

**Gesetz zur Isolierung der aus der COVID-19-Pandemie folgenden Belastungen der kommunalen Haushalte im Land Nordrhein-Westfalen (NKF-COVID-19-Isolierungsgesetz – NKF-CIG);
Verordnung zur Änderung der Kommunalhaushaltsverordnung NRW (KomHVO NRW)
Regelungen und Stellungnahme**

Teil A | Regelungen

Es soll zunächst ein Überblick über die neuen kommunalhaushaltsrechtlichen Regelungen und die Begründungen zum Gesetzesentwurf gegeben werden. Hierbei wird nicht auf alle Bestimmungen eingegangen (z. B. Nachtragsatzungen im Haushaltsjahr 2020).

Zu betrachten ist neben dem NKF-CIG auch die Verordnung zur Änderung der KomHVO NRW, da beide Regelungen zum Kommunalhaushaltsrecht treffen.

A.1 | Darstellung im Jahresabschluss des Haushaltsjahres 2020

Nach § 5 Abs. 2 NKF-CIG ist bei der Aufstellung des Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr 2020 die Summe der Haushaltsbelastung infolge der COVID-19-Pandemie durch Mindererträge beziehungsweise Mehraufwendungen zu ermitteln. Nach Abs. 3 der Vorschrift erfolgt diese Ermittlung durch eine gesonderte Erfassung der konkreten Belastungen des beschlossenen Haushalts 2020. 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 2020, für welche die Haushaltsbelastung nicht oder nicht im vollen Umfang ermittelt werden konnte, mit dem korrespondierenden Entwurf der Ergebnisrechnung für 2020. § 5 Abs. 4 NKF-CIG sieht vor, dass die gemäß der Abs. 2 und 3 ermittelte Summe der Haushaltsbelastung als außerordentlicher Ertrag im Rahmen der Abschlussbuchungen in die Ergebnisrechnung einzustellen und bilanziell gemäß § 6 gesondert zu aktivieren ist. Dies ist im Anhang zum Jahresabschluss zu erläutern.

Ergebnisermittlung 2020	
Formelle Ergebnisrechnung 2020	Nebenrechnung zur Ergebnisrechnung 2020
Tatsächliche Erträge im Zeitraum 1.1.-31.12.2020 unter Beachtung des Realisationsprinzips aus § 91 Abs. 4 Ziffer 3 GO NRW und § 33 Abs. 1 Satz 2 Ziffer 3 KomHVO NRW	Feststellung der Mindererträge auf Grund COVID-19 im Rahmen einer Nebenrechnung (Schätzung und / oder Berechnung, z. B. Kindergartengebührenauffälle)
Tatsächliche Aufwendungen im Zeitraum 1.1.-31.12.2020 nach Rechnungsstellung /	Feststellung der Mehraufwendungen auf Grund COVID-19 im Rahmen einer Nebenrechnung, z. T.

Leistungserbringung. Enthalten sind hier auch die Mehraufwendungen auf Grund COVID-19	ableitbar aus der Buchhaltung (Kostenträger je Budget) und Schätzungen / Berechnungen (z. B. KdU o. ä.)
= Ordentliches Jahresergebnis (Zeile 18 in der Ergebnisrechnung)	
Finanzerträge	Ggf. Feststellung der Mindererträge (Ausfall von Beteiligungserträgen) im Rahmen einer Nebenrechnung
Finanzaufwendungen	ggf. Feststellung der Mehraufwendungen auf Grund Zinsbelastung aus der Aufnahme von Liquiditätskrediten im Rahmen von COVID-19
= Finanzergebnis (Zeile 21 in der Ergebnisrechnung)	
= Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit (Zeile 22 in der Ergebnisrechnung)	= COVID-19-bedingte Belastung
Außerordentliche Erträge: Ausweis der Belastung auf Grund COVID-19	
Außerordentliche Aufwendungen	
= außerordentliches Ergebnis (Zeile 25 in der Ergebnisrechnung)	
= Jahresergebnis (Zeile 26 in der Ergebnisrechnung)	

Die »Aufwendungen für die Erhaltung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit« sind nach § 33a Abs. 1 KomHVO NRW als sog. Bilanzierungshilfe vor dem Anlagevermögen auszuweisen und tragen nach § 42 Abs. 3 Ziffer 0 KomHVO NRW die Bilanzpostennummer »0«. Der Bilanzposten ist im Anhang zum Jahresabschluss zu erläutern.

