteil der Kredite zur Liquiditätssicherung, der auf die Covid-19-Pandemie und den Krieg der Ukraine entfällt, darf nicht höher sein als die aktivierte Bilanzierungshilfe bzw. der (Rest-)Betrag der Liquiditätskredite.
- Die Verringerung des Anteils kann deshalb bereits 2024 und 2025 einsetzen, wenn Kredite zur Liquiditätssicherung getilgt worden sind.

Für die Haushaltsjahre ab 2026 ist eine analoge Behandlung der Anhangangabe zur Entwicklung der aktivierten Bilanzierungshilfe naheliegend. Sie ist nach dem Wortlaut und den Informationsbedürfnissen der Jahresabschlussadressaten jedoch nicht zwingend.

- Bei einer vollständigen Verrechnung der Bilanzierungshilfe mit dem Eigenkapital in 2026 entfällt die Anhangangabe.
- Für die Rückführung des Anteils der Liquiditätskredite gilt wie für die planmäßigen Abschreibungen der Bilanzierungshilfe zwingend die lineare Methode. Für die planmäßigen Rückführungen ist der Rückführungszeitraum festzulegen. Er kann, muss aber nicht mit dem Abschreibungszeitraum übereinstimmen. Er darf jedoch keinesfalls länger sein. Außerplanmäßige Rückführungen sind ebenfalls jederzeit zulässig.
- Für den planmäßigen Rückführungszeitraum ist die Festlegung eines kurzen Zeitraumes sehr empfehlenswert (fünf Jahre und weniger). Man kann davon ausgehen, dass das Informationsinteresse der Jahresabschlussadressaten für diese Anhangangabe in wenigen Jahren gegen Null tendiert. Mit der Festlegung eines kurzen Rückführungszeitraumes sparen sich die Kommune den Erstellungsaufwand und die Jahresabschlussadressaten die Zeit für die Lektüre und das Verständnis dieser Detailinformation.
- Zu differenzieren ist auch danach, ob Liquiditätskredite spezifisch für die Finanzierung der finanziellen Mehrbelastungen aus der Covid-19-Pandemie und des Ukraine-Krieges aufge-

<sup>53</sup> Vgl. Fritze (2023), S.12. Vgl. aber den Referentenentwurf zum 3. NKF-Weiterentwicklungsgesetz. Danach soll die allgemeine Rücklage „zukünftig nur noch nachrangig zum Haushaltsausgleich in Anspruch genommen werden können“; Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Digitalisierung des Landes NRW (2023c): Allgemeiner Teil der Begründung, S.4.

nommen worden sind oder ob keine entsprechende Zweckbindung vorliegt. Tilgungen von spezifischen Liquiditätskrediten sind als außerplanmäßige Rückführungen zu behandeln.

### 3.4 Erläuterungen im Anhang und im Lagebericht

Nach den Grundsätzen einer getreuen Rechenschaft müssen die Angaben im Anhang und im Lagebericht vollständig, klar und so ausführlich sein, dass ein sachverständiger Dritter die Sachverhalte zutreffend beurteilen kann. Dieser in § 45 Abs. 1 Satz 4 KomHVO NRW niedergelegte Grundsatz gilt allgemein; er ist Ausfluss einer getreuen Rechenschaftslegung und nicht nur auf die Beschreibung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Anhang beschränkt.

Die Erläuterungen müssen den unterschiedlichen Aufgaben und Zielsetzungen von Anhang und Lagebericht entsprechend gewichtet werden, d.h. im Anhang sollte das Verständnis der Jahresabschlusszahlen und –aussagen im Vordergrund stehen, während im Lagebericht vor allem die Auswirkungen der Covid-19-Pandemie und des Ukraine-Krieges auf die Entwicklung der Kommune und den Stand der kommunalen Aufgabenerfüllung hervorgehoben werden sollten.

#### 3.4.1 Anhang

Im Einzelnen sind im **Anhang** folgende Informationen zu Bilanzierungshilfen nach NKF-CUIG vorgeschrieben (§ 5 Abs. 5 Satz 2 und Abs. 6 NKF-CUIG) bzw. empfehlenswert:<sup>54</sup>

- Erläuterung der finanziellen Mehrbelastungen (z.B. Zusammensetzung und Höhe der Mehraufwendungen/ Mindererträge; Anteile von Covid-19-Pandemie und Ukraine-Krieg an den Mehrbelastungen; Höhe der Ausgleichszahlungen von Dritten).<sup>55</sup> Eine Einbeziehung in den Anlagespiegel ist nicht vorgesehen;<sup>56</sup> eine vergleichbare Darstellung der Entwicklung der Bilanzierungshilfe wäre aber informativ.
- Beschreibung der verwendeten Ermittlungsmethodik (direkt/ indirekt bzw. Mischform) einschließlich der Erläuterung von Besonderheiten und Zweifelsfällen bei der Ermittlung der aktivierten Beträge (§ 45 Abs. 1 KomHVO

NRW). In den Folgejahren ist ggf. eine Änderung der Ermittlungsmethodik anzugeben und zu begründen (§ 45 Abs. 2 Nr. 3 KomHVO NRW).

- Angabe des Betrages der Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung, der auf die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg entfällt. Nach § 5 Abs. 6 Satz 1 KomHVO NRW ist dieser Betrag auch „zu erläutern“. Damit könnten Hinweise gemeint sein, wie dieser Betrag ermittelt worden ist und ab 2026 zurückgeführt wird.<sup>57</sup>
- Stellungnahme zu den Auswirkungen der Aktivierung der Bilanzierungshilfe auf die wirtschaftliche Situation der Kommune. Nach § 45 Abs. 2 Nr. 1 KomHVO NRW sind im Anhang „gesondert anzugeben und zu erläutern“, wenn besondere Umstände dazu führen, „dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune vermittelt.“
  - Durch die Bilanzierung der Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG wird zweifelsfrei die Ertrags- und Vermögenslage der Kommune zu positiv dargestellt.<sup>58</sup>
  - Die Ertragslage wird um die außerordentlichen Erträge aus der Aktivierung der Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG „geschönt“. Dabei handelt es sich ausschließlich um buchungstechnische Erträge. Es sind keine pagatorischen Erträge, die nach den Doppik-Grundsätzen für eine Erfassung in der Erfolgsrechnung vorausgesetzt werden.
  - Die Vermögenslage, d.h. das Reinvermögen (Eigenkapital) wird um die aktivierte Bilanzierungshilfe zu hoch ausgewiesen. Wirtschaftlich sind in Höhe der aktivierten Bilanzierungshilfe Reinvermögensminderungen (Minderungen des Eigenkapitals) eingetreten.
- Auch die Auswirkungen auf das Leistungsangebot der Kommune sind berichtspflichtig.
- Ab dem Haushaltsjahr 2026 sind zusätzlich Erläuterungen zur Abschreibung der Bilanzierungshilfe erforderlich (Verrechnung mit dem Eigenkapital bzw. planmäßige Abschreibung mit Begründung für die gewählte

<sup>54</sup> Zusätzliche Erläuterungspflichten können sich aus Spezialgesetzen ergeben, vgl. z.B. § 1 Abs. 3 Sonderhilfengesetz Stärkungspakt vom 29.9.2020.

<sup>55</sup> Vgl. auch Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020b), S.10: „Im Anhang ist die Bilanzierungshilfe im Zuge der gebotenen Transparenz des gemeindlichen Handelns nach den einzelnen Umlagegegenständen zu gliedern und erläutern.“

<sup>56</sup> Vgl. Städte- und Gemeindebund NRW (2020a).

<sup>57</sup> Ergänzend vgl. oben Abschnitt 3.3.3.

<sup>58</sup> Vgl. auch IDW 2020, S.3 und 4 (Hervorhebung durch die Verfasser): „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.**“ (S.3) „Von besonderer Bedeutung ist daher, den Sachverhalt in der ... erforderlichen Anhangangabe transparent und vollständig darzustellen.“ (S.4).

- Nutzungsdauer; Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen).
- Für die Haushaltsjahre 2020 – 2025 sind bereits Hinweise empfehlenswert, wie in 2026 bzw. ab 2026 die Bilanzierungshilfe getilgt werden soll. Eine frühe Festlegung ist ohnehin für die mehrjährige Finanzplanung erforderlich (vgl. auch § 4 Abs. 3 und 4 KomHVO NRW).
- Für den Sonderfall, dass eine Kommune **keine** finanziellen Mehraufwendungen durch die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg zu verzeichnen hat, ist dies ebenfalls zu erläutern.<sup>59</sup> Dieser Sonderfall könnte wohl nur dann eintreten, wenn die Ausgleichszahlungen die finanziellen Mehraufwendungen übersteigen.
- Wie sollen die finanziellen Mehrbelastungen finanziert werden (aus Liquiditätsbeständen, laufenden Finanzierungsüberschüssen oder Kreditaufnahmen)?
- Ergeben sich daraus Veränderungen im Leistungsangebot der Kommune?
- Wie wird die aktivierte Bilanzierungshilfe ab 2026 behandelt?

### 3.4.2 Lagebericht

Im Lagebericht muss ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft gegeben werden. Dabei ist auch über Vorgänge von besonderer Bedeutung zu berichten. Erforderlich ist auch eine ausgewogene und umfassende Analyse der Haushaltswirtschaft wie auch der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune sowie das Eingehen auf Chancen und Risiken (einschließlich zugrundeliegender Annahmen) (§ 49 KomHVO NRW).

