

IDR e.V. | Postfach 10 30 51 | 50470 Köln

Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und
Digitalisierung des Landes Nordrhein-Westfalen
Frau Ministerin
Ina Scharrenbach MdL
Jürgensplatz 1
40219 Düsseldorf

Anschrift

Geschäftsstelle:
Kranhaus 1
Im Zollhafen 18
50678 Köln

0221-949909652

www.idrd.de
info@idrd.de

Vereinsregister:
Berlin-Charlottenburg
Nr: VR 26323 B

Vorstand:

1. Vorsitzender
Hans-Dieter Wieden
2. Vorsitzender
Martin Wambach

Marion Birnfeld
Thomas Knuth
Stefan Katczynski
Susann Bellmann
Andreas Großmann
Nina Kramer
Alexander Terpitz

Bankverbindung

Postbank
DE1510 0100 1005
7240 3102
PBNKDEFF

03.09.2024

**Stellungnahme zu den Vorschlägen zur Änderung der
Kommunalhaushaltsverordnung NRW (KomHVO NRW)**

Sehr geehrte Frau Ministerin,
sehr geehrte Damen und Herren,

mit dem nachfolgenden Schreiben bezieht das Institut der Rechnungsprüfer e. V. (IDR) Stellung zu den Vorschlägen zur Änderung der Kommunalhaushaltsverordnung NRW (KomHVO NRW).

Grundsätzlich möchten wir noch einmal darauf hinweisen, dass das NKF als System der (externen) Rechnungslegung die ökonomische Realität der Kommunen objektiv und transparent abbilden soll. Änderungen an der Systematik sollten folglich dem Ziel dienen, die finanzwirtschaftlichen Vorfälle realistisch wiederzugeben, auch im Sinne der intergenerativen Gerechtigkeit.

Veränderungen, die nicht dieser Maßgabe folgen, sondern bspw. das politisch Gewünschte ermöglichen sollen, konterkarieren den eigentlichen Zweck. Ein in der Rechnungslegung „angepasster“ Ausweis der Geschäftsvorfälle, verfälscht die realitätsgetreue Wiedergabe der ökonomischen Lage – die ökonomische Lage hat sich aber nicht verändert.

Das NKF gibt den Kommunen vor, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Aufgabenerfüllung gesichert ist. Daher ist das Ziel, einen dauerhaft ausgeglichenen Haushalt zu erreichen, da ein solcher die Grundlage und nicht die Hürde für eine handlungsfähige Kommunalverwaltung darstellt. Soweit eine Kommune keinen ausgeglichenen Haushalt vorlegen kann, bietet das NKF unterschiedliche Instrumente zum mittel- und langfristigen Haushaltsausgleich. Ein Haushaltssicherungskonzept (HSK) ist ein solches Instrument. Es ist insofern nicht die zu vermeidende „Krankheit“, sondern eine (vielleicht bitter schmeckende) „Medizin“, um die eigentliche „Krankheit“ (ökonomisches Ungleichgewicht) in den Griff zu bekommen. Insofern erscheinen auch Maßnahmen, die ein HSK künstlich hinauszögern, nicht zielführend, ggf. sogar schädlich. Eine nachhaltige Konsolidierung würde hiermit jedenfalls nicht gefördert.

Unter Beachtung dessen nehmen wir zu einigen wesentlichen Punkten wie folgt Stellung:

1. Ausweitung des Komponentenansatzes (§ 36 Abs. 2 KomHVO NRW)

Mit Drucksache 18/7189 wird gefordert, dass beim sogenannten „Komponentenansatz“ noch weiter differenziert werden kann. Der bisherige Komponentenansatz sieht optional vor, einige Bestandteile von Bauinvestitionen unterschiedlich hinsichtlich der Abschreibung zu behandeln. Ziel einer über die bisherigen Möglichkeiten hinausgehenden Differenzierung ist, dass bisher als Instandhaltungsaufwand zu verbuchende Maßnahmen als anteilige Neu-Investition verbucht werden können und nicht im vollen Umfang dem laufenden Haushaltsjahr als Aufwand zur Last fallen, sondern über Abschreibungen auf mehrere Jahre gestreckt werden. Ggf. hat dies auch Auswirkungen auf die Möglichkeiten der Kreditaufnahme.