Die Bilanz umfasst damit folgende (Summen-) Posten:

Schlussbilanz 2020	
AKTIVA	PASSIVA
A.0 Aufwendungen für die Erhaltung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit	P.1 Eigenkapital
	P.1.4 Jahresergebnis
A.1 Anlagevermögen	P. 2 Sonderposten
A.2 Umlaufvermögen	P. 3 Rückstellungen
A.3 Aktive Rechnungsabgrenzung	P. 4 Verbindlichkeiten
	P.5 Passive Rechnungsabgrenzung

A.2 | Darstellung in der Haushaltsplanung (und im Jahresabschluss) des Haushaltsjahres 2021

Nach § 4 Abs. 2 NKF-CIG ist bei der Aufstellung der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr 2021 die Summe der auf das Haushaltsjahr infolge der COVID-19-Pandemie entfallenden Haushaltsbelastung durch Mindererträge bzw. Mehraufwendungen zu prognostizieren. Hierzu ist eine Gegenüberstellung des im Rahmen der Aufstellung der Haushaltssatzung für 2021 erstellten Ergebnisplans mit einer Nebenrechnung vorzunehmen. Dieser liegt nach Abs. 3 der Vorschrift die mit der Aufstellung der Haushaltssatzung für das Jahr 2020 vorgenommene mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung gemäß § 84 Gemeindeordnung NRW (GO NRW) für das Haushaltsjahr 2021 zu Grunde.

Die prognostizierte Haushaltsbelastung ist als außerordentlicher Ertrag in den Ergebnisplan aufzunehmen (§ 4 Abs. 5 NKF-CIG). Dies ist im Vorbericht zu erläutern. Die Nebenrechnung ist dem Vorbericht als Anlage beizufügen.

Gemäß § 4 Abs. 6 NKF-CIG darf die Anzeige der Haushaltssatzung für das Jahr 2021 abweichend von § 80 Abs. 5 Satz 2 GO NRW spätestens bis zum 1. März 2021 erfolgen.

A.3 | Darstellung im Haushalt für das Jahr 2025 bzw. ab dem Jahr 2025

Gemäß § 33a Abs. 3 KomHVO NRW richtet sich die bilanzielle Behandlung der in den beiden Haushaltsjahren 2020 und 2021 gebildeten Bilanzierungshilfe nach § 6 NKF-CIG. Hier besteht ein Wahlrecht:

Alt. 1	§ 6 Abs. 1 NKF-CIG	Die mit dem Jahresabschluss 2020 erstmalig anzusetzende Bilanzierungshilfe ist beginnend im Haushaltsjahr 2025 linear über längstens 50 Jahre erfolgswirksam abzuschreiben . Es sind auch außerplanmäßige Abschreibungen nach § 6 Abs. 3 NKF-CIG zulässig, soweit sie mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen.
Alt. 2	§ 6 Abs. 2 NKF-CIG	Den Gemeinden und Gemeindeverbänden sowie den weiteren in den Anwendungsbereich nach § 1 Absatz 2 einbezogenen Betrieben und Einrichtungen steht im Jahr 2024 für die Aufstellung der Haushaltssatzung 2025 das einmalig auszuübende Recht zu, die Bilanzierungshilfe ganz oder in Anteilen gegen das Eigenkapital erfolgsneutral auszubuchen . Über die Entscheidung ist ein Beschluss des zuständigen Organs für den Beschluss über die Haushaltssatzung herbeizuführen. Eine Überschuldung darf dadurch nicht eintreten.
Alt. 3	§ 6 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 NKF-CIG	Anteilige erfolgsneutrale Ausbuchung gegen das Eigenkapital im Haushaltsjahr 2025 (Ausübung des Rechts nach Abs. 2) und erfolgswirksame lineare Abschreibung des verbleibenden Restbetrags über längstens 50 Jahre (Abschreibungspflicht nach Abs. 1), wobei auch eine erfolgswirksame außerplanmäßige Abschreibung nach Abs. 3 in einem späteren Jahr vorgenommen werden kann.

A.4 | Aufnahme und Rückführung von Krediten zur Liquiditätssicherung

Nach § 5 Abs. 5 NKF-CIG ist im Anhang zum Jahresabschluss die Summe der auf die COVID-19-Pandemie entfallenden Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung zu ermitteln und zu erläutern. Hierzu

sind die bilanzierten Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung auf den auf die COVID-19-Pandemie entfallenden Anteil, der dem Wert der Bilanzierungshilfe entspricht, und dem verbleibenden Anteil aufzuteilen. Der auf die COVID-19-Pandemie entfallende Anteil kann über einen Zeitraum von 50 Jahren, längstens aber über die Abschreibungsdauer der bilanzierten »Aktivierungshilfe« zurückgeführt werden.