Aus diesen Vorschriften ergibt sich eindeutig, dass im Lagebericht ausführlich auf die Auswirkungen der Covid-19-Pandemie und des Ukraine-Krieges eingegangen werden muss. Beide Ereignisse gehören ohne Zweifel zu den Vorgängen von besonderer Bedeutung, die die wirtschaftliche Lage einer Kommune erheblich beeinflussen haben und auch in Zukunft erheblich beeinflussen werden. Die aktuellen Auswirkungen sind konkret zu beschreiben:

- Auswirkungen der Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Kriegs auf die Kommune.
- Höhe und Entwicklung der finanziellen Mehrbelastungen einschließlich ihrer Finanzierung und ihrer Behandlung im Jahresabschluss.
- Beeinträchtigungen des Einblicks in die tatsächliche wirtschaftliche Lage durch die Aktivierung der Bilanzierungshilfe.
- Auswirkungen auf das Leistungsangebot der Kommune.

Einzugehen ist aber auch auf die zukünftigen Auswirkungen beider Ereignisse einschließlich der Behandlung der aktivierten Bilanzierungshilfe:

- Mit welchen finanziellen Mehrbelastungen (Mehraufwendungen und Mindererträgen) ist zukünftig noch zu rechnen?

<sup>59</sup> Zur Häufigkeit vgl. Landesregierung NRW (2023), Anlage 1.

## 4 Auswirkungen auf die Prüfung des Jahresabschlusses

### 4.1 Prüfung der Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG

Das Prüffeld „Bilanzierungshilfe NKF-CUIG“ umfasst den Aktivposten, Teile der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen, diverse Aufwands- und Ertragsposten, bei denen finanzielle Mehrbelastungen durch die Covid-19-Pandemie und den Ukraine-Krieg anfallen (können), sowie die Erläuterungen im Anhang und Lagebericht. Es ist ein Querschnittsprüffeld, das Feststellungen in einer Reihe anderer Prüffelder erfordert. Das Prüffeld ist als **risikoreich** einzustufen. Zum einen ist das Prüffeld für die kommunale Rechnungsprüfung neuartig, d.h. entsprechende Erfahrungen mit dieser Prüfung liegen noch nicht vor. Zum anderen sind die gesetzlichen Grundlagen interpretationsbedürftig und eröffnen erhebliche bilanzpolitische Gestaltungsspielräume. Schließlich dürfte das Prüffeld in der Regel als **wesentlich** einzustufen sein, selbst wenn die Kommune keine Bilanzierungshilfe aktiviert hat oder der aktivierte Betrag isoliert betrachtet geringfügig ist. In diesem Fall wäre zu prüfen, ob die finanziellen Mehrbelastungen vollständig erfasst worden sind.

Bei der Prüfung des Prüffeldes ist zu unterscheiden zwischen der Prüfung der Zugänge (Haushaltsjahre 2020 – 2023) und der Prüfung des Bestandes (ab Haushaltsjahr 2021) und dessen Abwicklung in den Folgejahren (Haushaltsjahre 2026 ff.). Folgende Prüfungsfragen (Prüfungsziele) sollten dabei im Vordergrund stehen:

#### Prüfung der Zugänge:

- Ist das System zur Erfassung der finanziellen Mehrbelastungen (einschließlich der Ausgleichszahlungen von Dritten) gesetzeskonform und angemessen<sup>60</sup>?
- Ist das Erfassungssystem konsequent angewendet worden?
- Sind die erfassten finanziellen Mehraufwendungen auf die Covid-19-Pandemie bzw. den Ukraine-Krieg zurückzuführen?
- Sind die finanziellen Mehraufwendungen (unter Beachtung des Wesentlichkeitsgebots und der Wirtschaftlichkeit) vollständig erfasst?
- Sind die finanziellen Mehraufwendungen korrekt verbucht und in der Bilanz und Ergebnisrechnung korrekt ausgewiesen?
- Ist der Anteil der Kredite zur Liquiditätssicherung, der auf die Covid-19-Pandemie und

den Krieg der Ukraine entfällt, korrekt ermittelt?

- Sind die Erläuterungen im Anhang vollständig und aussagekräftig, insbesondere werden die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage klar dargestellt?
- Sind die Erläuterungen im Lagebericht vollständig und aussagekräftig, insbesondere werden die Auswirkungen auf die aktuelle und zukünftige wirtschaftliche Lage klar dargestellt?
- Sind die in der mittelfristigen Finanzplanung prognostizierten finanziellen Mehrbelastungen plausibel?
- Sind die festgestellten Abweichungen<sup>61</sup> so wesentlich, dass sich Konsequenzen für die Berichterstattung im Prüfungsbericht und für den Bestätigungsvermerk ergeben?

Ausgangspunkt für die Prüfung der Zugänge ist die von der Kämmerer erstellt Aufstellung der finanziellen Mehrbelastungen. Die Aufstellung ist aussagekräftig, wenn sie

- die Methodik erläutert, mit der die finanziellen Mehraufwendungen erfasst wurden,
- die erfassten finanziellen Mehraufwendungen – nach Konten gegliedert - im Einzelnen aufführt und
- eine Begründung enthält, warum sich die Kommune im Falle von Wahlrechten/ Zweifelsfragen für eine Erfassung/ Nichterfassung entschieden hat.

Wenn diese Informationen fehlen, sollte der Prüfer die Aufstellung ergänzen lassen. Die Kämmerer hat hier eindeutig eine „Bringschuld“. Letztlich muss der Prüfer die fehlenden Informationen durch Befragung ermitteln.

#### Prüfung des Bestandes und seine Abwicklung in den Folgejahren:

- Entspricht der Saldovortrag dem geprüften Endbestand des Vorjahres?
- Ist der Abschreibungsplan angemessen?
- Sind außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen worden? Stehen sie mit der

<sup>60</sup> „Angemessen“ heißt auch, ob Ermessensentscheidungen (auch Schätzungsentscheidungen) im Gesamtinteresse der Kommune getroffen worden sind.

<sup>61</sup> „Abweichungen“ umfassen Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit (Gesetzmäßigkeit), Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit, wie z.B. die Ausübung von Ermessensentscheidungen, die nicht im Gesamtinteresse der Kommune liegen.

dauernden Leistungsfähigkeit der Kommune im Einklang?

- Sind die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen korrekt verbucht und in der Bilanz und Ergebnisrechnung korrekt ausgewiesen?
- Alternativ im Haushaltsjahr 2026: Ist die Bilanzierungshilfe ganz oder teilweise mit dem Eigenkapital verrechnet worden? Ist durch die Verrechnung eine Überschuldung eingetreten bzw. hat sich diese erhöht?
- Sind die Erläuterungen im Anhang vollständig und aussagekräftig, insbesondere werden die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage klar dargestellt?
- Sind die Erläuterungen im Lagebericht vollständig und aussagekräftig, insbesondere werden die Auswirkungen auf die aktuelle und zukünftige wirtschaftliche Lage klar dargestellt?
- Sind die festgestellten Abweichungen so wesentlich, dass sich Konsequenzen für die Berichterstattung im Prüfungsbericht und für den Bestätigungsvermerk ergeben?

Prüfungsumfang und –tiefe richten sich nach § 102 Abs. 3-5 GO NRW. Danach ist die Prüfung so anzulegen, dass Abweichungen von den zu beachtenden Vorschriften („Unrichtigkeiten und Verstöße“), die sich auf die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Kommune **wesentlich**<sup>62</sup> auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden (§ 102 Abs. 3 Satz 3 GO NRW).

## 4.2 Berichterstattung im Prüfungsbericht sowie Einschränkung bzw. Ergänzung des Bestätigungsvermerks<sup>63</sup>

### 4.2.1 Wesentlichkeitsgrundsatz

Werden Abweichungen („Fehler“) festgestellt, kommt eine Berichterstattung im Prüfungsbericht und ggf. zusätzlich auch eine Einschränkung oder Ergänzung des Bestätigungsvermerks in Betracht. Ob über Abweichungen im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk informiert werden muss, ist eine Frage der Wesentlichkeit, d.h. ob die Information die Entscheidungen der Adressaten (wahrscheinlich) verändern könnte. Die Abweichungen können quantitativer (z.B. ein zu geringer Betrag) oder qualitativer Art sein (z.B. eine fehlende verbale Erläuterung). Darüber hinaus kann eine Abwei-

<sup>62</sup> Zur Konkretisierung siehe unten Abschnitt 4.2.1.

<sup>63</sup> Die Berichterstattung richtet sich nach § 102 Abs. 8 GO NRW i.V.m. §§ 321, 322 HGB. Dabei gelten die §§ 321, 322 HGB nur „entsprechend“, d.h. die Auslegung dieser Vorschriften hat im Hinblick auf die *Zielsetzungen des NKF und der GO NRW* zu erfolgen. Problematisch sind deshalb die Ausführungen von Lickfett (2021) und Dillkötter/ Heidler (2022), die diesen Vorrang nicht hinreichend berücksichtigen.

chung - isoliert betrachtet - unwesentlich sein, in Verbindung mit anderen unwesentlichen Abweichungen jedoch wesentlich werden. Entscheidend ist das Gesamtbild der Abweichungen. Schließlich ist zu beachten, dass es keine einheitliche Wesentlichkeitsgrenze gibt. So liegt z.B. die Wesentlichkeitsgrenze für Einschränkungen des Bestätigungsvermerks deutlich höher als für die Aufnahme einer Information in den Prüfungsbericht.

Wesentlichkeitsentscheidungen des Prüfers sind **immer subjektiv**. Versuche, Wesentlichkeitsentscheidungen zu standardisieren, sind untauglich.<sup>64</sup> Solche Normierungen sind weder begründbar, noch können sie den Besonderheiten des Einzelfalls gerecht werden.

