

➔ Neuerungen durch das 2. NKFVG NRW– Teil 2

Bereits im letzten Newsletter Nr. 6 vom 17.12.2019 haben wir Ihnen verschiedene Themen zum 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW (2. NKFVG NRW) vorgestellt. In diesem Artikel stellen wir die Neuerungen im Bereich der Rückstellungen vor. Diese eröffnen den Kommunen zusätzliche Möglichkeiten bei der Rückstellungsbildung. Konkret handelt es sich um folgende drei Wahlrechte, die in § 37 Kommunalhaushaltsverordnung NRW (KomHVO NRW) geregelt sind:

1. Neue Alternative zur Ermittlung der Beihilferückstellungen (Absatz 1),
2. Rationelle Zuführung zu Pensionsrückstellungen bei allgemeinen Besoldungsanpassungen (Absatz 2),
3. Rückstellungen für Umlagen (Absatz 5).

1. Neue Alternative zur Ermittlung der Beihilferückstellungen

Der in § 37 Absatz 1 KomHVO NRW neu eingefügte Satz 9 bietet den Kommunen eine weitere Alternative zur Ermittlung der Beihilferückstellungen. Demnach kann die Kommune den Barwert für die zukünftigen Beihilfeansprüche auf Grundlage des Durchschnitts der Beihilfeleistungen über die drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahre ermitteln.

Hierfür sind jedes Jahr folgende Schritte notwendig:

- Zunächst sind die Beihilfeleistungen der Kommune für die Versorgungsempfängerinnen und -empfänger in den letzten drei Jahren zu ermitteln.
- Hiervon ist der Durchschnittswert zu berechnen.
- Dieser Durchschnittswert ist mit dem Rechnungszinsfuß von fünf Prozent abzuzinsen, um einen Barwert als Rückstellungsbetrag ermitteln zu können. Der Zeitraum für die Barwertermittlung erfolgt anhand des in Pension befindlichen Personenkreises. Es muss daher die voraussichtliche Bezugsdauer der Beihilfeleistungen ermittelt werden. Hierfür sind insbesondere Informationen zur Altersgrenze für den Eintritt in die Versorgung sowie die Lebenserwartung notwendig.

Für die Umstellung auf die neue Berechnungsweise ist eine fachliche Begründung erforderlich. Ein Grund könnte zum Beispiel eine genauere Ermittlung der Beihilfeansprüche sein. Falls die Kommune jedoch bisher die Werte anhand der (genaueren) Kopfschadenprofile berechnet hat, scheint eine solche Begründung schwierig.

Alles in allem verursacht die – wenn auch vereinfachte – Berechnungsweise einen nicht zu unterschätzenden Arbeitsaufwand. Sollten ohnehin Werte aufgrund anderer Berechnungen vorliegen (hier sind insbesondere die sogenannten „Heubeck-Gutachten“ zu nennen), kann es nach unserer Einschätzung sinnvoll sein, das neue Wahlrecht nicht anzuwenden. Letztlich sollten die Kommunen bei ihrer Entscheidung den zu erwartenden Arbeitsaufwand sowie die Genauigkeit der ermittelten Rückstellungshöhe berücksichtigen.

2. Ratierliche Zuführung zu Pensionsrückstellungen

Ist aufgrund allgemeiner Besoldungsanpassungen eine Zuführung zu Pensionsrückstellungen erforderlich, erlaubt § 37 Absatz 2 KomHVO NRW eine ratierliche Verteilung des Zuführungsbetrags. Der Betrag kann über die drei auf das Jahr der Anpassung folgenden Haushaltsjahre verteilt werden.

Die einzige Voraussetzung ist somit, dass eine allgemeine Besoldungsanpassung zu der Rückstellungszuführung führt. Folgendes **Beispiel** veranschaulicht die neue Regelung:

Bei der Kommune X bestanden zum 31. Dezember 2019 Pensionsrückstellungen in Höhe von 10,0 Mio. Euro. Für den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2020 liegt der Kommune nun ein Bewertungsgutachten vor. Es weist einen Rückstellungsbetrag von 11,0 Mio. Euro aus. Der Anstieg von 1,0 Mio. Euro entfällt nach dem Gutachten zu 0,3 Mio. Euro auf allgemeine Besoldungsanpassungen. Der übrige Anstieg von 0,7 Mio. Euro resultiert aus Neueinstellungen von Beamten. Aufgrund der neuen Regelung verteilt die Kommune die Erhöhung der Rückstellung von 0,3 Mio. Euro gleichmäßig auf die Jahre 2021, 2022 und 2023.

