

Kommunales Haushalts- und Wirtschaftsrecht in Bayern • Loseblatt

Praktikerhandbuch

von

Arthur Schreml, Anton Westner, Siegfried Bauer, Jürgen Wöfl, Johann Kronauer, Christian Degen, Franz Duschl,
Ludwig Grill, Stephan Grill

Grundwerk mit 125. Ergänzungslieferung

jehle Heidelberg

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 7825 0150 7

§ 74
Rückstellungen

(1) ¹Rückstellungen sind zu bilden für folgende ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen:

1. Erfüllung von Pensionsverpflichtungen auf Grund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen,
2. Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen,
3. Zwecke des Umweltschutzes (z. B. Rekultivierung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien, Sanierung von Altlasten),
4. ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen auch im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art,
5. drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährverträgen und verwandten Rechtsgeschäften sowie anhängigen Gerichts- und Widerspruchsverfahren,
6. im Haushaltsjahr unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt wird, wobei die einzelnen Maßnahmen am Abschlussstag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein müssen.

²Rückstellungen für andere ungewisse, auf Gesetz, Verordnung oder vertraglicher Vereinbarung beruhende Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften müssen gebildet werden, wenn diese ihre wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag haben, dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind und der zu leistende Betrag oder der voraussichtliche Verlust wesentlich ist. ³Es muss wahrscheinlich sein, dass die Verbindlichkeiten oder Aufwendungen künftig entstehen und zu einer Inanspruchnahme führen. ⁴Die Bildung sonstiger, durch Gesetz oder Verordnung vorgeschriebener Rückstellungen bleibt unberührt.

(2) Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

Weitere bzw. ergänzende Bestimmungen

Einschlägige Vorschriften und Bestimmungen:

Art. 76 Abs. 2 GO

§ 1 Abs. 3 Nr. 4, § 6 Nr. 5, § 57 Abs. 2 Nr. 1, § 70 Abs. 1, § 72 Abs. 1, § 77 Abs. 5, § 85 Abs. 3, § 86 Abs. 2, § 93 Abs. 1, § 98 Nr. 54 KommHV-Doppik

Ziff. 6.6 und 7.3.3 BewertR

BewertR**6.6 Wertansätze der Rückstellungen**

6.6.1 Rückstellungen sind gemäß § 74 Abs. 1 KommHV-Doppik zu bilden für ungewisse Verbindlichkeiten und unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die dem Grunde und/oder der Höhe nach unsicher, rechtlich wirksam entstanden oder wirtschaftlich verursacht sind und eine wirtschaftliche Belastung darstellen. Eine genau bestimmbare Schuld ist als Verbindlichkeit auszuweisen. Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrages anzusetzen, in dem mit einer Inanspruchnahme zu rechnen und der nach vernünftiger Beurteilung auf Grundlage einer sachgerechten und nachvollziehbaren Schätzung notwendig ist (§ 77 Abs. 5 KommHV-Doppik). Rückstellungen werden nur abgezinst, soweit die ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten und wenn die Auswirkung der Abzinsung auf das Bilanzergebnis wesentlich ist. Sie dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund für ihre Bildung entfallen ist (§ 74 Abs. 2 KommHV-Doppik).

6.6.2 Rückstellungen haben die Aufgabe, die am Bilanzstichtag bestehenden Zahlungsverpflichtungen vollständig zu erfassen. Für Pensionsverpflichtungen sind trotz Mitgliedschaft im Versorgungsverband Rückstellungen zu bilden (§ 74 Abs. 1 Nr. 1 KommHV-Doppik), weil die Versorgungsberechtigten keinen eigenen Anspruch gegen den Versorgungsverband haben. Der Dienstherr des Beamten bleibt diesem zur Pensionsleistung verpflichtet. Der Versorgungsverband verwendet die gezahlten Umlagen ganz überwiegend für laufende Pensionszahlungen und zur Deckung seiner Verwaltungskosten. Aus den für die aktiven Beamten bezahlten Umlagen werden wesentliche Rücklagen nicht gebildet. Im Fall eines Ausscheidens aus dem Verband hat die Kommune die Pensionszahlungen, für die sie zuvor Umlagen bezahlt hat, weitestgehend selbst zu zahlen. Die Ansprüche der Mitglieder an den Versorgungsverband auf Befreiung von den Zahlungsverpflichtungen gegenüber den Pensionsberechtigten sind erst im Zeitpunkt zu erfüllen, in dem die Pensionsverpflichtung fällig und durch den Versorgungsverband erfüllt wird. Es liegt für die Kommune also auch kein bilanzierungsfähiger Vermögensgegenstand vor.