Der Vorschlag einer Ausweitung des Komponentenansatzes ist abzulehnen. Zum einen geht mit dem Komponentenansatz ein Höchstmaß an bürokratischem Aufwand (insbesondere Personalaufwand) einher, zum anderen ist der vermeintliche Effekt (geringerer Instandhaltungsaufwand, höhere Aktivierung) nicht nachhaltig, sondern nur vorübergehend. Mittel- und langfristig überlagern sich die Abschreibungen so, dass sie den jährlichen Haushalt in gleichem Maße belasten, wie wenn sie direkt als Aufwand verbucht und nicht als Komponenten aktiviert werden. Vielmehr besteht die Gefahr, den Anlagenbestand und damit einhergehend den Arbeitsaufwand für die Anlagenbuchhaltung künstlich aufzublähen, so dass die Kommunen unterm Strich sogar finanziell mehr belastet werden.

2. Ausweitung von Aktivierungsmöglichkeiten

Mit Drucksache 18/7189 wird gefordert, dass für Planungen und Konzepte (Bauleitplanung, Wärmeplanung, Hochwasserschutzkonzepte etc.) Aktivierungsmöglichkeiten geschaffen werden. Dies umfasst ggf. auch Eigenleistungen. Grundsätzlich ist es sehr strittig, inwieweit solche Maßnahmen als Investition behandelt werden können. Insbesondere Gutachten und Personalkosten sind, unabhängig von einer potentiellen Rechtsänderung, fachlich nicht als aktivierungswürdige Leistungen zu werten. Es wird kein Vermögensgegenstand nach den bisher gültigen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung geschaffen. Sollte darüber hinaus sogar geplant sein, dass es sich um dauerhafte Aktivierungen handelt (keine Abschreibungen), ist dies umso mehr abzulehnen.

In jedem Fall lösen sie keine Probleme bei der Aufstellung und der Ausführung des Haushaltes, da die an den potentiellen Investitionen hängenden Abschreibungen sich mittel- und langfristig überlagern und in vergleichbarer Weise wie bei einer konsumtiven Verbuchung (Sofortaufwand) die jeweiligen Haushaltsjahre belasten.

Auch hier würde darüber hinaus das Eruiieren von Aktivierungsmöglichkeiten sowie Pflege in der Anlagenbuchhaltung zusätzlichen Bürokratieraufwand nach sich ziehen.

3. Ausweitung von Abschreibungsdauern (§ 36 Abs. 4 KomHVO)

Mit Drucksache 18/7189 wird gefordert, dass die maximalen Abschreibungsdauern verlängert werden sollen. Eine künstliche Verlängerung von Abschreibungsdauern ist jedoch abzulehnen. Abschreibungen dienen rechnerisch der Möglichkeit zur Rücklage von Finanzmitteln, damit am Ende des Nutzungszeitraumes die Liquidität für eine Ersatzbeschaffung gegeben ist. Kürzere Abschreibungsdauern vermindern das Risiko späterer Liquiditätsengpässe. Die Kommunen, die ausgeglichene Haushalte erzielen, stellen den Abschreibungen ausreichende Erträge gegenüber. Diese Erträge sind i. d. R. zahlungswirksam, sodass am Ende des Nutzungszeitraumes die Liquidität für eine Ersatzbeschaffung gegeben ist. Verlängert man nun künstlich die Abschreibungsdauern, werden die Ersatzbeschaffungen häufiger vor Ende der Abschreibungen notwendig. Mithin liegt rechnerisch keine hinreichende Liquidität für die Ersatzbeschaffungen vor. Auch hier verpufft ein vermeintlich positiver Effekt einer Streckung der Abschreibungen zur Entlastung des jeweiligen Haushaltsjahres jedoch mittel- und langfristig, da sich die gestreckten Abschreibungen wieder so überlagern, dass sie in Summe zu einer vergleichbaren Haushaltsbelastung führen. Bei einer künstlich verlängerten bilanziellen Abschreibungsdauer erhöht sich darüber hinaus das Risiko für außerplanmäßige Abschreibungen, wenn die technische Nutzung früher eingestellt werden muss.