### 4.2.2 Einschränkung und Ergänzung des Bestätigungsvermerks

Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk wird erteilt, wenn gegen ihn keine Einwendungen zu erheben sind. „Einwendungen“ sind **wesentliche** Beanstandungen („Fehler“), die nach Abschluss der Prüfung im Jahresabschluss verbleiben; sie führen zu einer Einschränkung. Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf allerdings nur erteilt werden, wenn der geprüfte Jahresabschluss unter Beachtung der „in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz und Ertragslage vermittelt.“ (§ 322 Abs. 4 Satz 4 HGB).<sup>64</sup> Andernfalls ist der Bestätigungsvermerk zu versagen (§ 322 Abs. 4 und 5 HGB).

Folgende Sachverhalte können zu Einwendungen und damit zu **Einschränkungen des Bestätigungsvermerks** führen:

- Im Vergleich zu den bei der Prüfung festgestellten finanziellen Mehrbelastungen sind keine Bilanzierungshilfen aktiviert, oder der aktivierte Betrag ist wesentlich zu niedrig oder zu hoch.
- Die finanziellen Mehrbelastungen stellen die dauernde Leistungsfähigkeit der Kommune in Frage.
- Die Erläuterungen im Anhang zur Bilanzierungshilfe sind unvollständig oder nicht klar genug formuliert, insbesondere werden die Auswirkungen auf die tatsächliche wirtschaftliche Lage nicht klar genug dargestellt.
- Die Erläuterungen im Lagebericht zur Bilanzierungshilfe sind unvollständig oder nicht klar

<sup>64</sup> Vgl. z.B. § 10 Abs. 4 SächsKomPrüfVO-Doppik: Der Bestätigungsvermerk „darf insbesondere dann nicht uneingeschränkt erteilt werden, wenn in der Vermögensrechnung einzelne Abweichungen von mehr als 0,7% der Bilanzsumme oder wesentliche Verstöße gegen gesetzliche Bestimmungen festgestellt werden.“ Vgl. auch die Prüfungssoftware von Audicon.

genug formuliert, insbesondere werden die Auswirkungen auf die tatsächliche wirtschaftliche Lage nicht klar genug dargestellt.

- Die in der mittelfristigen Finanzplanung prognostizierten finanziellen Mehrbelastungen sind nicht plausibel.

Der Bestätigungsvermerk ist aber auch dann einzuschränken, wenn eine Beanstandung - isoliert betrachtet – noch keine „Einwendung“ darstellt, aber in Verbindung mit anderen Beanstandungen die Einschränkungsschwelle überschreitet.

Vom „normalen“ Adressaten des Jahresabschlusses kann nicht erwartet werden, dass er über den Informationsgehalt der Bilanzierungshilfen nach NKF-CUIG hinreichend informiert ist. Ebenso wenig kann erwartet werden, dass er die entsprechenden Erläuterungen im (in der Regel sehr umfangreichen) Anhang zum Jahresabschluss bzw. im Lagebericht liest. Um Fehlinterpretationen des Jahresabschlusses auszuschließen, ist es daher auch bei einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erforderlich, durch einen **Zusatz zum Bestätigungsvermerk**<sup>65</sup> klarzustellen, wie sich die wirtschaftliche Lage einer Kommune bei Aktivierung einer Bilanzierungshilfe tatsächlich darstellt. Insbesondere ist auf die Risiken hinzuweisen, die die dauernde Leistungsfähigkeit der Kommune gefährden.<sup>66</sup> Ein solcher Zusatz ist nur dann entbehrlich, wenn entweder der aktivierte Betrag der Bilanzierungshilfe unwesentlich ist oder wenn bereits in der Einschränkung des Bestätigungsvermerks auf die Auswirkungen auf die tatsächliche wirtschaftliche Lage eingegangen wird.

#### 4.2.3 Berichterstattung im Prüfungsbericht

##### 4.2.3.1 Kernfunktion des Prüfungsberichts<sup>67</sup>

Kernfunktion des (Jahresabschluss-) Prüfungsberichts ist die Erläuterung

- des Prüfungsauftrags und der angewandten Prüfungsmethodik sowie
- der wesentlichen Prüfungsergebnisse (Prüfungsfeststellungen, Gesamt- und Teilergebnisse und Empfehlungen/ vereinbarte Maßnahmen)<sup>68</sup> einschließlich der gesetzlich

<sup>65</sup> Vgl. § 102 Abs. 8 Satz 2 GO NRW i.V.m. § 322 Abs. 3 Satz 2 HGB (Hervorhebung d. Vfs.): „Der Abschlussprüfer kann zusätzlich einen Hinweis auf Umstände aufnehmen, auf die er in besonderer Weise aufmerksam macht, **ohne den Bestätigungsvermerk einzuschränken.**“

<sup>66</sup> Vgl. § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB.

<sup>67</sup> Vgl. Richter (2022), S.1 f.

<sup>68</sup> „Wesentlich“ in diesem Sinne sind nur Prüfungsergebnisse, die von den Prüfungsadressaten entweder Handlungen erfordern oder die wichtige Hintergrundinformationen für die Erfüllung ihrer Funktionen darstellen. Vgl. auch die Konkretisierung von „wesentlich“ in § 102 Abs. 8 Satz 2 GO NRW i.V.m. § 321 Abs. 2 Satz 2 HGB (Hervorhebung d. Vfs.): „In diesem Rahmen ist auch über Bean-

vorgeschriebenen Feststellungen und Erläuterungen.<sup>69</sup>

Prüfungsberichte sollten nicht als Wiederholung von Aussagen im Anhang zum Jahresabschluss und im Lagebericht in Erscheinung treten.<sup>70</sup> Die kommunale Rechnungsprüfung sollte „darauf hinwirken, dass diese beiden Berichtsinstrumente aussagekräftig und verständlich sind, so dass ergänzende Ausführungen durch die Rechnungsprüfung überflüssig werden.“<sup>71</sup> Der Vorrang des Anhangs vor einer Berichterstattung im Prüfungsbericht ergibt sich aus der Gemeindeordnung NRW: „Hierzu sind die Posten des Jahres- und des Konzernabschlusses aufzugliedern und ausreichend zu erläutern, **soweit diese Angaben nicht im Anhang enthalten sind.**“<sup>72</sup> Soweit zum Verständnis einzelner Prüfungsfeststellungen weitergehende Detailinformationen erforderlich sind, können diese in Anlagen zum Prüfungsbericht gegeben werden.<sup>73</sup> Der Text des Prüfungsberichts braucht damit nicht belastet zu werden; er bleibt dann „lesbar kurz“.

Die Prüfungsberichte haben auch nicht die Aufgabe, die Durchführung der Prüfung zu dokumentieren. Diese Aufgabe wird von ordnungsgemäß und aussagekräftig geführten Arbeitspapieren übernommen.<sup>74</sup>

In der Prüfungspraxis beschränken sich die (Jahresabschluss-)Prüfungsberichte jedoch sehr häufig noch nicht auf diese Kernfunktion, was zu einem unnötig hohen Aufwand führt

- für die Erstellung des Prüfungsberichts und
- für dessen Lektüre durch die Berichtsadressaten (insbesondere Kämmerer, Verwaltungsführung sowie Kommunalvertretung).

Diese Zeit fehlt für notwendige andere Arbeiten.<sup>75</sup> Vor allem aber führt diese Berichtspraxis dazu, dass die Prüfungsberichte weitgehend nicht gelesen werden und damit ihre Informations- und Steuerungsfunktion nicht erfüllen können. Die weiteren Ausführungen beschränken sich auf die Kernfunktion der Prüfungsberichte.

standungen zu berichten, die nicht zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben, **soweit dies für die Überwachung der Geschäftsführung und der geprüften Kapitalgesellschaft von Bedeutung ist.**“

<sup>69</sup> Vgl. Richter (2022), S. 1.

<sup>70</sup> Vgl. Richter (2022), S.1.

<sup>71</sup> Richter (2022), S. 1.

<sup>72</sup> § 102 Abs. 8 Satz 2 GO NRW i.V.m. § 321 Abs. 2 Satz 5 HGB (Hervorhebung d. Vfs.).

<sup>73</sup> Vgl. Richter (2022), S. 1.

<sup>74</sup> Vgl. Richter (2022), S. 2.

<sup>75</sup> Z.B. in der Rechnungsprüfung für Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsprüfungen und für Prozessprüfungen und in der Kämmerer für die Steuerung mit Hilfe der Informationen des Rechnungswesens.

#### **4.2.3.2 Berichterstattung im Prüfungsbericht über die angewandte Prüfungsmethodik und die Prüfungsergebnisse zur Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG**

Grundsätzlich ist über „Art und Umfang“ der Prüfung (**Prüfungsmethodik**) zu berichten (§ 102 Abs. 8 Satz 1 GO NRW). In der Regel genügen Aussagen zu den angewandten „Prüfungsgrundsätzen“ (§ 321 Abs. 3 HGB). Spezifische Ausführungen, wie ein einzelnes Prüffeld – hier das Prüffeld „Bilanzierungshilfen“ - geprüft wurde, sind in der Regel nicht erforderlich. Es sollte jedoch angegeben werden, wenn dieses Prüffeld ein Prüfungsschwerpunkt war.

Kern der Berichterstattung sind die Prüfungsergebnisse – mit folgenden **Mindestangaben für jedes (negative) Prüfungsergebnis**:

- Darstellung des Ist-Zustandes,
- Darstellung des Soll-Zustandes (Normen),
- Ursachen für die Abweichungen zwischen Ist und Soll,
- Relevanz/ Risiken/ Auswirkungen der Abweichungen,
- Maßnahmen oder nur Maßnahmenempfehlung.

