

# **Hinweise und Empfehlungen zu "Bilanzierungshilfen nach § 5ff NKF-COVID- 19-Isolierungsgesetz"**

*Stand 21.06.2021*

## Inhaltsverzeichnis

Bilanzierungshilfen NRW nach § 5 ff NKF-CIG .....	3
1. Einleitung .....	3
2. Darstellung im Bericht vergleichbar § 28 EGHGB .....	3
3. Ergänzung des Bestätigungsvermerkes .....	5
4. Appell zur begrenzten Anwendung der COVID-19- Bilanzierungshilfen .....	6

## **Bilanzierungshilfen NRW nach § 5 ff NKF-COVID-19- Isolierungsgesetz (NKF-CIG)<sup>1</sup>**

### **1. Einleitung**

Mit dem §§ 5 und 6 NKF CIG i.V.m. § 33a KomHVO hat der Gesetzgeber eine Bilanzierungshilfe für Corona-bezogene Belastungen eingeführt („Aufwendungen für die Erhaltung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit“).

Das politische Ziel, die Kommunen davor zu schützen, „ab 2021 ff. reihenweise wieder in die Haushaltssicherungen abzugleiten“, ist nachvollziehbar. Allerdings teilt das IDR die Einschätzung des IDW<sup>2</sup>, dass mit einer solchen Bilanzierungshilfe der Anforderung des § 95 Abs. 1 GO NRW, wonach der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu vermitteln hat, nur begrenzt nachgekommen wird.

Fraglich ist, ob und wie die Verwendung der Bilanzierungshilfe und ihre Auswirkung auf das Bild der VFE-Lage bewertet und im Bericht über die Prüfung des JA der Kommune berücksichtigt werden sollte.

Die Bilanzierungshilfe schlicht zu ignorieren, ist wegen ihrer Auswirkung auf den Jahresabschluss in aller Regel nicht möglich. § 95 GO NRW sieht ausdrücklich vor, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu vermitteln hat.

Aus Sicht des IDR sind folgende Möglichkeiten denkbar:

### **2. Darstellung im Bericht vergleichbar § 28 EGHGB**

Eine Möglichkeit sieht das IDR in der Darstellung im Bericht an geeigneter Stelle und in der Behandlung wie folgender, vergleichbarer Sachverhalt:

Altzusagen für Pensionen, die außerhalb der Bilanz stehen. Hier wird eine Verpflichtung nicht passiviert, so dass das Bild der VFE-Lage verfälscht werden könnte. Jedoch gibt

---

<sup>1</sup> Gesetz zur Isolierung der aus der COVID-19-Pandemie folgenden Belastungen der kommunalen Haushalte im Land Nordrhein-Westfalen (NKF-COVID-19-Isolierungsgesetz – NKF-CIG)

<sup>2</sup> [IDW Eingabe zu NKF-CIG](#) auf der Homepage des IDW, Stand 07.06.2021

es einen gesetzlichen Ausnahmetatbestand, der das zulässt und zu einem Anhang-Ausweis verpflichtet.<sup>3</sup>

Art. 28 [Pensionsrückstellungen] EGHGB lautet:

(1) Für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension auf Grund einer unmittelbaren Zusage braucht eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs nicht gebildet zu werden, wenn der Pensionsberechtigte seinen Rechtsanspruch vor dem 1. Januar 1987 erworben hat oder sich ein vor diesem Zeitpunkt erworbener Rechtsanspruch nach dem 31. Dezember 1986 erhöht. Für eine mittelbare Verpflichtung aus einer Zusage für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension sowie für eine ähnliche unmittelbare oder mittelbare Verpflichtung braucht eine Rückstellung in keinem Fall gebildet zu werden.

(2) Bei Anwendung des Absatzes 1 müssen Kapitalgesellschaften die in der Bilanz nicht ausgewiesenen Rückstellungen für laufende Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen jeweils im Anhang und im Konzernanhang in einem Betrag angeben.

Ähnlich ist es mit den Bilanzierungshilfen nach NKF-CIG, die eine Verzerrung der Darstellung der VFE-Lage erwarten lassen, die aber gesetzlich zulässig ist.

In der Folge sieht das IDR aus Transparenzgründen die Notwendigkeit der Darstellung im Bericht zur Prüfung des Jahresabschlusses der Kommune; denn Adressaten des Berichtes sind hier auch die Bürger/innen, die über die Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die Finanzen ihrer Stadt informiert werden müssen.

Ein solcher Hinweis kann u.E. z.B. im Berichts-Kapitel „Sachverhaltsgestaltende Maßnahmen“<sup>4</sup> gegeben werden:

*„Im Jahr 2020 sind außergewöhnliche Belastungen durch die COVI-19-Pandemie entstanden. Diese Belastungen werden im Jahresabschluss 2020 [in Höhe von...] neutralisiert. Hierzu sieht das NKF-COVID-19-Isolierungsgesetz (NKF-CIG) vor, dass die Haushaltsbelastung als außerordentlicher Ertrag in die Ergebnisrechnung eingebucht*