4. Aktualisierung der Abschreibungstabelle

Mit Drucksache 18/7189 wird gefordert, dass die Abschreibungstabelle grundsätzlich aktualisiert wird, da einige Fälle nicht oder nicht adäquat (analog) vorgesehen sind. Die Vorlage erweckt den Eindruck, als stünde eine unzureichende Nennung möglicher Investitionsobjekte in der Abschreibungstabelle einer solchen Investition entgegen. Grundsätzlich ist eine (regelmäßige) Aktualisierung der Abschreibungstabelle natürlich wünschenswert – insbesondere unter Beachtung neuer Vermögensgegenstände und Technologien.

Investitionen, die in dieser aber bisher nicht explizit berücksichtigt sind, sind aber dennoch möglich. In diesen Fällen bedarf es eines sachgerechten Umgangs mit diesen in der Abschreibungstabelle nicht oder nur unzureichend geregelten Tatbeständen hinsichtlich der anzusetzenden Nutzungsdauern. Hierzu kann – wie bisher schon geschehen - von der Anlagenbuchhaltung ein entsprechendes Vorgehen dokumentiert und (ggf. in Rücksprache mit der örtlichen Rechnungsprüfung) durchgeführt werden. Eine Änderung der rechtlichen Rahmenbedingungen ist hierfür nicht zwingend erforderlich.

5. Restbeträge gemäß zirkulärer Wirtschaft

Mit Drucksache 18/7189 wird gefordert, dass in der KomHVO die Aktivierung von Restwerten im Sinne einer zirkulären Wirtschaft berücksichtigt werden.

Aus Rechnungsprüfungssicht ist ein solches Verfahren fragwürdig. Eine Reduzierung der Abschreibungen durch Berücksichtigung eines antizipierten Restwertes, der bei der Berechnung der Abschreibungen von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abgezogen wird, kann nur dann nach dem Vorsichtsprinzip

vorgenommen werden, wenn der Restwert mit hinreichender Sicherheit bestimmt werden kann. Dies ist in der Regel nicht gegeben bzw. bestehende Restwerte sind regelmäßig mit entsprechendem Aufwand zu überprüfen.

Darüber hinaus kann ein Restwert, der sich beispielweise in einer Veräußerung nach der geplanten Nutzungsdauer geltend macht, nur dann berücksichtigt werden, wenn er wirklich realisiert wird (Realisationsprinzip). Da dies regelmäßig zum Zeitpunkt der Anschaffung und Aktivierung aber nicht gegeben ist, ist eine Restwertberücksichtigung nicht opportun.

6. Freiwillige Neuinventur

Mit Drucksache 18/7189 wird gefordert, dass die Möglichkeit einer freiwilligen Neuinventur geschaffen wird.

Dies wird aus Rechnungsprüfungssicht grundsätzlich kritisch bewertet. Eine Bewertung hat stets willkürfrei zu erfolgen. Bei einer anteilig subjektiven (Neu-)Bewertung, die primär nicht die Erfassung des realen Wertes und damit den realistischen Ausweis der Vermögenslage im Blick hat, sondern getrieben ist vom politischen Wunsch der Vermeidung einer Haushaltssicherung, wäre das eigentliche Ziel des NKF konterkariert.

Im Übrigen würde eine künstliche Höherbewertung (ggf. einhergehend mit längeren Abschreibungsdauern) eine Bürde für die eigentlich gewünschten Neuinvestitionen darstellen.

7. Übersicht zu vorgetragenen Jahresfehlbeträgen (§ 1, Abs. 2 S. 1 KomHVO-E, § 45 Abs. 3 KomHVO-E)

In den Anlagen zum Haushaltsplan sowie im Anhang zum Jahresabschluss sollen die Jahresfehlbeträge in einer Übersicht aufgelistet werden. Dies trägt aus Sicht des IDR zur transparenten Darstellung bei.