Es ist auch über Abweichungen zu berichten, die nicht zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben (§ 321 Abs. 2 Satz 2 HGB).<sup>76</sup> In jedem Fall ist darauf einzugehen, inwieweit die Aktivierung von Bilanzierungshilfen den Einblick in die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse verzerrt.<sup>77</sup>

Es empfiehlt sich, auch über wesentliche positive Prüfungsfeststellungen zu berichten. Objektiv ist die Berichterstattung nämlich nur, wenn neben den negativen Prüfungsergebnissen (auf denen der Schwerpunkt liegen wird) auch die positiven Feststellungen erwähnt werden.

---

<sup>76</sup> Sie müssen aber wesentlich sein. Zur niedrigeren Wesentlichkeitsschwelle gegenüber Einschränkungen vgl. oben Abschnitt 4.2.1

<sup>77</sup> Zur Einschränkung des Einblicks in die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse vgl. auch unten Abschnitt 5.3.

## 5 Rechtspolitische Bewertung

### 5.1 Akzeptanz des NKF-CUIG

Das NKF-CUIG wird sehr unterschiedlich bewertet. Weitgehend anerkannt wird, dass mit dem Gesetz drohende haushaltsrechtliche Friktionen wie Haushaltssperre, vorläufige Haushaltsführung, Nachtragshaushalt und Haushaltssicherungskonzept vermieden und damit die **rechtliche** Handlungsfähigkeit der Kommunen erhalten werden konnte.<sup>78</sup> Andererseits werden die Auswirkungen auf die Doppik und auf die Aussagekraft der Jahresabschlüsse sowie auf die Verteilungsgerechtigkeit überwiegend sehr kritisch gesehen.<sup>79</sup>

- Verstöße gegen Grundsätze der Doppik/ NKF und gegen Haushaltsgrundsätze (→ Abschnitt 5.2)
- Verschleierung der wirtschaftlichen Lage der Kommune und mangelnde Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse (→ Abschnitt 5.3)
- Verletzung der intergenerativen Gerechtigkeit (→ Abschnitt 5.4)

In einem weiteren Abschnitt 5.5 werden zudem die (erheblichen) „Bürokratielasten“ thematisiert. Zu den Handlungsempfehlungen siehe unten Abschnitt 6.

### 5.2 Verstöße gegen Grundsätze der Doppik/ NKF und gegen Haushaltsgrundsätze

Der **Grundsatz der Pagatorik** ist ein tragendes Prinzip der Doppik. Er ist indirekt in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB/ § 33 Abs. 1 Nr. 4 KomHVO NRW enthalten. Er besagt, dass alle Erträge und Aufwendungen auf Zahlungsvorgängen beruhen müssen.<sup>80</sup> Sein Zweck

besteht vor allem darin, den Realitätsbezug des Jahresabschlusses zu wahren und fiktive Erträge und Aufwendungen aus der Bilanzierung auszuschließen. Ein- und Auszahlungen werden hierbei als „der einzig objektive Maßstab für die Abwicklung der Geschäftsvorfälle im Jahresabschluss“ verstanden.<sup>81</sup>

Im Rahmen der Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG werden neben Mehraufwendungen auch Mindererträge aktiviert und als außerordentliche Erträge ausgewiesen. Fritze stellt hierzu zutreffend fest: „Es ist allerdings nicht erkennbar, wie Mindererträge, z.B. aus ausbleibenden Benutzungsgebühren und Steuern, dem Grundsatz der Pagatorik gerecht werden sollen, da es sich schließlich um (im Vergleich zu einer „Normalsituation“) **ausbleibende Einzahlungen** handelt.“<sup>82</sup> Bei einem Teil der Mindererträge, nämlich den entgangenen Gebühreneinnahmen, fehlt zudem das Merkmal der Leistungserbringung. Hierin kann zu Recht ein Verstoß gegen einen weiteren Grundsatz der Doppik, nämlich das **Realisationsprinzip** (§ 33 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 KomHVO NRW), gesehen werden.<sup>83</sup>

Die Steuerungswirkung des verpflichtenden Haushaltsausgleichs (§ 75 Abs. 2 Satz 1 GO NRW) läuft ins Leere, wenn der unmittelbar einleuchtende **Grundsatz der Haushaltswahrheit** nicht sorgfältig beachtet wird. Danach sind die im Haushaltsplan zu veranschlagenden Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen „sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind.“ (§ 11 Abs. 1 KomHVO NRW).<sup>84</sup> Aus diesem Grundsatz folgt erst recht, dass „Scheinansätze oder willkürliche Ansätze zur Herbeiführung des Haushaltsausgleich ... untersagt (sind).“<sup>85</sup> Folglich verstoßen die in der Bilanzierungshilfe erfassten Mindererträge auch gegen den Grundsatz der Haushaltswahrheit.

<sup>78</sup> Vgl. z.B. Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2022a), S.5: „Wir erkennen an, dass die kommunalen Haushalte damit rechtlich handlungsfähig gehalten wurden.“; vgl. auch Städte- und Gemeindebund NRW (2022a), S.4; IDW (2020), S.2. Die Sicherstellung der kommunalen Handlungsfähigkeit war eine wichtige Zielsetzung des NKF-CUIG-Gesetzgebers; vgl. Landtag NRW (2022), S.3.

<sup>79</sup> Vgl. z.B. Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2020b), S.5; IDW (2020); IDR (2022); Plück (2022) m.w.N.; Fritze (2023). Teilweise fallen die Urteile sogar drastisch aus, vgl. z.B. Wieden (2023): „Das Ganze ist schon recht abenteuerlich – nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass gar nicht klar ist, wie man Corona-aufwendungen sauber abrechnen kann.“; Plück (2022), S.1: „Bilanztrickserei“; Hilgers (2023), S. 5: „In solchen Zeiten dann aber die Regeln des Rechnungswesens zu verändern, grenzt schon an höhnische Täuschung und hat mit Transparenz und Wahrhaftigkeit nicht viel zu tun.“

<sup>80</sup> Vgl. z.B. Rückle (1993), Sp. 195 (Hervorhebung im Original): „Die Jahresabschlussposten bilden reale Sachverhalte auf die mit ihnen verbundenen **Zahlungen** ab.“;

siehe auch Baetge/Kirsch/Thiele (2021), S. 124 und Kosiol (1964), S. 6f.

<sup>81</sup> Baetge/Kirsch/Thiele (2021), S. 125.

<sup>82</sup> Fritze (2023), S.10 (Hervorhebung d. Vfs.). Vgl. auch IDW (2020), S.3; IDW (2022), S.3.

<sup>83</sup> Vgl. dazu Fritze (2003), S.10 f. Vgl. auch IDR (2022), S.3: „Insbesondere die Erfassung von hypothetischen, aber nicht realisierten Erträgen („Mindererträgen“) ist substanzlos und gemäß dem Realisationsprinzip nicht zulässig.“; Ammann (2020), der Eberhard Kanski zitiert: „Welches Unternehmen kann eigentlich nicht realisierte Umsätze absetzen?“

<sup>84</sup> Vgl. auch Burth/ Gnädinger (2023a); Fritze/ Mutschler/ Stockel-Veltmann (2021), S.204.

<sup>85</sup> Fritze/ Mutschler/ Stockel-Veltmann (2021), S.204. Vgl. auch Fritze (2023), S.11.

Es ist schließlich zu befürchten, dass das CUIG-NKF mit seinen Wahlrechten, Ermessensspielräumen, Pauschalierungen und Scheinansätzen in Zukunft

- die Haushaltsführung korrumpiert, d.h. eine „Kultur der Großzügigkeit bzw. der Oberflächlichkeit“ fördert und
- die gesetzlich geforderte und für **Steuerungszwecke notwendige Aussagegenauigkeit** des Rechnungswesens in Frage stellt.

Damit wäre auch die grundlegende Transparenzfunktion der Doppik gefährdet.

### 5.3 Verschleierung der wirtschaftlichen Lage der Kommune und mangelnde Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse

Verstöße gegen die Grundsätze der Doppik und gegen Haushaltsgrundsätze können ggfs. noch als „formale“ Verstöße gegen allgemeine Grundsätze bagatellisiert werden.<sup>86</sup> Schwerwiegend ist in jedem Fall die **Verschleierung der finanziellen Lage**. Nach § 95 Abs. 1 Satz 4 GO NRW hat der Jahresabschluss „unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu vermitteln.“ Diesem Einblicksgebot wird der Jahresabschluss **nicht** gerecht.<sup>87</sup> Mit der Aktivierung der Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG werden sowohl die Vermögens- als auch die Ertragslage „geschönt“.<sup>88</sup> „Die Sonderregel lässt über viele Jahre die wirtschaftliche Lage der Kommunen besser aussehen als sie tatsächlich ist.“<sup>89</sup> Gravierend sind vor allem die **negativen Steuerungswirkungen**. Es besteht die große Gefahr, dass notwendige Konsolidierungsmaßnahmen unterbleiben oder sogar aufwandswirksame Entscheidungen getroffen werden, obwohl

sich die Kommune diese aufgrund der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage eigentlich nicht leisten kann.<sup>90</sup>

Die Vergleichbarkeit mit anderen Kommunen („Branchenvergleich“) und Mehrjahresvergleiche („Zeitvergleich“) sind wichtige Hilfsmittel der Jahresabschlussanalyse, um die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Kommune zu erkennen. Der „Mehrwert der Doppik (liegt) ja auch darin, Vergleichbarkeit zu schaffen und Steuerungsimpulse zu motivieren.“<sup>91</sup> Diese **Vergleichbarkeit** wird durch die zahlreichen Wahlrechte erheblich erschwert.<sup>92</sup> Allenfalls im Zugangsjahr lassen sich – aussagekräftige Angaben im Anhang vorausgesetzt – die Auswirkungen von Wahlrechten näherungsweise abschätzen. In den Folgejahren sind die Auswirkungen dagegen nur noch sehr eingeschränkt korrigierbar. Gleiches gilt für die – oben in Abschnitt 2.3 empfohlene – Bereinigung der Kennzahlen um aktivierte Bilanzierungshilfen nach NKF-CUIG.