Es ist daher geboten, unabhängig von der ausgabe- und aufwandswirksamen Zahlung der Versorgungsverbandsumlage Pensionsrückstellungen nach den üblichen versicherungsmathematischen Regeln (Teilwertansatz) zu bilden.

Der Ansatz der Pensionsrückstellungen in der Eröffnungsbilanz bildet die künftigen Pensionslasten ab. Aufwendungen, die in den Folgejah-

ren (nach Erstellung der Eröffnungsbilanz) für eine ggf. nachzuholende Bildung von Pensionsrückstellungen anzusetzen sind, können den laufenden Haushalt ganz erheblich belasten.

Pensionsrückstellungen für aktive Mitarbeiter werden grundsätzlich mit dem versicherungsmathematischen Barwert nach dem Teilwertverfahren in Höhe der bis zum Bilanzstichtag erworbenen Versorgungsanwartschaft angesetzt. Der Wert der Pensionsrückstellung für Versorgungsempfänger ergibt sich entsprechend § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB als Barwert der zu erwartenden Versorgungsbezüge. Bei der Berechnung der Pensionsverpflichtungen sind die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden. Biometrische Rechnungsgrundlagen (Invaliditäts- und Sterbewahrscheinlichkeiten) sind die jeweils aktuellen Richttafeln von K. Heubeck. Der zu verwendende Rechnungszinsfuß richtet sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

Verzichtet die Kommune aus wichtigen Gründen darauf, Pensionsrückstellungen in voller Höhe zu bilden, so ist der vollständige Betrag gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik zu erläutern und unter der Bilanz zu vermerken.

Kommunale Unternehmen haben auch nach Auffassung des Institutes der Wirtschaftsprüfer (IDW) in voller Höhe Pensionsrückstellungen zu bilden, wobei die Entscheidung des BFH vom 5. April 2006 (I R 46/04), die unter steuerrechtlichen Aspekten ergangen ist, bislang zu keiner anderen Beurteilung des IDW geführt hat.

- 6.6.3 Verpflichtungen aus der Zusatzversorgung von Arbeitnehmern
Verpflichtungen aus der Zusatzversorgung von Arbeitnehmern sind nicht zu passivieren; ihr Umfang ist im Anhang anzugeben (§ 86 Abs. 2 Nr. 12 KommHV-Doppik).
- 6.6.4 Bei Altersteilzeit im sog. Blockmodell (Art. 80d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BayBG, § 3 Abs. 2 Buchst. b TV ATZ) ist in der sog. Beschäftigungsphase eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe des sich aus dem noch nicht vergüteten Anteil der Arbeitsleistung ergebenden Erfüllungsrückstands zu bilden (§ 74 Abs. 1 Nr. 2 KommHV-Doppik).
- Für die Verpflichtung der Gemeinde zur Zahlung von Aufstockungsbeträgen ist ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Altersteilzeitvereinbarung ebenfalls eine Rückstellung zu bilden.
- Soweit die Verpflichtungen von der Gemeinde bereits erfüllt sind, ist die Rückstellung in der Eröffnungsbilanz entsprechend zu vermindern (zur Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen vgl. grundsätzlich BMF, Schreiben vom 11. November 1999, Az.: IV C

2-S 2176-102/99, BStBl. I S. 959). Für Betriebe gewerblicher Art ist jedoch zu beachten, dass der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 30. November 2005 (vgl. GK 168/2006) zur Bewertung von Altersteilzeitverpflichtungen entschieden hat, dass die beim sog. Blockmodell gewährten Aufstockungsbeträge keine selbstständigen Abfindungsverpflichtungen des Arbeitgebers darstellen, sondern untrennbar mit dem Arbeitsentgelt verbunden sind. Zudem sei der Rückstellungsbeitrag entgegen der Darstellung in TZ 18 des o. g. Schreibens des BMF rätierlich und in voller Höhe bis zum Beginn der Freistellungsphase aufzubauen (vgl. hierzu BMF, Schreiben vom 28. März 2007, Az.: IV B 2-S 2175/07/0002, BStBl. I S. 297 = GK 130/2007).