<sup>3</sup> Vahlen in Höfer/Veit/Verhuven, Betriebsrentenrecht, Bd. II: Steuerrecht/Sozialabgaben, HGB/IFRS Werkstand: 20. EL Juli 2018 Kap. 48, 2.2.1: „Wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) darf das verpflichtete Unternehmen jedes Jahr für jede einzelne Pensionsverpflichtung neu entscheiden, ob es eine versicherungsmathematisch berechnete Rückstellung nicht, teilweise oder voll bildet. Ebenso kann bei Altzusagen frei entschieden werden, ob die jährliche Zuführung zur einzelnen Pensionsrückstellung voll, teilweise oder nicht vorgenommen wird. Allerdings darf eine gebildete Rückstellung nicht willkürlich aufgelöst werden (§ 249 Abs. 2 Satz 2 HGB). Das Passivierungswahlrecht gilt auch nach dem Inkrafttreten des 2009 verabschiedeten BilMoG unverändert fort, denn Art. 28 EGHGB wurde letztlich nicht geändert.“

<sup>4</sup> s. IDR L 260, Kap. 4.6.1. Buchst. c

*und in der Bilanz als Bilanzierungshilfe gesondert aktiviert wird. Diese Bilanzierungshilfe wird linear über die auf das Abschlussjahr folgenden [Anzahl] Jahre abgeschrieben.“*

### 3. Ergänzung des Bestätigungsvermerkes

Alternativ (sowie kumulativ) besteht aus Sicht des IDR die Möglichkeit einer Ergänzung des kommunalen Bestätigungsvermerkes. Hält man sich eng an die Vorgaben zur Formulierung und Gliederung des Bestätigungsvermerkes (IDW, IDR), wäre eine Ergänzung an dieser Stelle nicht möglich. Allerdings gelten §§ 321, 322 HGB „nur“ entsprechend und hier können die kommunalen Abschlussprüferinnen/Abschlussprüfer nicht bestätigen, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Kommune ohne Einschränkung vermittelt. Denn unter Berücksichtigung dieser Grundsätze wird – je nach Sachverhalt bzw. Bilanzierungshilfe – die Vermögens- und Finanzlage nicht mehr korrekt dargestellt. Aufgrund dessen sehen wir es als durchaus möglich an, den Bestätigungsvermerk an dieser Stelle auf die Bedürfnisse des NKF zu ergänzen, z.B.:

*„(Uneingeschränkte Prüfungsurteile)*

*Wir haben den Jahresabschluss der [Stadt/Gemeinde] – bestehend aus der Bilanz zum 31. Dezember [Jahr], der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilergebnisrechnungen und den Teilfinanzrechnungen für das Haushaltsjahr vom 1. Januar bis zum 31. Dezember [Jahr] sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den Lagebericht der [Stadt/Gemeinde] für das Haushaltsjahr vom 1. Januar bis zum 31. Dezember [Jahr] geprüft.*

*Im Jahr 2020 sind außergewöhnliche Belastungen durch die COVID-19-Pandemie entstanden. Diese Belastungen werden im Jahresabschluss 2020 neutralisiert. Hierzu sieht das NKF-COVID-19-Isolierungsgesetz (NKF-CIG) vor, dass die Haushaltsbelastung als außerordentlicher Ertrag in die Ergebnisrechnung eingebucht und in der Bilanz als Bilanzierungshilfe gesondert aktiviert wird. Insoweit wird die Vermögens- und Ertragslage verbessert dargestellt. Durch die Auflösung der Bilanzierungshilfe in den Folgejahren werden die Belastungen in die Folgeperioden verschoben.*

*Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse*

*- entspricht der beigefügte Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den gesetzlichen Vorschriften, den sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen und vermittelt unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungs-*

*mäßiger Buchführung sowie unter Berücksichtigung der oben dargestellten Besonderheiten im Neuen Kommunalen Finanzmanagement ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Stadt/Gemeinde zum 31. Dezember [Jahr] sowie ihrer Ertragslage für das Haushaltsjahr vom 1. Januar bis zum 31. Dezember [Jahr] und*

*- vermittelt der beigefügte Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Stadt/Gemeinde. In allen wesentlichen Belangen steht dieser Lagebericht in Einklang mit dem Jahresabschluss, entspricht den gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.*

*Gemäß § 102 Abs. 8 GO NRW in Verbindung mit § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat."*

#### **4. Appell zur begrenzten Anwendung der COVID-19-Bilanzierungshilfen**

Den NRW-Kommunen wurde mit dem NKF-COVID-19-Isolierungsgesetz (NKF-CIG) die Möglichkeit eröffnet, eine Bilanzierungshilfe für „Corona bezogene Belastungen“ zu bilden. Die mit dem Jahresabschluss 2020 erstmalig anzusetzende Bilanzierungshilfe ist beginnend mit dem Haushaltsjahr 2025 linear über längstens 50 Jahre erfolgswirksam abzuschreiben. Außerplanmäßige Abschreibungen sind zulässig, alternativ kann die Bilanzierungshilfe einmalig im Jahr 2024 ergebnisneutral gegen das Eigenkapital ausgebucht werden.

Das IDR appelliert an die nordrhein-westfälischen Kommunen, von dieser eingeräumten Bilanzierungshilfe angemessen und insbesondere hinsichtlich der zugelassenen Abschreibungsdauer nur zurückhaltend Gebrauch zu machen.

Um dem Gebot der intergenerativen Gerechtigkeit zu entsprechen, sollte die Kommune dabei den Zeitraum der positiven Wirkung der Corona-Hilfspakete beachten. Nur die Generationen sollten künftig mit Abschreibungen belastet werden, die auch unmittelbar selbst von Corona-Hilfspaketen profitiert haben.

Auch empfiehlt das IDR den Kommunen in Folgejahren zu prüfen, ob sie bei positiven Ergebnissen Sonderabschreibungen vornehmen können und diese demzufolge auch anwenden sollten.