Rein rational betrachtet sollten die Nicht-Aktivierung der Bilanzierungshilfe und die Korrektur der Kennzahlen um die aktivierte Bilanzierungshilfe gleichwertige Alternativen sein. Es ist jedoch sehr zweifelhaft, ob dies auch für die tatsächlichen Verhaltenswirkungen gilt. Das „Wunschdenken“ der Jahresabschlussadressaten, hier insbesondere der Verwaltungsspitze und der Stadtverordneten, dürfte wohl eher dazu führen, dass man vorrangig das positive/ ausgeglichene Jahresergebnis (als Folge der Aktivierung der Bilanzierungshilfe) sieht und dementsprechend glaubt, sich noch aufwandswirksame Maßnahmen leisten bzw. auf Konsolidierungsmaßnahmen verzichten zu können. Die finanziellen Mehrbelastungen und die damit einhergehende Verschlechterung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage dürften dagegen eher ausgeblendet werden.

Es muss mit Nachdruck daran erinnert werden, dass die Aktivierung der Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Kommune **nicht** verbessert. Es handelt sich lediglich um einen buchungstechnischen Vorgang, mit dem die finanziellen Mehrbelastungen einer Periode auf einen längeren Zeitraum verteilt werden.<sup>93</sup> Die buchhalterische „Neutralisierung“ von Corona-Schäden einschließlich der Folgen des Ukraine-Krieges kann nur dazu dienen, „die Gemeinden

<sup>86</sup> Dagegen zu Recht IDR (2022), S.2 (Hervorhebung d. Vfs.): „Das NKF dient dagegen nicht dazu, Vorhaben und Tätigkeiten unter Loslösung von finanzrechtlichen und finanzwirtschaftlichen Rahmenbedingungen zu ermöglichen. Insofern sind nicht die Regularien und vor allem nicht die Grundprinzipien des NKF – hier insbesondere zu nennen das Realisationsprinzip und der Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit - den äußeren Umständen anzupassen, um (Sach-) Entscheidungen zu ermöglichen (oder im Falle von notwendigen Sparmaßnahmen: diese zu vermeiden). Im Gegenteil sind bzgl. der äußeren Umstände Entscheidungen **unter vollständiger Beachtung der gegebenen Regularien und Prinzipien des NKF zu treffen. Dazu halten wir es für unabdingbar, die Tatsachen nicht zu verschleiern, sondern eine schwierige wirtschaftliche Lage als solche auch offen und transparent auszuweisen!**“

<sup>87</sup> Vgl. z.B. IDW (2022), S.2: „Dies beeinträchtigt die Aussagekraft des Jahresabschlusses in hohem Maße.“; Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2020b), S.5.

<sup>88</sup> Vgl. auch oben Abschnitt 3.2.

<sup>89</sup> IDW (2022), S.1.

<sup>90</sup> Vgl. IDR (2022), S.3: „Dies ermöglicht zusätzliche, ansonsten nicht realisierbare Sachentscheidungen mit finanziellen Belastungen bzw. verhindert andernfalls notwendige Konsolidierungen.“

<sup>91</sup> Hilgers (2023), S.5.

<sup>92</sup> Vgl. z.B. Fritze ((2023), S.13; IDR (2022), S.4. Vgl. auch Landesregierung NRW (2023), Anlage 1, S.6 und 7: Beispielsweise haben die Städte Neuss (ca 155 TEW) und Paderborn (148 TEW) annähernd gleiche Einwohnerzahlen; ihre aktivierten Bilanzierungshilfen unterscheiden sich aber sehr deutlich (Neuss = 34,2 Mio. €, Paderborn = 2,5 Mio. €).

<sup>93</sup> Die Auffassung von Burghaus (2022), S.65: „Die Regelung verbessert die wirtschaftliche Lage der Kommune.“, ist schlichtweg falsch!

insoweit rechtlich (!) handlungsfähig zu halten.“<sup>94</sup> Sie löst nicht die finanziellen Probleme der Kommunen, „denn es fließen dadurch weder liquide Mittel zu, noch werden Einsparungen an anderer Stelle getätigt.“<sup>95</sup>

Die **Notwendigkeit echter Finanzhilfen** wird vor allem von den kommunalen Spitzenverbänden,<sup>96</sup> aber auch von anderen Institutionen und Autoren,<sup>97</sup> immer wieder und zu Recht nachdrücklich betont. Konkrete Maßnahmen des Landes (und auch des Bundes) zur nachhaltigen Verbesserung der Finanzausstattung der Kommunen in NRW sind derzeit jedoch nicht erkennbar.<sup>98</sup> Dies legt die Vermutung nahe, dass die Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG (vor allem?) dazu dienen sollte, den entsprechenden Handlungsdruck auf das Land zu verringern.<sup>99</sup>

#### 5.4 Verletzung der intergenerativen Gerechtigkeit

Die intergenerative Gerechtigkeit war eines der zentralen Reformziele bei der Einführung der Doppik mit ihrem Ressourcenverbrauchskonzept.<sup>100</sup> Sie verpflichtet die Haushaltspolitik, die Interessen

nachfolgender Generationen zu wahren.<sup>101</sup> Sie ist gewährleistet, wenn jede Generation nur so viel verbraucht, wie sie auch erwirtschaftet hat, oder technisch gesprochen, wenn die Haushalte in Plan und Ist ausgeglichen sind (§ 75 Abs. 2 Satz 1 GO NRW). Mit dem **künstlichen** Haushaltsausgleich durch Aktivierung der Bilanzierungshilfen nach NKF-CUIG und der Möglichkeit, diese finanziellen Mehrbelastungen aus den Jahren 2020 bis 2023 auf bis zu 50 Jahre zu verteilen, wird die intergenerative Gerechtigkeit deutlich verletzt.<sup>102</sup> Die Bilanzierungshilfe steht auch im offenen Widerspruch zur allgemeinen Verpflichtung der Kommunen, „in Verantwortung für die zukünftigen Generationen“ zu handeln (§ 1 Abs. 1 Satz 3 GO NRW).<sup>103</sup> Tatsächlich findet eine Lastenverschiebung statt, die zukünftige Generationen erheblich belastet.<sup>104</sup> Hinzuweisen ist auch auf eine Aussage in der allgemeinen Begründung zum zweiten Änderungsgesetz, das NKF-CUIG sei „ein Beitrag zu einer nachhaltigen Haushaltsentwicklung“.<sup>105</sup> Diese Aussage ist nicht nachvollziehbar. Wie oben in Abschnitt 5.3 bereits betont wurde, sind dafür **echte** Finanzhilfen erforderlich.

Ist bei einem unausgeglichenen Haushalt ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, darf dieses in der Regel nur genehmigt werden, wenn der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW spätestens im zehnten auf das Haushaltsjahr folgenden Jahr wieder erreicht wird (§ 76 Abs. 2 Satz 3 GO NRW).<sup>106</sup> Damit ist ein Zeitraum normiert, der auch für die Verteilung der außerordentlichen finanziellen Mehrbelastungen aus der Covid-19-Pandemie und dem Ukraine-Krieg noch als intergenerativ gerecht angesehen werden könnte.

#### 5.5 Erhebliche Bürokratielasten

Im August 2023 hat das Bundesministerium der Justiz die Eckpunkte der Bundesregierung für ein weiteres (nunmehr viertes) Bürokratieentlastungsgesetz vorgelegt. Es trägt den Titel: „Unnötige Bürokratie abbauen – Bürgerinnen und Bürger sowie Unternehmen und Verwaltung entlasten.“<sup>107</sup> Das politische Ziel, **unnötige** bürokratische Belastungen abzubauen, dürfte kaum umstritten sein; es wird von Bund und Ländern gleichermaßen

<sup>94</sup> Vgl. Städte- und Gemeindebund NRW (2020), S.3.

<sup>95</sup> IDW (2022), S.1.

<sup>96</sup> Vgl. z. B. Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände (2020b), S.2 (Hervorhebung d. Vfs.): „dass eine Bilanzhilfe nicht die **dringend benötigte finanzielle Unterstützung** der Gemeinden und Gemeindeverbände ersetzt.“; Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2022a), S.6 f., Vgl. zuletzt Städte- und Gemeindebund NRW (2023); das Schreiben an den Ministerpräsidenten von NRW wurde von einer Vielzahl von Bürgermeisterinnen und Bürgermeistern mitunterschrieben.

<sup>97</sup> Vgl. z.B. IDW (2022), S.1; Fritze (2023), S.15.

<sup>98</sup> In der Begründung zum aktuellen Referentenentwurf des 3. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW (3. NKFVG NRW) heißt es: „Um die finanzielle Handlungsfähigkeit der Kommunen absichern zu können, bedarf es **Änderungen am kommunalen Haushaltsrecht**“, die notwendige **bessere Finanzausstattung** der Kommunen bleibt dagegen unerwähnt; vgl. Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Digitalisierung des Landes NRW (2023b), S.2 (Hervorhebung d. Vfs.). Vgl. ergänzend Städte- und Gemeindebund (2023), S.2: Danach erwarten 40% der Kommunen „den Gang in die Haushaltssicherung - weitere 20% können heute noch nicht absehen, ob sich dieser Schritt noch abwenden lässt.“ Vgl. auch Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Digitalisierung (2023a), S.2; nach der Pressemitteilung steigt die Gemeindefinanzierung 2024 durch das Land gegenüber dem Vorjahr zwar um 0,91%; unter Berücksichtigung der Inflation dürfte damit aber ein deutlicher realer Rückgang verbunden sein.