A.5 | Haushaltssicherungskonzept

Nach § 76 Abs. 3 und 4 GO NRW (neu) umfasst das Haushaltssicherungskonzept einen bis zu zehnjährigen Planungszeitraum. Im Einzelfall kann mit Zustimmung der Bezirksregierung ein erweitertes Haushaltssicherungskonzept mit einem bis zu 15-jährigen Planungszeitraum aufgestellt werden.

Teil B | Würdigung / Bewertung

Bei der vorgenommenen Würdigung / Bewertung einzelner Regelungen werden neben dem geltenden Kommunalhaushaltsrecht in NRW auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung / Rechnungslegung sowie weitere Bilanzregeln aus der doppelten Buchführung herangezogen.

B.1 | Ermittlung der Haushaltsbelastung

Sowohl § 4 Abs. 2 Satz 1 als auch § 5 Abs. 2 NKF-CIG sprechen im Rahmen der durch die COVID-19-Pandemie verursachten Haushaltsbelastung ausschließlich von Mindererträgen und Mehraufwendungen. Hierbei wird nicht berücksichtigt, dass im Zusammenhang mit Mindererträgen auch **Minderaufwendungen** entstehen können, die gegenzurechnen sind, um die tatsächliche Belastung (»unter dem Strich«) darzustellen. Muss eine kulturelle Veranstaltung auf Grund der COVID-19-Pandemie abgesagt werden entgehen der Kommune auf der einen Seite Eintrittsgelder, auf der anderen Seite entstehen aber auch weniger Aufwendungen, da die Gage der zu engagierenden Künstler wegfällt. Werden weniger Gebührenbescheide versandt entgehen der Kommune Erträge, es entstehen aber auch weniger Aufwendungen in Form von Porto. Diese Aufwandsminderungen sind z. T. zwar nur marginal, müssten aber Berücksichtigung finden, um ein »ganzheitliches Bild« erzeugen zu können. Eine bloße Berücksichtigung der Mindererträge verzerrt das Bild und widerspräche damit dem Grundsatz, dass der Jahresabschluss den **tatsächlichen Verhältnissen** der Ertragslage der Kommune entsprechen muss (nach § 95 Abs. 1 Satz 4 GO NRW).

Wenn eine Kommune in der Lage ist zu ermitteln, wie hoch sie durch Ertragsausfälle im Rahmen der COVID-19-Pandemie belastet wird, kann ihr auch zugemutet werden, i. R. d. aufzustellenden Nebenrechnung die Seite der Aufwandsminderungen zu beleuchten bzw. im Jahresabschluss mit den Planwerten abzugleichen.

Darüber hinaus ist grundsätzlich zu hinterfragen, ob **tatsächlich alle möglichen Mindererträge auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen** sind. Dies ist zweifelsfrei gegeben bei der landeseinheitlichen Regelung zum Aussetzen der Benutzungsgebühren für die Kindertagesbetreuung. Dieser Ertragsausfall ist exakt bestimmbar. Mindererträge aus nicht erfolgten Zulassungen der Straßenverkehrsbehörde können sicher auch bestimmt werden, nicht zuletzt auf Grund verminderter Zulassungszahlen. Ob allerdings Mindererträge durch Verwarn- und Bußgelder immer auf die Pandemie zurückzuführen sind, sollte mindestens hinterfragt werden. Hier können auch andere Gründe vorliegen. Wird eine mobile

Geschwindigkeitsüberwachungsanlage nicht mehr an der üblichen, »gewinnbringenden«, Stelle aufgebaut (weil die Baustelle auf der Autobahn nicht mehr existiert), sondern an einer anderen, ist dies mit verkehrssicherungsrechtlichen Entscheidungen verknüpft und kann auch schon deshalb zu »Ertragsausfällen« führen. Es wäre in einem solchen Fall nicht sachgerecht, die Regelungen des NKF-CIG zu »missbrauchen« und alle Ertragsausfälle über diese Vorschriften in den Haushalten für die Jahre 2020 und 2021 zu neutralisieren und in die Zukunft zu verschieben.

Es spricht grundsätzlich nichts dagegen, als **Referenz** den Haushaltsansatz 2020 bzw. im Rahmen der Haushaltsplanung 2021 den Haushaltsansatz für dieses Jahr aus der mittelfristigen Planung des Haushaltsjahres 2020 zu nehmen, da hier durchaus ein »geplanter Normalzustand« angenommen wurde. Es sollte aber berücksichtigt werden müssen, dass der gebildete Ansatz aus der mittelfristigen Planung des Vorjahres durchaus fortgeschrieben werden muss, auch ohne Berücksichtigung der COVID-19-Belastungen. Dies sehen sowohl die Begründung zum Gesetzentwurf als auch § 4 Abs. 3 NKF-CIG vor.