- 6.6.5 Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind als Rückstellung die zu erwartenden Gesamtkosten, bezogen auf den voraussichtlichen Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen, anzusetzen (§ 74 Abs. 1 Nr. 3 KommHV-Doppik).

Die Bewertung der Rückstellung soll sich am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr orientieren und anhand der bisherigen Verfüllmenge erfolgen.

- 6.6.6 Zur periodengerechten Darstellung der Verpflichtungen aus dem Finanzausgleich und aus Steuerschuldverhältnissen auch im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art sind Rückstellungen zu bilden (§ 74 Abs. 1 Nr. 4 KommHV-Doppik). Dabei ist auf den aktuellen Steuerertrag, auf geschätzte Werte und erlassene Bescheide der Vorjahre abzustellen.

Die Regelungen des Finanzausgleichs führen zeitversetzt zu Veränderungen bei den Umlagezahlungen. Da der Zahlbetrag der Umlagen durch die Steuereinnahmen des Vorjahres und durch die Gemeindegemeinschaftszuweisungen des Vorjahres bestimmt wird, führen in diesem Bereich sich ergebende Mehreinnahmen eines Jahres im Regelfall zu einer erhöhten Zahllast des Umlageverpflichteten im übernächsten bzw. nächsten Jahr. Mit dem Ansatz von Finanzausgleichsrückstellungen soll periodengerecht Vorsorge getroffen werden, indem Rückstellungen in Höhe der erwarteten Mehrbelastungen gebildet werden. Der vollständige Betrag ist unter der Bilanz zu vermerken. Das gewählte Berechnungsverfahren ist gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik zu erläutern. Dabei ist die vollständige Belastung in den dem Haushaltsjahr vorangegangenen fünf Jahren anzugeben.

- 6.6.7 Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährverträgen und verwandten Rechtsgeschäften (§ 74 Abs. 1 Nr. 5 KommHV-Doppik) machen Rückstellungen erforderlich, wenn die Kommune voraussichtlich in Anspruch genommen wird und der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist.

Rückstellungen für anhängige Gerichts- und Widerspruchsverfahren (§ 74 Abs. 1 Nr. 5 KommHV-Doppik) sind nach folgenden Kriterien zu ermitteln: Stand des Verfahrens, Streitgegenstand, Verfahrensgegner, Grund des Streits, Beurteilung des Risikos (voraussichtliche Höhe der Inanspruchnahme in v. H. des strittigen Betrages), Gerichts- und Rechtsanwaltskosten, Zeugen- und Sachverständigengebühren, Kosten weiterer Instanzen.

6.6.8 Für gebotene, aber im Haushaltsjahr unterlassene Instandhaltungen sind entsprechend § 74 Abs. 1 Nr. 6 KommHV-Doppik Rückstellungen zu bilden, wenn die Arbeiten im abgelaufenen Jahr belegbar geplant waren (z. B. Instandhaltungsplan).

7.3.3 Rückstellungen

Zur Bildung von Rückstellungen vgl. Nr. 6.6.

Erläuterungen

1. Allgemeines

Bei Rechnungslegung nach doppischen Grundsätzen wird die Bildung von **Rückstellungen** erforderlich. Grundsätzlich orientiert sich die Bildung von Rückstellungen bei Gebietskörperschaften auch an den handelsrechtlichen Regelungen des § 249 HGB.

§ 74 KommHV-Doppik regelt lediglich die Bildung von Rückstellungen dem Grunde nach. Die näheren Einzelheiten zu deren Berechnung und Auflösung bleiben den noch zu erlassenden Verwaltungsvorschriften vorbehalten.

2. Begriff und Abgrenzung

Die Bildung von Rückstellungen beruht auf den allgemeinen handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen (hier des Vorsichtsprinzips bzw. des Imparitätsprinzips; vgl. § 76 KommHV-Doppik), die grundsätzlich auch bei der doppelten kommunalen Buchführung gelten.