<sup>99</sup> Vgl. Fritze (2023), S.16: „Daraus lässt sich schlussfolgern, dass der Zweck des NKF-CUIG primär darin liegt, die kommunalen Haushalte als finanziell gesund darzustellen.“

<sup>100</sup> Vgl. auch Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2022a), S.6: „Wir möchten noch einmal darauf hinweisen, dass eine verbesserte Generationengerechtigkeit eigentlich ein Kernanliegen des geltenden Haushaltsrechts darstellt.“

<sup>101</sup> Vgl. o.V. (2023); Burth/ Gnädinger (2023b).

<sup>102</sup> Vgl. auch IDR (2022), S.3: „Es ist nicht legitim, sich selbst Freiräume auf Kosten künftiger Generationen zu schaffen.“

<sup>103</sup> Die intergenerative Gerechtigkeit ist Teil des Nachhaltigkeitsziels. Als bisher einziges Bundesland hat Hessen im Jahr 2018 das Nachhaltigkeitsziel in der Landesverfassung verankert; vgl. § 26c Verfassung des Landes Hessen. Vgl. auch Deutscher Bundestag (2014).

<sup>104</sup> Zur Höhe der in den Kommunen bilanzierten Bilanzierungshilfen nach NKF-CUIG vgl. Landesregierung NRW (2023), Anlage 1.

<sup>105</sup> Landtag NRW (2022), S.4.

<sup>106</sup> Vgl. auch Fritze (2023), S.15.

<sup>107</sup> Vgl. Bundesministerium der Justiz (2023).

geteilt.<sup>108</sup> Bisherige Ansätze, dieses Ziel zu erreichen, konzentrierten sich auf einzelne bürokratische Hemmnisse.<sup>109</sup> Der Erfolg war bisher allerdings „sehr bescheiden“. Insgesamt dürfte die (unnötige) Bürokratie kontinuierlich zugenommen haben. Es stellt sich daher die Frage, ob dieser Ansatz zielführend ist.

Unstrittig dürfte auch sein, dass der beste Ansatz darin besteht, (unnötige) Bürokratie gar nicht erst entstehen zu lassen, indem entweder auf gesetzliche Regelungen verzichtet wird oder aber Regelungen umgesetzt werden, die – bei vergleichbarer Zielerfüllung – mit weniger Bürokratie verbunden sind. Dies soll am Beispiel des NKF-CUIG verdeutlicht werden. Die Gesetzentwürfe zum NKF-CUIG enthalten in den allgemeinen Begründungen keine Aussagen zu Alternativen und zum Erfüllungsaufwand für Land und Kommunen.<sup>110</sup> Lediglich im ersten Gesetzentwurf findet sich unter dem Unterpunkt „Auswirkungen auf die Selbstverwaltung und die Finanzlage der Gemeinden und Gemeindeverbände“ der Hinweis, dass sich aus den beabsichtigten Änderungen in den Kommunen „IT-technische Anpassungsbedarfe in der jeweilig verwendeten Buchführungs- bzw. Bilanzierungssoftware“<sup>111</sup> ergeben würde. Dieser Hinweis betrifft aber sicherlich nur einen sehr geringen Teil des Gesamtaufwandes.

Der Gesamtaufwand für ein Gesetz setzt sich aus drei Komponenten zusammen, nämlich dem Aufwand

- für das Gesetzgebungsverfahren selbst; dieser Aufwand entsteht bei den Ministerien und dem Landtag, aber auch bei den Adressaten des Gesetzes und ihren Berufsverbänden, die sich mit den geplanten Änderungen auseinandersetzen müssen;
- für die Einführung des Regelungssystems; hier entsteht Aufwand vor allem für das Verständnis der neuen Regelungen, die Anpassung von Arbeitsprozessen und IT-Systemen sowie die Schulung der Mitarbeiter; sowie
- für die laufende Erfüllung der gesetzlichen Pflichten durch die Praxis.

Dieser Gesamtaufwand muss durch den Nutzen des Gesetzes gerechtfertigt sein. Darüber hinaus darf es keine Alternativen zu den gesetzlichen Regelungen geben, die – bei vergleichbarer Zielerfüllung – einen geringeren Aufwand verursacht hätten. Es sollte daher auch gute Praxis werden, geplante gesetz-

liche Regelungen auf ihre Praxistauglichkeit zu erproben – und zwar vor Verabschiedung des Gesetzes!

Die Covid-19-Pandemie und der Ukraine-Krieg waren außerordentliche Ereignisse, die zu erheblichen finanziellen Belastungen der Kommunen geführt haben. Die Maßnahmen des NKF-CUIG zur Aufrechterhaltung der rechtlichen Handlungsfähigkeit waren daher grundsätzlich gerechtfertigt und fanden Zustimmung. Die bilanziellen Maßnahmen werden dagegen – zu Recht – sehr kritisch gesehen.<sup>112</sup> Hier kann von einer **Fehlregulierung**<sup>113</sup> gesprochen werden, mit der den Kommunen „ein nicht unerheblicher Aufwand abverlangt“<sup>114</sup> wird. Die Regelungen zur Bilanzierungshilfe verstoßen gegen Grundsätze der Doppik und der Haushaltssteuerung. Sie verschleiern die tatsächliche wirtschaftliche Lage. Und sie können zu Fehlentscheidungen führen, die die wirtschaftliche Lage weiter verschlechtern.

Das politische Ziel, den einmaligen Mehraufwand über einen begrenzten Zeitraum zu verteilen, hätte (z.B.) auch durch eine Änderung der haushaltsrechtlichen Vorschriften erreicht werden können, und zwar „ohne die Informations- und Rechenschaftsfunktion des Jahresabschlusses durch den Ansatz einer Bilanzierungshilfe zu beeinträchtigen.“<sup>115</sup> Außerdem hätte dies allen Beteiligten (insbesondere den Kommunen und den Prüfern des Jahresabschlusses) erheblichen Verwaltungsaufwand erspart. (Unnötige) Bürokratielasten hätten vermieden werden können.

<sup>108</sup> Für NRW vgl. z.B. Grohs/ Gröbe/ Knappe/ Zabler (2023) m.w.N.

<sup>109</sup> So auch die geplanten Maßnahmen der Bundesregierung für ein viertes Bürokratieentlastungsgesetz; vgl. Bundesministerium der Justiz (2023), S.4 ff.

<sup>110</sup> Vgl. Landtag NRW (2020), (2021) und (2022), jeweils die Unterpunkte C (Alternativen), D (Kosten) und F (Auswirkungen auf die Selbstverwaltung und die Finanzlage der Gemeinden und Gemeindeverbände).

<sup>111</sup> Landtag NRW (2020), S.3.

<sup>112</sup> Vgl. oben Abschnitte 5.1 – 5.3.

<sup>113</sup> Zum Begriff der „Fehlregulierung“ und weiteren Typen von Bürokratielasten vgl. Grohs/ Gröbe/ Knappe/ Zabler (2023), S.2.

<sup>114</sup> Städte- und Gemeindebund NRW (2020), S.5.

<sup>115</sup> Vgl. z.B. den Vorschlag des IDW (2020), S.4 f. (Zitat S.4).

## 6 Fazit und Ausblick

Die vom Landesgesetzgeber NRW mit dem NKF-CUIG favorisierte Lösung, nämlich die finanziellen Mehrbelastungen aus der Covid-Pandemie und dem Ukraine-Krieg mit Hilfe einer Bilanzierungshilfe zu „isolieren“ und die Mehrbelastungen auf bis zu 50 Jahre zu verteilen, ist – wie die Ausführungen in Abschnitt 5 gezeigt haben – in hohem Maße kritikwürdig:

- Die Lösung des Landesgesetzgebers verstößt gegen Systemgrundsätze der Doppik. Mit der Aktivierung von Mindererträgen werden der Grundsatz der Pagatorik und das Realisationsprinzip verletzt. Sie lässt weiterhin befürchten, dass mit seinen Wahlrechten, Ermessensspielräumen, Pauschalierungen und Scheinansätzen die Haushaltsführung korrumpiert wird und die für Steuerungszwecke notwendige Genauigkeit des Rechnungswesens leidet, also die grundlegende Transparenzfunktion der Doppik gefährdet ist.
- Mit der Aktivierung von Mindererträgen verstößt die Lösung des Landesgesetzgebers gegen den Grundsatz der Haushaltswahrheit, der fiktive oder willkürliche Ansätze zur Erreichung des Haushaltsausgleichs ausschließt.
- Durch die Aktivierung der Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG wird die wirtschaftliche Lage der Kommune verschleiert. Sowohl die Vermögens- als auch die Ertragslage werden „geschönt“. Dadurch sind negative Steuerungswirkungen zu befürchten. Es besteht die große Gefahr, dass notwendige Konsolidierungsmaßnahmen unterbleiben oder sogar aufwandswirksame Entscheidungen getroffen werden, obwohl sich die Kommune diese aufgrund der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage eigentlich nicht leisten kann.
- Da die Aufwendungen durch die Bildung einer Bilanzierungshilfe lediglich in die Zukunft verlagert werden, wird die Erreichung eines strukturellen Haushaltsausgleichs für die Zukunft zusätzlich erschwert. Diese Erschwerung wirkt sich sogar doppelt aus, da die in der Zukunft anfallenden Mehraufwendungen als Abschreibungen bereits in der Vergangenheit verursacht wurden und sich damit einer aktiven strategischen Haushaltssteuerung vollständig entziehen.
- Die strukturelle Unterfinanzierung der Kommunen kann nur durch echte Finanzhilfen verbessert werden – und nicht durch rein buchhalterische Gestaltungen mit ihrem künstlichen Haushaltsausgleich.
- Die Möglichkeit, die aktivierte Bilanzierungshilfe über einen Zeitraum von bis zu 50 Jahren abzuschreiben, erschwert den künftigen

Haushaltsausgleich. Sie verstößt zugleich in eklatanter Weise gegen die intergenerative Gerechtigkeit. Diese war ein zentrales Reformziel bei der Einführung der Doppik. Diese Belastung künftiger Generationen steht auch im Widerspruch zu § 1 Abs. 1 Satz 3 GO NRW, der ein Handeln der Kommunen „in Verantwortung für die zukünftigen Generationen“ fordert.