B.2 | Intergenerative Gerechtigkeit und Ressourcenverbrauchskonzept

Die Aktivseite der Bilanz stellt die sog. »Mittelverwendung«, das **kommunale Vermögen**, dar. Vermögensgegenstände sind unter den Voraussetzungen des § 34 KomHVO NRW in die Bilanz aufzunehmen und werden in langfristiges (Anlage-) und kurzfristiges (Umlauf-) Vermögen unterteilt. Daneben enthält die Bilanz auf der Aktivseite die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten i. S. d. § 43 Abs. 1 KomHVO NRW. Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.

Mit der Bilanzierungshilfe sollen **Aufwendungen des lfd. Haushaltsjahres kompensiert** (= Bildung des Aktivpostens) **und auf zukünftige Generationen verteilt** (= aufwandswirksame Auflösung über bis zu 50 Jahren ab dem Jahr 2025) werden. Dieser Ansatz widerspricht buchhalterisch allgemeinen Handlungsgrundsätzen und ist auch sonst im kommunalen Haushaltsrecht nicht vorgesehen.

Nach § 1 Abs. 1 Satz 2 GO NRW handeln die Kommunen in **Verantwortung für die zukünftigen Generationen**. Dieser Grundsatz ist auch ein Kerngedanke des kommunalen Haushaltsrechts. Die sog. intergenerative Gerechtigkeit meint die Gerechtigkeit zwischen den Generationen: Bedürfnisse kommender Generationen sollen in die heutigen Entscheidungen einbezogen werden. Ziel ist eine gerechte Verteilung der anfallenden kommunalen Aufwendungen beziehungsweise Belastungen der Bürger*innen mit Blick auf die zeitliche Entwicklung. Der entstehende Verbrauch von Ressourcen soll nicht durch die Verlagerung von Aufwendungen in die Zukunft spätere Generationen belasten. Die entstehenden Aufwendungen sollen vielmehr möglichst zeitgleich durch entsprechende Erträge gedeckt werden. Die Aufwendungen eines Haushaltsjahres sind regelmäßig durch die Erträge desselben Jahres zu decken.

Mehraufwendungen und Mindererträge, die nachweislich im Zuge der COVID-19-Pandemie im Jahr 2020 (und ggf. noch im Jahr 2021) entstanden sind, sind unter Berücksichtigung der intergenerativen Gerechtigkeit auch in diesen Jahren zu belassen und nicht auf zukünftige Generationen zu verteilen, die im schlimmsten Falle im Jahr 2074 (2025 + weitere 49 Jahre) immer noch für diese besondere Situation aufkommen müssen. Gerechter wäre es, wenn die derzeitige Generation daran arbeitet, die aktuellen Belastungen bzw. deren Folgen zu kompensieren und Lösungen zu finden.

In der Ergebnisrechnung sind **die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Aufwendungen und Erträge** nachzuweisen (vgl. § 39 Abs. 1 KomHVO NRW). Ein Aufwand ist dabei der in Geld bewertete Ressourcenverbrauch. Ressourcen können dabei sowohl Güter als auch Dienstleistungen sein. Ein Ertrag ist der in

Geld bewertete Ressourcenzuwachs (im Falle von Gebühren z. B. der »Preis für die erbrachte Leistung«). Die Aufwendungen sind im Jahr 2020 (ggf. noch 2021) entstanden. Daher sind sie auch in diesen Jahren auszuweisen und nicht durch einen »Buchungstrick« über die Bilanz in die nächsten (mehr als) 50 Jahre abzugrenzen. Sind Mehraufwendungen zu leisten, sind die Güter und Dienstleistungen tatsächlich auch verbraucht worden. Nach dem **Ressourcenverbrauchskonzept**, neben der intergenerativen Gerechtigkeit die zweite Säule der Einführung des »NKF« in den Kommunen in NRW, ist der gesamte Ressourcenzuwachs (Ertrag) und der gesamte Ressourcenverbrauch (Aufwand) im Haushalts- und Rechnungswesen zu erfassen und abzubilden. Eine Hauptmotivation zur Abbildung von Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch besteht darin, hierüber die Generationengerechtigkeit der Haushaltswirtschaft abzubilden. So gilt ein Haushalt, der in Erträgen und Aufwendungen ausgeglichen ist, als generationengerecht. Umgekehrt gilt, dass »auf Kosten künftiger Generationen« gewirtschaftet wird, wenn die Erträge nicht ausreichen, um die Aufwendungen zu decken (»jede Generation sollte nur so viele Ressourcen verbrauchen wie sie auch selbst erwirtschaftet«).