Verteilung des Zuführungsbetrags 2020

Jahr	Buchung	Stand Rückstellung laut Buchhaltung	Stand Rückstellung laut Bewertungsgutachten
2020	Aufwand an Pensionsrückstellung 700.000 Euro	10.700.000 Euro	11.000.000 Euro
2021	Aufwand an Pensionsrückstellung 100.000 Euro	10.800.000 Euro	11.000.000 Euro
2022	Aufwand an Pensionsrückstellung 100.000 Euro	10.900.000 Euro	11.000.000 Euro
2023	Aufwand an Pensionsrückstellung 100.000 Euro	11.000.000 Euro	11.000.000 Euro

In der Praxis würden sich durch die Bewertungsgutachten der Jahre 2021 bis 2023 zusätzliche Veränderungen ergeben. Diese bleiben hier zur besseren Übersichtlichkeit unberücksichtigt.

Durch die ratierliche Zuführung entstehen sowohl der Aufwand als auch der Anstieg der Rückstellung erst sukzessive in den drei Folgejahren.

Nur bei allgemeinen Besoldungsanpassungen ist eine ratierliche Zuführung zulässig, insbesondere bei den jährlichen Besoldungserhöhungen. Nicht umfasst von der Regelung werden hingegen beispielsweise Zuführungen aufgrund von Beförderungen oder Neueinstellungen (aus diesem Grund bleiben in unserem Beispiel die 0,7 Mio. Euro für die Neueinstellungen unberücksichtigt). Somit ist bei der Ermittlung des Anstiegs der Rückstellungen zu differenzieren zwischen den Änderungen aufgrund allgemeiner Besoldungsanpassungen und aufgrund anderer Gründe.

Die ratierliche Zuführung der Beträge führt zu einer Abweichung zwischen der Höhe der Pensionsrückstellungen laut Bewertungsgutachten und der bilanzierten Höhe der Pensionsrückstellungen. Daher ist zusätzlich zu den Bewertungsgutachten eine Fortschreibung der Beträge in einer Nebenrechnung notwendig. Außerdem ist diese Fortschreibung bei der erforderlichen Anhangsangabe nach § 45 Absatz 1 KomHVO NRW darzustellen. Die ratierlichen Zuführungsbeträge in den Folgejahren sollten in den jeweiligen Vorbericht der betroffenen Haushalte aufgenommen werden.

Im Ergebnis können die Kommunen damit Aufwendungen in zukünftige Haushaltsjahre verschieben. Die bilanzierte Rückstellung fällt zunächst niedriger aus als der tatsächlich ermittelte Rückstellungsbetrag. Allerdings werden die ratierlichen Zuführungsbeträge in den Folgejahren aufwandswirksam und gehen zu Lasten der Ergebnisrechnungen der Folgejahre.

3. Rückstellungen für Umlagen

§ 37 Absatz 5 KomHVO NRW eröffnet den Kommunen die Möglichkeit, Rückstellungen für die erhöhte Heranziehung zu Umlagen zu bilden. Diese Regelung umfasst abschließend folgende Umlagen: Kreisumlage, Landschaftsumlage, Regionsumlage der StädteRegion Aachen, Verbandsumlage des Regionalverbands Ruhr (RVR).

Voraussetzung ist, dass bei der Kommune ungewöhnlich hohe Steuereinzahlungen für die erhöhte Heranziehung ursächlich sind. Es muss sich um solche Steuereinzahlungen handeln, die in die Berechnungen der jeweiligen Umlagegrundlage einbezogen werden.

Hintergrund dieser neuen Regelung ist, dass sich die (hohen) Steuereinzahlungen erst in einem späteren Haushaltsjahr auf die zu zahlende Umlage auswirken. So wirken sich etwa Steuereinzahlungen im Jahr 2020 erst auf die Umlage 2021 oder 2022 aus.

Entscheidend für die Rückstellungsbildung ist die Bestimmung der ungewöhnlich hohen Steuereinzahlungen. Für ungewöhnlich hohe Steuereinzahlungen können spezifische Fälle vor Ort der Grund sein, wie zum Beispiel die Gewerbesteuernachzahlung eines Unternehmens aufgrund einer Steuerprüfung. Anhaltspunkte können auch Abweichungen der Steuereinzahlungen im Vergleich zu Vorjahren und zur Haushaltsplanung sein.