- Schließlich sind die bilanziellen Regelungen im NKF-CUIG mit erheblichen – unnötigen – Bürokratiekosten verbunden. Hier kann von einer Fehlregulierung gesprochen werden, da die rechtliche Handlungsfähigkeit der Kommunen auch durch weniger aufwändige Lösungen hätte sichergestellt werden können.

Um diese negativen Auswirkungen abzumildern oder ganz zu vermeiden, sollten die **Kommunen in NRW** folgende Handlungsempfehlungen beachten:

- Strikte Beibehaltung des Belegprinzips sowohl bei Anwendung der direkten als auch der indirekten Erfassungsmethode, so dass der Ansatz der Bilanzierungshilfe dem Grund und der Höhe nach lückenlos ableitbar bleibt.
- Unmissverständliche Darstellung des wirtschaftlichen Charakters der Bilanzierungshilfe nach NKF-CUIG im Anhang und im Lagebericht, insbesondere deutlicher Hinweis darauf, dass es sich bei der aktivierten Bilanzierungshilfe nicht um ein „Aktivum“ (Vermögensgegenstand), sondern um einen Reinvermögensverlust/ Eigenkapitalminderung handelt und es sich bei dem Gegenposten „außerordentliche Erträge“ um einen buchungstechnischen Gegenposten und keinesfalls um Zahlungseingänge handelt.
- Berechnung der Kennzahlen zur Vermögens- und Ertragslage erst nach Bereinigung der Jahresabschlusszahlen um die aktivierten Bilanzierungshilfen.
- Im Jahr 2026 Ausbuchung der Bilanzierungshilfe gegen das Eigenkapital, soweit die Restriktionen des NKF-CUIG dies zulassen.
- Sofern die Bilanzierungshilfe nicht vollständig mit dem Eigenkapital verrechnet werden kann, Festlegung eines möglichst kurzen Zeitraums für die Abschreibung der Bilanzierungshilfe (z.B. fünf Jahre, keinesfalls länger als zehn Jahre).
- Durch die Bereinigung der Kennzahlen um die aktivierte Bilanzierungshilfe und die geplante Ausbuchung der Bilanzierungshilfe im Jahr 2026 kann die Prüfungsintensität deutlich reduziert werden. Mögliche Fehler bei der Ermittlung und Darstellung der Bilanzierungshilfe werden dann kurzfristig obsolet und

ermöglichen es dem Prüfer des Jahresabschlusses, sich auf Plausibilitätsprüfungen zu beschränken.

Die Beseitigung der strukturellen Unterfinanzierung der Kommunen obliegt hingegen allein dem **Landesgesetzgeber**.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine „Hilfe“, wie sie der Begriff der Bilanzierungshilfe im pragmatischen Sprachgebrauch suggeriert, in keiner Weise festzustellen ist. Auch in Zukunft ist mit Situationen zu rechnen, die der Covid-Pandemie und dem Ukraine-Krieg vergleichbar sind. Auch dann könnten finanzielle Mehrbelastungen die rechtliche Handlungsfähigkeit der Kommunen gefährden. Um diese zu erhalten, sollten vom Landesgesetzgeber jedoch andere Maßnahmen als die Aktivierung einer Bilanzierungshilfe in Betracht gezogen werden. Die alternativen Maßnahmen sollten einerseits den Besonderheiten der historischen Situation und dem Ziel des Erhalts der rechtlichen Handlungsfähigkeit der Kommunen gerecht werden. Sie sollten gleichzeitig aber auch Systembrüche in der Doppik und im Haushaltsrecht sowie unnötige Bürokratielasten vermeiden.

## Literaturverzeichnis

- Ammann, Jens (2020): „Höchst zweifelhaft“ - Corona wird teuer für die Kommunen in NRW. Aber eine Abschreibung über 50 Jahre?, Bund der Steuerzahler/ Newsticker vom 26.6.2020, <https://steuerzahler.de/newsundservice/news/hoechst-zweifelhaft/>; Zugriff am 1.3.2024.
- Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2020a): Kurz-Bewertung zum Erlassentwurf „Kommunales Haushaltsrecht – Isolation der corona-bedingten Schäden in den kommunalen Haushalten und weitere Fragen. Stellungnahme vom 3.4.2020, S.1-8.
- Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2020b): Gesetz 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; Gesetzentwurf der Landesregierung, Drucksache 17/9829 - Anhörung des Ausschusses für Heimat, Kommunales, Bauen und Wohnen am 21. August 2020. Stellungnahme vom 18. August 2020, S.1-10 (<https://www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMST17-2943.pdf>); Zugriff am 1.3.2024.
- Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2021a): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung kommunalrechtlicher Vorschriften. Schreiben an Dr. Christian von Kraack, Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW, vom 15. Juni 2021/Si, S.1-8.
- Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2021b): Gesetz zur Änderung kommunalrechtlicher Vorschriften. Anhörung des Ausschusses für Heimat, Kommunales, Bauen und Wohnen. Stellungnahme. Schreiben an den Präsidenten des Landtags vom 18. August 2021, S.1-8.
- Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2021c): Gesetz zur Änderung kommunalrechtlicher Vorschriften – Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Landesregierung – Drucksache 17/14304. Anhörung des Ausschusses für Heimat, Kommunales, Bauen und Wohnen. Schreiben an den Vorsitzenden des Ausschusses für Heimat, Kommunales, Bauen und Wohnen, Herrn Hans Willi Körfges MdL, vom 28. September 2021, S.1-3 (LTDrs Stellungnahme 17/4384).
- Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände NRW (2022a): Zweites Gesetz zur Änderung kommunalrechtlicher Vorschriften, Gesetzentwurf Landesregierung, Drucksache 18/997, Anhörung des Ausschusses für Heimat und Kommunales am 18.11.2022, Schreiben an Herrn André Kupper MdL, Präsident des Landtages NRW, vom 10. November 2022, S.1-10.
- Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan (2021): Bilanzen, 16. Aufl., Düsseldorf 2021.
- Ballwieser, Wolfgang (1993): Bilanzanalyse. In: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, Stuttgart 1993, Sp.211-221.
- Bundesministerium der Justiz (2023): Eckpunkte der Bundesregierung für ein weiteres Bürokratieentlastungsgesetz (BEG IV) – Unnötige Bürokratie abbauen – Bürgerinnen und Bürger sowie Unternehmen und Verwaltung entlasten, Berlin, den 30. August 2023 [https://www.bmi.de/SharedDocs/Downloads/DE/Gesetzgebung/Eckpunkte/Eckpunkte\\_BuerokratieentlastungsG.html](https://www.bmi.de/SharedDocs/Downloads/DE/Gesetzgebung/Eckpunkte/Eckpunkte_BuerokratieentlastungsG.html); Zugriff am 1.3.2024.
- Burghaus, Hendrik (2022): Spezielle Regelungen im öffentlichen Rechnungswesen und deren Auswirkung. In: der gemeindehaushalt, Nr. 3/2022, S.63-65.
- Burth, Andreas; Gnädinger, Marc (2023a): Haushaltswahrheit. In: Lexikon der öffentlichen Haushalts- und Finanzwirtschaft, <https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-haushaltswahrheit.html>; Zugriff am 1.3.2024.
- Burth, Andreas; Gnädinger, Marc (2023b): Intergenerativer Gerechtigkeit. In: Lexikon der öffentlichen Haushalts- und Finanzwirtschaft, <https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-intergenerative-gerechtigkeit.html>; Zugriff am 1.3.2024.
- Busse von Colbe, Walther (1986): Bilanzierungshilfe. In: Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht und HGB, hrsg. von Ulrich Lefson, Dieter Rückle und Bernhard Großfeld, Köln 1986, S.86-94.
- CDU NRW Fraktion/ Grüne im Landtag NRW (2023): Schreiben der Sprecher der CDU-Landtagsfraktion und der Grünen-Landtagsfraktion an die Vorsitzenden und Geschäftsführer der kommunalen Spitzenverbände in NRW vom 5.7.2023, S.1-2.
- Deutscher Bundestag (2008): Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG). DrS 16/10067 vom 30.7.2008 <https://dserver.bundestag.de/btd/16/100/1610067.pdf>; Zugriff am 1.3.2024.
- Deutscher Bundestag – Wissenschaftliche Dienste (2014): Verankerung des Nachhaltigkeitsbegriffs in den Verfassungen ausgewählter Staaten, Az. WD 3 - 3000 - 292/14, 17. Dezember 2014, <https://www.bundestag.de/resource/blob/419894/11345718d0b65f12d9d1aa6be4f33d4e/WD-3-292-14-pdf-data.pdf>, Zugriff am 1.3.2024.
- Dillkötter, Katharina; Heidler, Herbert K. (2022): Die Aussagekraft des Bestätigungsvermerks im öffentlichen Bereich im Unterschied zum HGB-Bestätigungsvermerk. In: WP-Praxis, Heft 1/2022, S.1-9.
- Fritze, Christian (2023): Das NKF-Covid-19-Ukraine-Isolierungsgesetz: Analyse der Vereinbarkeit mit den Grundsätzen und Regelungen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements. In: der gemeindehaushalt, Nr. 1/2023, S.7-16.
- Fritze, Christian; Mutschler, Klaus; Stockel-Veltmann, Christoph (2021): Kommunales Finanzmanagement NRW – Fachbuch mit praktischen Übungen und Lösungen, 8. Aufl., Wiesbaden 2021.
- Grohs, Stephan; Gröbe, Benjamin; Knappe, Anne-Constance; Zabler, Steffen (2023): Bürokratielasten der kommunalen Ebene in NRW: Ergebnisse einer empirischen Erhebung, Speyerer Forschungsbericht Nr. 306, Speyer 2023 <https://dopus.uni-speyer.de/frontdoor/deliver/index/docId/6606/file/FB-306.pdf>; Zugriff am 1.3.2024.