B.3 | Ermittlung von Mindererträgen

Neben der Darstellung von Mehraufwendungen, die tatsächlich nachweisbar sind (sofern hierfür »allgemeine Spielregeln« gesetzt werden, welche Mehraufwendungen als COVID-19-bedingt akzeptiert werden sollen), können auch **Mindererträge** in einer Nebenrechnung als »Schaden« über den außerordentlichen Ertrag kompensiert und auf zukünftige Generationen verlagert werden. Die Ermittlung gestaltet sich wenig nachprüfbar (siehe auch Ausführungen unter Punkt B.1). Der Ansatz von fiktiven Erträgen ist schwer mit dem buchhalterischen Grundsatz »Keine Buchung ohne Beleg« in Einklang zu bringen: Es kann lediglich ein Eigenbeleg erzeugt werden, in dem die Ertragsausfälle **geschätzt** werden. Die Buchhaltung muss aber zu jedem Zeitpunkt (und nach § 95 GO NRW spätestens im Jahresabschluss) ein den **tatsächlichen Verhältnissen** entsprechendes Bild der Vermögens, Ertrags- und Finanzlage abbilden können. Tatsächlich sind Erträge (Gewinne) entstanden und dürfen nur berücksichtigt werden, wenn sie (bis zum Abschlussstichtag) realisiert sind. Dieses **Realisationsprinzip** ergibt sich aus § 91 Abs. 4 Satz 2 Ziffer 3 GO NRW und § 33 Abs. 1 Satz 2 Ziffer 3 KomHVO NRW. Erträge werden mit Bescheidfestsetzung bzw. tatsächlicher Leistungserbringung realisiert. Es ist Teil des erst im Jahr 2019 (mit dem 2. NKF-WG) novellierten **Wirksamkeitsprinzips** im kommunalen Haushaltsrecht. Schätzungen über Eigenbelege sind kommunalhaushaltsrechtlich nur für Rückstellungsbuchungen erlaubt (vgl. § 37 KomHVO NRW), denn vorhersehbare Risiken und Verluste müssen berücksichtigt werden (»**Vorsichtsprinzip**« für Aufwendungen im Jahresabschluss).

Die Buchung von nicht realisierten Erträgen über die außerordentlichen Erträge widerspricht den Grundsätzen der doppelten Buchführung. Der Jahresabschluss ist aber nach § 39 Abs. 1 Satz 1 KomHVO NRW unter Beachtung der **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** (GoB) aufzustellen. Die Geschäftsfälle sind nach § 28 Abs. 1 Satz 1 KomHVO NRW nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der GoB in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze werden dem politischen Willen untergeordnet.

Die vorgenannten Grundsätze und zu beachtenden Regeln gelten auch schon im Rahmen der Haushaltsplanung (vgl. z. B. § 11 KomHVO NRW).

B.4 | Bilanzierungshilfe bis 2024 (einschließlich)

Die Bilanzierungshilfe ist nach § 6 Abs. 1 NKF-CIG beginnend im Haushaltsjahr 2025 linear erfolgswirksam (aufwandswirksam) abzuschreiben. Bis einschließlich dem Haushaltsjahr 2024 verbleibt sie als Aktivposten in der Bilanz und wird lediglich fortgeführt.

Die Begründung zum NKF-CIG führt hierzu aus, dass der gewählte Zeitraum dem Zeitraum entspricht, den das Land NRW zur Abfinanzierung des NRW-Rettungsschirms in Anspruch nimmt. Das ist keine sachgerechte Begründung dafür, warum die Bilanzierungshilfe in den Jahren 2022 bis 2024 (unangetastet) stehenbleibt und nicht schon ab dem Haushaltsjahr 2022 aufgelöst / abgeschrieben werden muss. Das kommunale Haushaltsrecht und das Haushaltsrecht des Landes NRW folgen jeweils anderen Grundsätzen und gesetzlichen Normierungen. Auch hier ist für die Kommunen der Kerngedanke aus § 1 GO NRW anzuführen, die intergenerative Gerechtigkeit.

Zum Vergleich: In einem Haushaltssicherungskonzept muss eine Kommune so schnell wie möglich wieder den Zustand eines Haushaltsausgleichs herstellen können und dieses ist nach § 76 GO NRW bereits dann aufzustellen, wenn eine der drei Voraussetzungen nach Abs. 1 der Vorschrift nicht schon im eigentlichen Planungsjahr, sondern (erst) in einem der drei Folgejahren im Rahmen des mittelfristigen Planungszeitraums nach § 84 GO NRW erfüllt wird (Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes z. B. bereits bei der Aufstellung der Haushaltssatzung für das Jahr 2021, wenn im Jahr 2024 die allgemeine Rücklage einmalig um mehr als 25 Prozent in Anspruch genommen werden muss).