Rückstellungen dienen der jahresüberschussmindernden Erfassung künftiger Aufwendungen. Rückstellungen zählen – im Gegensatz zu den Rücklagen – zum Fremdkapital. Rückstellungen sind gemäß Ziff. 6.6.1 BewertR für ungewisse Verbindlichkeiten und unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung zu bilden. Dabei müssen folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sein:

- Die Verpflichtung muss dem Grunde und/oder der Höhe nach unsicher sein.
- Die Verpflichtung muss rechtlich wirksam entstanden oder wirtschaftlich verursacht sein.
- Die Verpflichtung muss eine wirtschaftliche Belastung darstellen.

Rückstellungen sind also besondere Verpflichtungen, bei denen im Gegensatz zu den Verbindlichkeiten nicht sicher ist, ob sie dem Grunde nach bestehen und/oder wie hoch die Verpflichtung ist. Sie stellen folglich ungewisse Schulden dar, während genau bestimmbare Schulden als Verbindlichkeiten auszuweisen sind.

Sogenannte wertaufhellende Tatsachen sind bei Erstellung der Bilanz zu berücksichtigen. Wertaufhellende Tatsachen sind Umstände, die erst nach dem Stichtag bekannt werden, deren Verursachung aber bereits vor dem Stichtag liegt. Sie sind Ausfluss des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Satz 4 HGB). Demnach müssen alle vorhersehbaren Verluste und Risiken, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, berücksichtigt werden, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden.

Für die Eröffnungsbilanz oder den Jahresabschluss einer Gemeinde bedeutet dies, dass diejenigen Ereignisse, die bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung eintreten, aber vor dem Stichtag begründet sind, überprüft und entsprechend berücksichtigt werden müssen.

Es ist dabei empfehlenswert, die Entscheidung, ob der Sachverhalt als Rückstellung oder als Verbindlichkeit auszuweisen ist, und die Gründe hierfür einer Bilanzdokumentation beizufügen.

Im Folgenden werden einige Beispiele für die Abgrenzung zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten dargestellt (vgl. Geschäftsbericht 2006 des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes, S. 57 ff.):

- Eine Gemeinde rechnet zu ihren Ungunsten mit einer das vierte Quartal 2007 betreffenden Zahlung aufgrund der Verrechnung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer und an der Einkommensteuer mit der Gewerbesteuer- und Solidarumlage (§ 6 Abs. 4 und 5 BayAVOGFRG). Sie bildet hierfür eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs. Für die geschätzte Höhe legt sie die Nachzahlung des Vorjahres zugrunde.

Der Zeitraum der Aufstellung der Eröffnungsbilanz erstreckt sich bis zum August 2008. Der Bescheid des Zentralfinanzamtes München, aus dem sich eine Rückzahlungsverpflichtung in Höhe von 250 T€ ergibt, wird zum 25.01.2008 zugestellt. Somit ist in der Eröffnungsbilanz keine Rückstellung, sondern eine Verbindlichkeit von 250 T€ anzusetzen.

- Einer Gemeinde sind für eine Investition Zuwendungen gewährt worden. Nach einer Prüfung durch den Rechnungshof hat sie einen Teilbetrag zurückzuzahlen. Für die Zinsforderungen wird noch ein gesonderter Bescheid erlassen. Die Gemeinde rechnet mit zu leistenden Zinszahlungen von 300 T€ und bildet in dieser Höhe eine Rückstellung für die Eröffnungsbilanz 2008. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz im Juni 2008 ist der Rückforderungsbescheid in Höhe von 190 T€ bereits ein-

gegangen. Der Rückzahlungsbetrag ist demnach in der Eröffnungsbilanz nicht als Rückstellung auszuweisen. Vielmehr ist eine Verbindlichkeit von 190 T€ zu buchen.

- Eine Gemeinde bildet eine Rückstellung von 10 T€ für eine noch ausstehende Rechnung vom Landkreis für die Mitnutzung der Turnhalle und des Schwimmbades durch die gemeindliche Grundschule im Dezember 2007. Die Gemeinde erhält die Rechnung vom Landkreis im Februar 2008. Die Eröffnungsbilanz wird im ersten Halbjahr 2008 erstellt. Der Rechnungsbetrag des Landkreises ist somit als Verbindlichkeit in der Bilanz auszuweisen.