Die Rückstellung kann wie folgt ermittelt werden:

- Bestimmung der Höhe der ungewöhnlich hohen Steuereinzahlungen (siehe oben).
- Bestimmung des Umlagesatzes. Es sollte der Umlagesatz des künftigen Haushaltsjahres verwendet werden (zum Beispiel entsprechend der Haushaltsplanung des Umlageverbandes).
- Berechnung des Rückstellungsbetrags (= Differenzbetrag) aus der Gegenüberstellung der zu erwartenden Umlage einerseits mit und andererseits ohne die ungewöhnlich hohen Steuereinzahlungen.

Bei der Berechnung handelt sich um eine Näherungsrechnung. Zum Beispiel bleibt hierbei außen vor, wie sich die Steuerkraftmesszahlen der anderen Kommunen im jeweiligen Kreis entwickeln. Diese haben jedoch eigentlich eine Auswirkung auf die tatsächlich zu zahlende Kreisumlage. Ebenso können Wechselwirkungen zwischen der Umlagehöhe und den Schlüsselzuweisungen außer Betracht bleiben.

Mithilfe dieses neuen Wahlrechts in § 37 Absatz 5 KomHVO NRW können die Kommunen in dem Jahr, in dem ungewöhnlich hohe Steuereinzahlungen anfallen, bereits eine Rückstellung für die daraus in einem späteren Haushaltsjahr resultierende höhere Umlage bilden. Zu beachten ist, dass für die Berechnung der Umlage die Steuereinzahlungen ausschlaggebend sind. Diesen stehen nicht auch zwingend Erträge in dem jeweiligen Jahr gegenüber (etwa aufgrund von Periodenverschiebungen). Auf der anderen Seite führt die Rückstellungsbildung stets zu

einem Aufwand. Die Kommunen sollen so in einem Jahr mit ungewöhnlich hohen Steuereinzahlungen (in der Regel auch hohe Steuererträge) bereits die Aufwendungen für die spätere höhere Umlage erfassen können. Dadurch kann der Effekt des zeitversetzten höheren Umlageaufwands abgedeckt werden.

4. Fazit

Die neuen Wahlrechte des § 37 KomHVO NRW im Bereich der Rückstellungen bieten den Kommunen bilanzpolitischen Spielraum. Bei der Entscheidung über die Anwendung der neuen Wahlrechte sollten die Kommunen den Arbeitsaufwand und die Auswirkungen auf den kommunalen Haushalt berücksichtigen. Schließlich geht es in allen drei Fällen lediglich um eine abweichende Periodisierung der Aufwendungen. Beim ersten Wahlrecht (Absatz 1) werden die Haushaltsbelastungen vorgezogen oder in die Zukunft verschoben, je nachdem, ob die ermittelte Rückstellung höher oder niedriger ausfällt als die Rückstellung nach der bisherigen Ermittlungsweise. Beim zweiten Wahlrecht (Absatz 2) werden die Haushaltsbelastungen stets in die Zukunft verschoben. Das dritte Wahlrecht (Absatz 5) bietet hingegen die Möglichkeit, die Haushaltsbelastung vorzuziehen.

Sie haben noch Fragen?

Wir bieten individuelle Beratungen rund um den Themenbereich des NKF. Unsere Leistungen umfassen zum Beispiel:

- Inhouse-Schulungen zu speziellen Themen des NKF, z. B. Wirklichkeitsprinzip einschließlich Komponentenansatz nach dem 2. NKFWG NRW und der KomHVO NRW,
- Beratungen zu konkreten Bilanzierungsfragen bei Ihnen vor Ort, zum Beispiel Aktivierungsmöglichkeiten bzw. -pflichten unter Berücksichtigung des Wirklichkeitsprinzips,
- Unterstützung bei der Erstellung von Jahresabschlüssen und Gesamtab schlüssen,
- Unterstützung von Rechnungsprüfungsämtern bei den örtlichen Prüfungen (Klärung einzelner Fragestellungen, Übernahme von Teilbereichen oder bei der Einführung oder Nutzung von Datenanalysesoftware),
- örtliche Prüfungen von Jahresabschlüssen und Gesamtab schlüssen.

Zögern Sie nicht und sprechen Sie uns an.

Wir erstellen Ihnen gerne ein Angebot für unsere Beratungsleistungen.

Wir freuen uns auf Ihre Kontaktaufnahme. Ihr Ansprechpartner:



Florian Kapp

Referent Prüfung und Beratung

m 0162/218 3249

e florian.kapp@gpa.nrw.de