B.5 | Verrechnung der Bilanzierungshilfe mit dem Eigenkapital

§ 6 Abs. 2 NKF-CIG spricht von einer Ausbuchung der Bilanzierungshilfe gegen das Eigenkapital. Es sollte der gegenzubuchende **Eigenkapitalposten** i. S. d. § 42 Abs. 4 Ziffer 1 KomHVO NRW benannt werden. Das Eigenkapital besteht aus insgesamt vier Posten (Allgemeine Rücklage, Sonderrücklagen, Ausgleichsrücklage und Jahresergebnis). Daher ist eine **exakte Benennung**, gegen welchen dieser Posten auszubuchen wäre, notwendig. Gemeint sein kann im kommunalhaushaltsrechtlichen Sinne nur der Posten »**Allgemeine Rücklage**«. Auch andere Verrechnungen werden zu Lasten dieses Postens vorgenommen (vgl. § 44 Abs. 3 KomHVO NRW zur Verrechnung von Vermögensabgängen).

B.6 | Fehlende Regelung für die Ergebnisrechnung 2021

§ 33a Abs. 1 KomHVO NRW verpflichtet die Kommunen, **im Jahresabschluss 2020** eine Bilanzierungshilfe zu aktivieren. Dies steht im Einklang mit § 5 Abs. 4 NKF-CIG. Hiernach ist die ermittelte Haushaltsbelastung als außerordentlicher Ertrag in die Ergebnisrechnung einzustellen und gesondert zu aktivieren. Die Auflösung der Bilanzierungshilfe ist in § 6 NKF-CIG geregelt.

Nach § 4 Abs. 5 NKF-CIG ist aber auch die für die Haushaltsplanung 2021 prognostizierte Haushaltsbelastung als außerordentlicher Ertrag in den Ergebnisplan aufzunehmen. Es fehlt eine Regelung, wie in der **Ergebnisrechnung für das Haushaltsjahr 2021** zu verfahren ist, da weder § 5 NKF-CIG noch § 33a KomHVO NRW für dieses Jahr greift. Es reicht nicht aus, in der Planung einen außerordentlichen Ertrag darzustellen, es bedarf auch einer Regelung für die Rechnungslegung, was mit diesem außerordentlichen Ertrag im Jahr 2021 geschehen soll (Notwendigkeit einer analogen Regelung zum Haushaltsjahr 2020).

B.7 | Langfristige Finanzierung i. R. v. Liquiditätskrediten

Nach § 75 Abs. 6 GO NRW ist die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen. Zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen kann sie nach § 89 Abs. 2 GO NRW Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen. Liquiditätskredite sind als sog. **kurzfristige Verbindlichkeiten** in der Bilanz nach § 42 KomHVO NRW zu passivieren (kurzfristige Mittelherkunft). § 5 Abs. 5 NKF-CIG erlaubt es den Kommunen, aufgenommene Liquiditätskredite über einen Zeitraum von max. **50 Jahren** zurückzuführen. Entstehende Zinsbelastungen werden damit auf künftige Generationen verlagert, die auch die Tilgung sicherstellen müssen. Dies widerspricht dem Grundgedanken der intergenerativen Gerechtigkeit (s. o.).

Kurzfristige Liquiditätskredite haben buchhalterisch den Charakter, kurzfristig den Bankbestand aufzustocken, um andere kurzfristige Verbindlichkeiten zurückführen zu können (»Zahlung der anstehenden Rechnungen«). Die kommunale Aufgabenerfüllung muss sichergestellt werden, auch deren Finanzierung. Dies geht schon aus dem allgemeinen Haushaltsgrundsatz aus § 75 Abs. 1 Satz 1 GO NRW hervor. Mit der Regelung, einen kurzfristigen Liquiditätskredit über max. 50 Jahre zurückzuführen **verschwimmen die beiden haushaltsrechtlichen Kreditbegriffe** und deren Abgrenzung zueinander, da auch dieser Kredit nun langfristiger Natur wäre. Der langfristige Kredit ist nach § 86 Abs. 1 GO NRW aber ausschließlich für Investitionen, Investitionszuwendungen an Dritte und für Umschuldungen anderer langfristiger Kredite erlaubt. Grundlage hier ist ein Kerngedanke aus allgemeinen Bilanzierungsleitsätzen, die sog. »**Goldene Bilanzregel**«. Diese besagt, dass langfristiges Vermögen (Anlagevermögen) auch langfristig finanziert werden soll. Ebenso soll das kurzfristige Vermögen (Umlaufvermögen) kurzfristig finanziert werden. Im Rahmen des NKF-Kennzahlensets der GPA NRW wird dies durch den »**Anlagendeckungsgrad 2**« ausgedrückt. Einem langfristigen Liquiditätskredit steht kein langfristiges Vermögen gegenüber, da der Zahlungsmittelzufluss kurzfristig wieder abfließt. COVID-19-bedingte Schäden stellen keinen Vermögensgegenstand dar. Der vorgenannte Leitsatz wird durchbrochen, allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze werden auch hier dem politischen Willen untergeordnet und müssen zurückstehen.