3. Ansatz, Ausweis und Bewertung von Rückstellungen

Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrags anzusetzen, in der mit einer Inanspruchnahme zu rechnen und der auf Grundlage einer sachgerechten und nachvollziehbaren Schätzung notwendig ist. Vage oder unbegründete Sachverhalte, mit welchen noch nicht ernsthaft zu rechnen ist, dienen dagegen nicht als Grundlage für die Bildung einer Rückstellung. Die Gründe für die Bildung einer Rückstellung sind im Übrigen anhand von nachprüfbaren Unterlagen (z. B. Gutachten, Stellungnahmen der zuständigen Sachgebiete) zu dokumentieren.

Rückstellungen werden nur abgezinst, soweit die ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten, d. h. im Erfüllungsbetrag verdeckte Zinszahlungen enthalten sind (vgl. zur Frage der Abzinsung bei Rückstellungen die Ausführungen im Beck'schen Bilanzkommentar, Erl. 161 zu § 253 HGB). Nach dem Wortlaut der KommHV-Doppik ist demnach im Gegensatz zu den handelsrechtlichen Bestimmungen des § 253 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB kein Wahlrecht vorgesehen. Insbesondere bei Rückstellungen für Rekultivierungsmaßnahmen kommt eine Abzinsung nicht in Frage (dagegen erscheint bei der Kalkulation von Abfallgebühren gemäß Art. 8 KAG eine Abzinsung der kalkulatorischen Rückstellung für die Deponienachsorge sachgerecht, vgl. Geschäftsbericht des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes 1997, S. 24 ff.).

4. Buchungssystematik

Bei **Bildung einer Rückstellung** sind sowohl das jeweilige Bilanzkonto Rückstellung (Kontengruppe 25 bis 28 des Kontenrahmens) als auch das jeweilige Aufwandskonto (z. B. Kontenarten 505 bis 509 oder 515 bis 517 des Kontenrahmens) anzusprechen. Der verallgemeinerte Buchungssatz hierfür lautet:

Aufwand (Ergebnisrechnungskonto) an Rückstellung (Bilanzkonto)

Die Bildung der Rückstellung verschlechtert also das Jahresergebnis, da ein Aufwandskonto angesprochen wird.

Die Finanzrechnung wird zunächst nicht berührt. Erst im Folgejahr wird – soweit der Grund für die Rückstellung erfüllt ist – eine Auszahlung gebucht, so z. B. bei einer im Vorjahr gebildeten Prozesskostenrückstellung als Auszahlung aufgrund einer Schadensersatzleistung.

Eine Auflösung von Rückstellungen kommt nur in Frage, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist. In vorhergehenden Jahresabschlüssen gebildete Rückstellungen sind aufzulösen, wenn mit einer Inanspruchnahme nicht mehr zu rechnen ist oder wenn der Grund für die Rückstellung entfallen ist. Eine Rückstellung für einen bestimmten Grund kann demzufolge auch in den folgenden Jahresabschlüssen (unverändert oder in anderer Höhe) bilanziert sein, soweit dieser Grund nicht entfallen ist. Die Auflösung ist ertragswirksam zu buchen und verbessert insoweit die Ergebnisrechnung. Es sind also wiederum das Rückstellungskonto und daneben ein Ertragskonto (Konto 4582 des Kontenrahmens) anzusprechen. Der verallgemeinerte Buchungssatz lautet demnach:

Rückstellung (Bilanzkonto) an Ertrag (Ergebnisrechnungskonto)

5. Arten

In Art. 76 Abs. 2 GO sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung vorgesehen. § 74 KommHV-Doppik bestimmt den Rückstellungskatalog näher. Danach sind folgende Rückstellungsarten zwingend zu bilden:

1. Für die Erfüllung von Pensionsverpflichtungen auf Grund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen.
2. Für Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen.
3. Für Zwecke des Umweltschutzes (z. B. Rekultivierung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien, Sanierung von Altlasten).
4. Für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen auch im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art.
5. Für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und verwandten Rechtsgeschäften sowie anhängigen Gerichts- und Widerspruchsverfahren.
6. Für im Haushaltsjahr unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt wird, wobei die einzelnen Maßnahmen am Abschluss-tag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein müssen.