8. Ansatz eines Verlustvortrages (Ziff. 1.7.7 der VV Muster zur GO NRW und KomHVO NRW-E)

Nach den Ausführungen entscheiden sich die Kommunen „im Rahmen der Haushaltsplanung“ für den Ansatz eines Verlustvortrages. Planerisch ist dies prinzipiell nachzuvollziehen. Ob und in welcher Höhe ein Verlustvortrag geltend gemacht werden kann und wird, ist nach Auffassung des IDR aber eine Frage des Jahresabschlusses.

Es erscheint nach dem Wortlaut der GO NRW und der KomHVO NRW-E nicht eindeutig geregelt zu sein, ob das Ausschöpfen der Ausgleichsrücklage und/oder des globalen Minderaufwandes jeweils Vorrang vor der Nutzung des Verlustvortrages hat oder nicht.

Nach den Ausführungen in Ziff. 1.7.7 der VV Muster zur GO NRW und KomHVO NRW-E wäre die Nutzung der Ausgleichsrücklage obligatorisch, die Nutzung des globalen Minderaufwandes aber nur fakultativ.

Laut § 79 Abs. 3 S. 1 GO NRW sind aber sowohl der globale Minderaufwand als auch die Ausgleichsrücklage als „Kann“-Optionen gekennzeichnet.

Wenn das „Kann“ grundsätzlich als optional zu verstehen ist, nach S. 2 aber eine „Muss“-Wirkung als Vorrang vor dem Verlustvortrag entfaltet, dann müsste sich das sowohl auf die Ausgleichsrücklage als auch den globalen Minderaufwand beziehen.

Es ist somit fraglich, welche Regelung beabsichtigt ist und welche nun nach dem Wortlaut tatsächlich gilt. Hier ist aus Sicht des IDR sprachlich nachzusteuern. Sinnvoll wäre es, statt flüchtiger FAQ-Listen ohne rechtliche Bindungswirkung konkrete Vorgaben durch Änderung der GO oder der KomHVO vorzunehmen.

Es ist darüber hinaus fragwürdig, zu welchem Zeitpunkt der (korrekte) Verlustvortrag in der Haushaltsplanung berücksichtigt werden kann, da die Haushaltsplanung für ein Haushaltsjahr in der Regel vor Abschluss des vorherigen Haushaltsjahres vorgenommen wird. Wann wird dann der i. d. R. falsche Planwert für den Verlustvortrag durch den tatsächlichen Verlustbetrag ersetzt? Ab wann zählt die 3-Jahres-Frist? Was gilt, wenn von der Möglichkeit eines Doppelhaushaltes Gebrauch gemacht wird und sich die Berücksichtigung eines im Jahresabschluss konkret festgestellten Verlustvortrages für die Planung dadurch um ein weiteres Jahr verschiebt?

9. Ausgleich eines Verlustvortrages (Ziff. 1.7.7 der VV Muster zur GO NRW und KomHVO NRW-E)

Nach den Ausführungen ist neben dem Ausgleich durch Jahresüberschüsse auch eine Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage möglich.

Dadurch eröffnet sich die Option, Jahresfehlbeträge bewusst in Folgejahre zu schieben und dann ergebnisneutral gegen die Allgemeine Rücklage aufzulösen. Hiermit kann eine zweckmäßige, aber als lästig empfundene Haushaltskonsolidierung umgangen werden. Dies ist aus Sicht des IDR nicht zu begrüßen.

Im Übrigen ist die Frage, ob dieser Verzehr der Allgemeinen Rücklage bzgl. der Anwendung des § 76 Abs. 1 GO NRW Berücksichtigung findet oder ob eine ergebnisneutrale Ausbuchung erfolgt. Aus Sicht des IDR sollte die Verrechnung des nicht ausgeglichenen Verlustvortrages mit der Allgemeinen Rücklage bei der Anwendung des § 76 Abs. 1 GO NRW berücksichtigt werden.

Siehe hierzu auch Anlage 1 zu § 4 der VV Muster zur GO NRW und KomHVO NRW-E.