Der Deutsche Landkreistag hat in einem Papier aus Februar 2019 (als Anlage 1 beigelegt; dort Abschnitt C) Stellung zum Thema »Wer trägt die Entstehungs- und Beseitigungsverantwortung für kommunale Altschulden« bezogen. Hier heißt es u. a., dass nach allen Landesverfassungen die Länder verpflichtet sind, die kommunale Steuerausstattung mit einem kommunalen Finanzausgleich so zu ergänzen, dass die Kommunen nach dessen Durchführung bei wirtschaftlicher Aufgabenerfüllung dauerhaft in der Lage sind, alle Pflichtaufgaben und ein Mindestmaß an freiwilligen Aufgaben **ohne Kreditaufnahme** – und insbesondere ohne Kassenkredite (Liquiditätskredite) – zu erfüllen. In der Zensus 2001-Entscheidung vom 19. September 2018 hat das Bundesverfassungsgericht hierzu ausgeführt: »Der Senat hat wiederholt festgestellt, dass Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG den Staat verpflichtet, den Kommunen ggfs. die Mittel zur Verfügung zu stellen, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben benötigen. Diese Aufgabe trifft zuvörderst die Länder.«

Der Deutsche Landkreistag führt in seinem Papier weiter aus: »Wenn trotz bestehender Soziallastenansätze in einzelnen Ländern Jahr für Jahr regelmäßig Kassenkredite angehäuft werden, ist dies ein deutliches Indiz dafür, dass das Volumen des dort bereitgestellten kommunalen Finanzausgleichs zu gering ist.«

Es ist grundsätzlich fraglich, ob eine langfristige Finanzierung der COVID-19 bedingten Schäden mithilfe kurz- bis langfristiger Liquiditätskredite tatsächlich eine Hilfe für die Kommunen darstellt oder nicht das Problem der Altschulden noch weiter verstärkt. Das Hindernis zur Neuaufnahme respektive zum Abbau wird jedenfalls abgeschwächt.

B.8 | Fehlende finanzielle Unterstützung der Kommunen durch das Land

Die Regelungen des NKF-CIG und der angepassten KomHVO NRW befassen sich im Wesentlichen mit der Darstellung und dem Abbau der Bilanzierungshilfe sowie einer möglichen Tilgung von auf Grund der COVID-19-Pandemie aufgenommenen Liquiditätskrediten. Eine **finanzielle Unterstützung seitens des Lands ist nicht vorgesehen**, mit Ausnahme für die am Stärkungspakt teilnehmenden Kommunen (siehe Gesetz zur Gewährung von Sonderhilfen an die am Stärkungspakt teilnehmenden Gemeinden). Die erlaubte Bilanzierungshilfe ist lediglich ein »Buchungstrick« und verschiebt die Belastungen in die nächsten Jahre (bis ggf. 2074, s. o.). **Ab dem Jahr 2025** ist die (planmäßige und / oder außerplanmäßige) Abschreibung der Bilanzierungshilfe über die kommunale Ergebnisrechnung abzuwickeln und wirkt somit **ergebniswirksam** (inkl. eines Einflusses auf den zu erwirtschaftenden Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW). Eine einmalige (auch anteilige) Verrechnung mit dem Eigenkapital (der allgemeinen Rücklage) im Jahr 2025 beeinflusst den Mindestbestand nach § 75 Abs. 3 Satz 2 GO NRW, so dass die Gefahr besteht, erreichte Jahresüberschüsse in der Zukunft nicht (in vollem Umfang) der Ausgleichsrücklage zuführen zu können.