Weitere Rückstellungen für andere ungewisse, auf Gesetz, Verordnung oder vertraglicher Vereinbarung beruhende Verbindlichkeiten und Aufwendungen müssen gebildet werden, wenn diese ihre wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag haben, dem Grunde oder der Höhe nach zum Ab-

schlussstichtag noch nicht genau bekannt sind und der zu leistende Betrag oder der voraussichtliche Verlust wesentlich ist.

Es muss wahrscheinlich sein, dass die Verbindlichkeiten oder Aufwendungen künftig entstehen und zu einer Inanspruchnahme führen. Die Bildung sonstiger, durch Gesetz oder Verordnung vorgeschriebener Rückstellungen bleibt hiervon unberührt.

Eine weitere Rückstellung ist demzufolge nur zwingend zu bilden, soweit der zu leistende Betrag oder der voraussichtliche Verlust wesentlich ist. Der Gemeinde verbleibt insoweit ein Ermessensspielraum, ob die Rückstellung als wesentlich eingestuft wird. Es empfiehlt sich in diesem Zusammenhang, in der örtlichen Bewertungsrichtlinie eine interne Wesentlichkeitsgrenze festzulegen. Weitere Rückstellungen, die von der Gemeinde nicht als wesentlich beurteilt werden, können gebildet werden.

5.1 Pensionsrückstellungen

Pensionsrückstellungen sind in der Vermögensrechnung wegen der Erfüllung von künftigen wahrscheinlichen Pensionszahlungen und ähnlichen Versorgungsverpflichtungen (z. B. Hinterbliebenenrente) auszuweisen.

Pensionsrückstellungen für aktive Mitarbeiter werden grundsätzlich mit dem versicherungsmathematischen Barwert nach dem Teilwertverfahren in Höhe der bis zum Bilanzstichtag erworbenen Versorgungsanwartschaft angesetzt. Der Wert der Pensionsrückstellung für Versorgungsempfänger ergibt sich analog § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB als Barwert der zu erwartenden Versorgungsbezüge.

Bei der Berechnung der Pensionsverpflichtungen sind die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden. Als biometrische Rechnungsgrundlagen (Invaliditäts- und Sterbewahrscheinlichkeiten) sind die jeweils aktuellen Richttafeln von K. Heubeck (zur Zeit Richttafeln 2005 G) heranzuziehen. Der zu verwendende Rechnungszinsfuß richtet sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (gemäß § 6a EStG zur Zeit 6 v. H.).

Zur Ermittlung der Pensionsrückstellungen ist demnach ein versicherungsmathematisches Gutachten notwendig, das von der Bayerischen Versorgungskammer oder einer anderen privaten Gesellschaft erstellt werden kann.

Die Bildung von Pensionsrückstellungen ist auch bei Mitgliedschaft der Gemeinde beim Versorgungsverband erforderlich. Das bedeutet, dass aufgrund der Bildung von Pensionsrückstellungen und der Umlagezahlungen an den Versorgungsverband die Gemeinde während der aktiven Dienstzeit des Versorgungsberechtigten mit der ausgaben- und aufwandswirksamen Versorgungsverbandsumlage und der nur aufwandswirksamen Dotierung der Pensionsrückstellung grundsätzlich zweifach belastet wird.

Inwieweit der sog. „Münchner Ansatz“, der von dem Bayerischen Versorgungsverband entwickelt wurde, vom Gesetzgeber als zulässig eingestuft

wird, bleibt abzuwarten. Dieser Ansatz sieht eine Bildung der Pensionsrückstellung in Höhe der Umlagenbelastung auf das Ruhegehalt (das sind nach den Berechnungen des Versorgungsverbandes 32 % des Teilwerts nach § 6a EStG) vor. Es wäre demnach lediglich der Teilwert der Umlagen aus den künftigen Leistungen des Bayerischen Versorgungsverbandes als sog. Rückstellung für „Versorgungsumlagen“ zu passivieren.

Welche Auswirkungen darüber hinaus das Urteil des BFH vom 05.04.2006 für die Gemeinden haben wird, nach dem für Mitglieder eines Versorgungsverbandes keine Pensionsrückstellungen erforderlich sind, ist noch offen.

Verzichtet die Gemeinde aus wichtigen Gründen darauf, Pensionsrückstellungen in voller Höhe zu bilden, so ist der vollständige Betrag gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik zu erläutern und unter der Bilanz zu vermerken (Nr. 6.6.2 BewertR).