Hilgers, Dennis (2023): "Man muss Tatsachen ins Auge blicken wollen" - Gegen den Wildwuchs in Bewertungsvorschriften: Dennis Hilgers hält ein Plädoyer für bundesweit einheitliche Standards in der Doppik. In: Der Neue Kämmerer, März 2023, S.1 und 5.

IDR Institut der Rechnungsprüfer, Landesgruppe NRW (2021): Hinweise und Empfehlungen zu „Bilanzierungshilfen nach § 5ff NKF-COVID-19-Isolierungsgesetz“, Stand 21.06.2021, S.1-6.

IDR Institut der Rechnungsprüfer (2022): Kommunales Haushaltsrecht, hier: Stellungnahme zur geplanten Erweiterung der Bilanzierungshilfe. Schreiben an das Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Digitalisierung des Landes NRW vom 12.12.2022, S.1-4 [https://www.idrd.de/fileadmin/user\\_upload/idr/Dokumente/2022\\_Stellungnahme\\_Ausweitung\\_NKF-CIG.pdf](https://www.idrd.de/fileadmin/user_upload/idr/Dokumente/2022_Stellungnahme_Ausweitung_NKF-CIG.pdf); Zugriff am 1.3.2024.

IDR Institut der Rechnungsprüfer (2023): Hinweise und Empfehlungen zu "Bilanzierungshilfen nach § 5ff NKF-COVID19-Ukraine-Isolierungsgesetz – NKF-CUIG" (mit Anlage: Muster für einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk), Stand: 30.5.2023, [https://www.idrd.de/fileadmin/user\\_upload/idr/landesgruppen/nrw/downloads/Empfehlung\\_IDR\\_NKF\\_CUIG.pdf](https://www.idrd.de/fileadmin/user_upload/idr/landesgruppen/nrw/downloads/Empfehlung_IDR_NKF_CUIG.pdf) [https://www.idrd.de/fileadmin/user\\_upload/idr/landesgruppen/nrw/downloads/Anlage\\_Muster\\_eingeschraenkter\\_Bestaetigungsvermerk\\_NKF\\_CUIG.pdf](https://www.idrd.de/fileadmin/user_upload/idr/landesgruppen/nrw/downloads/Anlage_Muster_eingeschraenkter_Bestaetigungsvermerk_NKF_CUIG.pdf) , Zugriff am 16.11.2023).

IDW Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (2020): Änderung der kommunalen Doppik in Nordrhein-Westfalen, Schreiben an das Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen vom 2. Juli 2020, Az. 304-46. 16-2000/20, S.1-5 <https://www.idw.de/IDW/Medien/IDW-Schreiben/2020/Down-NRW-Kommunale-Doppik.pdf> ; Zugriff am 16.10.2023).

IDW Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (2022): Kommunale Doppik: Einführung einer kriegsbedingten Bilanzierungshilfe im NKF-Abschluss. Schreiben an das Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Digitalisierung (MHKBD) von NRW vom 21. September 2022, S.1-3 <https://www.idw.de/IDW/Medien/IDW-Schreiben/2022/Down-MHKBD-NRW-Bilanzierungshilfe-NKF-Abschluss.pdf> ; Zugriff am 24.10.2023).

Kosiol, Erich (1964): Buchhaltung und Bilanz, Köln 1964.

Landesregierung NRW (2023): In welchem Umfang haben Kommunen finanzielle Schäden nach dem NKF-CUIG "isoliert"? Antwort der Landesregierung auf die Kleine Anfrage 2378 vom 23. August 2023 des Abgeordneten Justus Mohr SPD. LTDrS 18/6400 vom 17.10.2023 <https://www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMD18-6400.pdf> ; Zugriff am 1.3.2024.

Landtag NRW (2020): Gesetz 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, LTDrS 17/9829 vom 17.6.2020 <https://www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMD17-9829.pdf>; Zugriff am 1.3.2024.

Landtag NRW (2021): Gesetz zur Änderung kommunalrechtlicher Vorschriften, LTDrS 17/14304 vom 24.6.2021 <https://www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMD17-14304.pdf> ; Zugriff am 1.3.2024.

Landtag NRW (2022): Zweites Gesetz zur Änderung kommunalrechtlicher Vorschriften, LTDrS 18/997 vom

21.9.2022 <https://www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMD18-997.pdf> ; Zugriff am 1.3.2024.

Lickfett, Urte (2021): Heterogene Bilanzierungsregeln im öffentlichen Sektor und Aussagekraft des Bestätigungsvermerks: Schaffung von Transparenz im Bestätigungsvermerk am Beispiel der Landesvorschriften im Saarland. In: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2021, S.100-108.

Ministerium für Arbeit, Gesundheit und Soziales des Landes NRW (2023a): Richtlinie zur Gewährung von Leistungen aus Gründen der Billigkeit für die Kreise, kreisfreien Städte sowie die kreisangehörigen Städte und Gemeinden in Nordrhein-Westfalen („Stärkungspakt NRW“), Runderlass vom 1. Januar 2023, Anlage 2 zur Kabinetttvorlage MAGS, [https://www.mags.nrw/sites/default/files/asset/documents/richtlinie\\_staerkungspakt\\_nrw.pdf](https://www.mags.nrw/sites/default/files/asset/documents/richtlinie_staerkungspakt_nrw.pdf) , Zugriff am 1.3.2024.

Ministerium für Arbeit, Gesundheit und Soziales des Landes NRW (2023b): Begleitinformationen / FAQ-Liste „Stärkungspakt NRW – gemeinsam gegen Armut, Stand 19. Juni 2023, [https://www.mags.nrw/system/files/media/document/file/faq\\_begleitinfo\\_staerkungspakt\\_nrw.pdf](https://www.mags.nrw/system/files/media/document/file/faq_begleitinfo_staerkungspakt_nrw.pdf); Zugriff am 1.3.2024.

Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020a): Schreiben vom 31. März 2020 an die Mitglieder der CDU-Fraktion im Landtag Nordrhein-Westfalen und an die Mitglieder der FDP-Fraktion im Landtag Nordrhein-Westfalen.

Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2020b): Häufige Fragen und Antworten zum „Gesetz 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“, Stand: 30. Oktober 2020.

Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2021a): Schreiben an die Bezirksregierungen (und weitere Adressaten) vom 15. Dezember 2021 (Az. 304 – 46.16 – 2000/21).

Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW (2022a): Kommunales Haushaltsrecht, Schreiben der Ministerin an die Hauptverwaltungsbeamtinnen und -beamten in Nordrhein-Westfalen vom 5. September 2022, S.1-3.

Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Digitalisierung des Landes NRW (2023a): Gemeindefinanzierung 2024 stärkt mit 15,34 Milliarden Euro kommunale Haushaltssituation, Pressemitteilung von 22.8.2023, <https://www.mhkbd.nrw/presse-und-medien/pressemitteilungen/gemeindefinanzierung-2024-staerkt-mit-1534-milliarden-euro-kommunale-haushaltssituation> ; Zugriff am 1.3.2024.

Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Digitalisierung des Landes NRW (2023b): Referentenentwurf eines Dritten Gesetzes zur Weiterentwicklung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements im Land Nordrhein-Westfalen (3. NKF-Weiterentwicklungsgesetz Nordrhein-Westfalen – 3. NKFVG NRW) vom 7.11.2023, Landtag Vorlage 18/1899, <https://www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMV18-1899.pdf> , Zugriff am 1.3.2024.

Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Digitalisierung des Landes NRW (2023c): Referentenentwurf eines Dritten Gesetzes zur Weiterentwicklung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements im Land Nordrhein-Westfalen (3. NKF-Weiterentwicklungsgesetz Nordrhein-



**Die Autoren:**

*Dr. Jan-Robert Kirchner*, Diplom-Kaufmann, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Rechnungswesen & Wirtschaftsprüfung im privaten und öffentlichen Sektor der Universität Potsdam.

*Andreas Prinz*, Diplom-Verwaltungswirt (FH), Leiter der Örtlichen Rechnungsprüfung der Stadt Rheda-Wiedenbrück, Referent am ifV für Haushaltsrecht und Jahresabschlussprüfung. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft entstanden und gibt die persönliche Meinung des Autors wieder.

*Prof. Dr. Martin Richter*, ehem. Inhaber des Lehrstuhls für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung der Universität Potsdam.

*Dr. Ansgar Strätling*, Diplom-Volkswirt, Geschäftsführer des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH, Schwerpunkte der Tätigkeit: Verwaltungs- und Haushaltssteuerung, Controlling.

**Erstellungsdatum: 1. März 2024**

***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 der Autoren/-innen und des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH als Herausgeber zu erfolgen.***