10. Eigenkapitalspiegel (Anlage 26 der VV Muster zur GO NRW und KomHVO NRW-E)

Im Eigenkapitalspiegel soll ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen werden. Wie ist hiermit umzugehen, wenn es einen Fehlbetrag gibt, der nicht durch Eigenkapital gedeckt würde, nun aber als Verlustvortrag behandelt werden soll?

Ist die Nutzung des Verlustvortrages überhaupt erlaubt, wenn der vorzutragende Jahresfehlbetrag bei einer Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage zu einem negativen Eigenkapital führt?

11. Übersicht zu vorgetragenen Jahresfehlbeträgen (Anlage 33 der VV Muster zur GO NRW und KomHVO NRW-E)

In der ersten Wert-Spalte soll die „Höhe des Verlustvortrages im Haushaltsjahr und der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“ eingetragen werden. Diese Formulierung ist zumindest missverständlich.

Nach Ansicht des IDR wäre hier in jeder Zeile der Betrag einzutragen, der sich ausschließlich auf das jeweilige Haushaltsjahr bezieht. Inhaltlich ist der Wert des Jahresfehlbetrages, der als Verlustvortrag behandelt werden soll, zu verwenden.

Durch die Formulierung „[...] im Haushaltsjahr und der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“ könnte verstanden werden, dass hier jeweils ein kumulierter Betrag anzugeben wäre.

Fazit

Die Vorschläge zur Überarbeitung der KomHVO sowie der VV Muster zur GO NRW und KomHVO NRW sind aus Sicht der Rechnungsprüfung unausgereift.

Positiv sind die Bemühungen zur Transparenz bzgl. des Instrumentes „Verlustvortrag“ zu sehen, unabhängig von der grundsätzlichen Kritik an diesem Instrument (vgl. Stellungnahme des IDR zum 3. NKFVG vom 04.01.2024)

Die Vorschläge haben für diejenigen Kommunen, die sich bereits in der Haushalts-sicherung, insbesondere in der Überschuldung befinden, keine praktische Relevanz. Eine nachhaltige auskömmliche Finanzierung der Kommunen wird hiermit nicht realisiert.

Allenfalls für Kommunen an der Grenze zur Haushaltssicherung bewirken die Vorschläge maximal einen kurz- bis mittelfristigen Einmaleffekt, der auf einem veränderten Ausweis, aber eben keiner veränderten wirtschaftlichen Lage basiert. Dies kann die Notwendigkeit einer formellen Haushaltssicherung ggf. hinauszögern, aber nicht zu einer nachhaltigen finanziellen Gesundung der Kommunen führen. Im Gegenteil besteht sogar eher die Gefahr, durch die Verzögerung eine Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage zu bewirken, was eine noch härtere Haushaltskonsolidierung notwendig macht.

Die Nutzung einiger Instrumente, wie z. B. der Ausweitung des Komponentenansatzes, würde darüber hinaus einen bürokratischen Mehraufwand bedeuten, der die Kommunen zusätzlich belastet.

Insgesamt sind die Vorhaben kritisch hinsichtlich des Zwecks des NKF zu beurteilen. Ein Ziel des NKF war es, durch eine realistische Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Kommune, eine nachhaltige Haushaltswirtschaft auch unter dem Gesichtspunkt der intergenerativen Gerechtigkeit zu forcieren. Dies wird mit den geplanten Anpassungen der KomHVO NRW (und den vorherigen Änderungen der GO NRW) ins Gegenteil verkehrt. Zugunsten einer vermeintlichen „Verschnauf-pause“ durch kurzfristige Einmaleffekte werden richtige und wichtige Grundprinzipien des NKF dauerhaft aufgeweicht.

Da diese Stellungnahme nur einen Auszug und eine grundsätzliche analysierende Bewertung darstellt, steht das Institut der Rechnungsprüfer auch sehr gerne im Rahmen der fortlaufenden Beratung und Überarbeitung des Verordnungsentwurfes für weitere Fragen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Marion Birnfeld Sabine Sauer

Marion Birnfeld
Landesgruppensprecherin NRW

Sabine Sauer
Landesgruppensprecherin NRW