Die Berechnung der Pensionsrückstellung bzw. das versicherungsmathematische Gutachten muss jährlich durchgeführt bzw. erstellt werden. Entsprechend den Ergebnissen ist die Pensionsrückstellung in einer Summe erfolgswirksam aufzulösen oder zu erhöhen. Gegen das Saldierungsverbot wird nicht verstoßen, wenn Auflösungen und Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen saldiert unter dem Personalaufwand ausgewiesen werden. Ist allerdings nur eine Pensionsverpflichtung vorhanden und entfällt diese durch Todesfall, erfolgt die Auflösung in der Ergebnisrechnung.

Die Buchungssätze hierfür sind entsprechend dem Kontenrahmen:

- bei Dotierung der Pensionsrückstellung:
Zuführung an Pensionsrückstellung (Personalaufwand) (Konto 505 und 515) an Pensionsrückstellung (Konto 251)
- bei Auflösung der Pensionsrückstellung:
Pensionsrückstellung (Konto 251) an Ertrag aus Herabsetzung/Auflösung der Pensionsrückstellung (Konto 4582)

Pensionsrückstellungen sind sowohl für die aktiven Beamten bzw. aktiven Angestellten mit Versorgungsrechten als auch den Ruhegehaltsempfängern und den Hinterbliebenen zu bilden. U.U. können auch die Bediensteten von Krankenhäusern oder von Sparkassen, soweit Träger der Versorgungslast nach Art. 12 SpkG die Gemeinde ist, zu berücksichtigen sein. Im Landkreisbereich sind nur die Kommunalbeamten in die Berechnung einzubeziehen.

Darüber hinaus sind auch die Erstattungsansprüche aufgrund Dienstzeiten bei anderen Dienstherrn (Wechsel des Dienstherrn) zu berücksichtigen.

Bei der Berechnung des Teilwerts für Aktive durch den Bayerischen Versorgungsverband werden sämtliche Dienstzeiten berücksichtigt, die nach dem Beamtengesetz für den Versicherten versorgungswirksam sind. Der Teilwert umfasst somit auch eventuelle Forderungen gegenüber andere Einrichtungen auf Grund von dort zurückgelegten Dienstzeiten. Zukünftige Erstattungsfor-

derungen gemäß Art. 120 BayBG oder § 107b BeamtVG von Dienstherrn für Beamte, die von der Gemeinde versetzt oder nach vorheriger Zustimmung beider Dienstherrn in den Dienst eines anderen Dienstherrn übernommen wurden, sind demnach gesondert als Verbindlichkeit zu berücksichtigen. Ebenso sind Vordienstzeiten bei anderen Dienstherrn als Forderung einzubeziehen.

Art. 120 BayBG Versorgungsausgleich zwischen mehreren Dienstherrn

(1) Wird ein Beamter auf Lebenszeit, auf Probe oder auf Zeit in ein Amt eines anderen Dienstherrn versetzt (Art. 34 Abs. 2), so tragen die Dienstherrn die späteren Versorgungsbezüge anteilig nach den Dienstzeiten, die der Beamte bei ihnen im Beamtenverhältnis abgeleistet hat, soweit diese ruhegehaltfähig sind. Bei der Berechnung der Dienstzeiten werden nur volle Jahre zugrunde gelegt.

(2) Ist der Beamte aus Anlass oder nach der Versetzung von dem neuen Dienstherrn befördert worden, so bemisst sich der Anteil des früheren Dienstherrn so, wie wenn der Beamte in dem früheren Amt verblieben wäre.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten entsprechend bei Wechsel zwischen dem Beamtenverhältnis und dem Dienstverhältnis des berufsmäßigen kommunalen Wahlbeamten. Das gleiche gilt, wenn ein dienstordnungsmäßiger Angestellter eines Sozialversicherungsträgers mit dessen Einverständnis in ein Beamtenverhältnis berufen wird und umgekehrt.

(4) Die Absätze 1 und 2 gelten ferner entsprechend bei Übernahme eines Beamten auf Lebenszeit, auf Probe oder auf Zeit in den Dienst einer anderen Körperschaft nach Maßgabe der §§ 128 und 129 BRRG, soweit die abgebende Körperschaft bestehen bleibt.