B.9 | Notwendige Anpassungen der verbindlichen Muster zur GO NRW und KomHVO NRW

1. Die Ergebnisrechnungsposition »Bilanzielle Abschreibungen« (Position 14 lt. Anlage 19 VV Muster zur GO und KomHVO) enthält die plan- und außerplanmäßigen Abschreibungen i. S. d. § 36 KomHVO NRW, also Abschreibungen auf das Anlage- und das Umlaufvermögen. Auch der **Kommunale Kontierungsplan** (Anlage 18 VV Muster zur GO und KomHVO) sieht unter der entsprechenden Kontengruppe 57 (Bilanzielle Abschreibungen) aktuell nur Abschreibungen auf Vermögensgegenstände vor. Der Kontierungsplan müsste entsprechend angepasst werden.
2. Der dem Anhang nach § 45 Abs. 3 KomHVO NRW verbindlich als Anlage beizufügende **Eigenkapitalspiegel** (vgl. Anlage 26 VV Muster zur GO und KomHVO) muss für das Haushaltsjahr 2025 angepasst werden, damit eine ggf. vorgenommene einmalige Verrechnung der Bilanzierungshilfe dargestellt werden kann.
3. In der in Anlage 23 VV Muster zur GO und KomHVO ausgewiesenen **Bilanz** muss die zu bildende Bilanzierungshilfe gemäß dem neuen § 42 Abs. 3 Ziffer 0 KomHVO NRW aufgenommen werden. Gleiches gilt für die in Anlage 29 VV Muster zur GO und KomHVO ausgewiesene **Gesamtbilanz** nach § 50 Abs. 1 und 3 KomHVO NRW.

B.10 | Redaktionelle und weitere Anmerkungen

1. § 5 Abs. 5 Satz 3 NKF-CIG spricht von einer »**Aktivierungshilfe**«. Dieser Begriff wird an keiner anderen Stelle verwendet und ist nicht korrekt. Buchhalterisch sauber muss der Begriff »**Bilanzierungshilfe**« durchgängig Verwendung finden.
2. § 33a KomHVO spricht sowohl in der Überschrift als auch im Regelungstext von der »*gemeindlichen Leistungsfähigkeit*«. Der **Begriff der Gemeinde** ist bereits mit der Novellierung der ehemaligen Gemeindehaushaltsverordnung zur Kommunalhaushaltsverordnung ersetzt worden durch den **Begriff der Kommune**. Daher sollte auch § 33a KomHVO NRW entsprechend angepasst werden. Gleiches gilt dann auch für den zu bildenden Bilanzposten nach § 42 Abs. 3 Ziffer 0 KomHVO NRW.

3. Nach § 5 Abs. 4 Satz 2 NKF-CIG ist der aus der Summe der Haushaltsbelastung gebildete außerordentliche Ertrag im **Anhang** zum Jahresabschluss zu erläutern. § 33a Abs. 1 Satz 2 KomHVO NRW verlangt eine Erläuterung zum Bilanzposten »Aufwendungen zur Erhaltung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit«. Hier kommt es zu einer Wiederholung, da beide Vorschriften auf die gleiche Intention einer Anhangsangabe zielen. Im Anhang käme es an zwei Stellen zu einer jeweils gleichlautenden Erläuterung, da der außerordentliche Ertrag zwangsläufig in der Bilanzierungshilfe mündet.
4. Das **Handelsrecht** (als Referenzmodell zum Kommunalhaushaltsrecht in NRW im Rahmen der Einführung des NKF) sah bis zum Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (anzuwenden für ab dem 1.1.2008 beginnende Geschäftsjahre) einen ähnlichen Bilanzposten vor: »Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs«. Der ehemalige § 269 HGB (alt) ist mittlerweile weggefallen, so dass handelsrechtlich ein **Aktivierungsverbot** für solche Sachverhalte ausgesprochen wurde. Laut Aussage der CONCUNIA Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft mbH Münster ist die Aktivierung einer Bilanzierungshilfe nach **EPSAS** (Europäische Rechnungsführungsnormen für den öffentlichen Sektor) nicht mehr möglich. Auch hier gilt zukünftig ein Aktivierungsverbot. Es ist allerdings derzeit fraglich, wann eine Umstellung auf EPSAS erfolgen wird.
5. Es ist (noch) nicht ersichtlich, unter welchem **normierten Produktbereich** i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 2 KomHVO NRW und Anlage 6 VV Muster zur GO und KomHVO und in welcher finanzstatistischen Produktgruppe die spätere Abschreibung der Bilanzierungshilfe gezeigt werden soll. Das ist noch zu regeln. Grundsätzlich müssen alle Aufwendungen und Ertrag »produktscharf« erfasst werden. Das macht hier aber wohl wenig Sinn (auch wäre der Einrichtungsaufwand für die Systemhinterlegung relativ groß). Eine zentrale Veranschlagungs- und Buchungsmöglichkeit (z. B. in der »Allgemeinen Finanzwirtschaft«) wäre wünschenswert. Hierfür müsste aber auch Anlage 6 VV Muster zur GO und KomHVO angepasst werden.