(5) Die Durchführung regelt das Staatsministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung.

Dagegen sind Verpflichtungen aus der Zusatzversorgung von Arbeitnehmern nicht zu passivieren; ihr Umfang ist im Anhang anzugeben (vgl. § 86 Abs. 2 Nr. 12 KommHV-Doppik).

5.2 Altersteilzeitrückstellungen

Entsprechend dem Altersteilzeitgesetz (AlTZG) besteht die Möglichkeit mit den Bediensteten Altersteilzeitverhältnisse zu vereinbaren, die von der Bundesanstalt für Arbeit unter bestimmten Voraussetzungen gefördert werden.

Die Ausgestaltung des Altersteilzeitverhältnisses kann im sog. Blockmodell oder im sog. Teilzeitmodell erfolgen. Bei Vereinbarung des Blockmodells beträgt der Arbeitsumfang in der Beschäftigungsphase 100 % (volle Wochenar-

beitszeit), während in der Freistellungsphase keine Arbeitsleistungen mehr erbracht werden. Im Teilzeitmodell wird dagegen die Wochenarbeitszeit während der gesamten Altersteilzeitphase um die Hälfte verringert.

Bei beiden Modellen erhält der Bedienstete 83 % des Nettogehalts. Das Bruttogehalt wird halbiert und zusätzlich ein Aufstockungsbetrag gewährt.

Nr. 6.6.4 BewertR behandelt ausschließlich das Blockmodell (Art. 80d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BayBG, § 3 Abs. 2 Buchstabe b TV ATZ). Danach ist neben der Verpflichtung zur Zahlung von Aufstockungsbeträgen ab Wirksamkeit der Altersteilzeitvereinbarung zusätzlich in der Beschäftigungsphase eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe des sich aus dem noch nicht vergüteten Anteil der Arbeitsleistung ergebenden Erfüllungsrückstands zu bilden. Es sind also bei dem Blockmodell Rückstellungen für den Aufstockungsbetrag und für den Erfüllungsrückstand zu bilden.

Dagegen wird das Teilzeitmodell in der BewertR nicht erwähnt. Nach Ansicht des IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., IDW RS HFA 3) handelt es sich aber bei dem Aufstockungsbetrag um eine eigenständige Abfindungsverpflichtung, die mit Wirksamkeit der Vereinbarung der Teilzeitarbeit als Rückstellung mit ihrem Barwert auszuweisen ist. Steuerrechtlich sind hingegen keine Rückstellungen zulässig. Inwieweit eine Rückstellungsbildung bei dem Teilzeitmodell nicht erforderlich ist, ist noch in einer Verwaltungsvorschrift zu regeln.

Ein vereinfachtes Beispiel für die Behandlung von Altersteilzeitrückstellungen im Blockmodell ist bei Wager, Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung der Eigenbetriebe und der Kommunalunternehmen, 2. Aufl., S. 103 dargestellt:

Eine Altersteilzeit im Blockmodell mit der Dauer von vier Jahren wird vereinbart. Aus Vereinfachungsgründen wird unterstellt, dass der Beginn der Altersteilzeit mit dem Beginn des Haushaltsjahres zusammenfällt. Vereinbart wurde die Altersteilzeit vor dem 01.01.2008.

Schematisch lässt sich die Höhe der Rückstellungen wie folgt darstellen:

Zeitpunkt Jahr	31.12.2007 0	31.12.2008 1	31.12.2009 2	31.12.2010 3	31.12.2011 4
Arbeitsleistung		100	100	0	0
Entgelt		50	50	50	50
Aufstockung		33	33	33	33
Gesamtentgelt		83	83	83	83
Rückstellungen					
für Erfüllungsrückstand					
Zuführung		50	50		
Auflösung				50	50

Zeitpunkt Jahr	31.12.2007 0	31.12.2008 1	31.12.2009 2	31.12.2010 3	31.12.2011 4
<i>für Aufstockung</i>					
<i>Zuführung</i> 4 x 33 =	132				
<i>Auflösung</i>		33	33	33	33
<i>Gesamtstand</i>					
<i>Rückstellungen</i>	132	149	166	83	0
<i>Berechnung</i>	132	132+50-33	149+50-33	166-50-33	83-50-33

Die Rückstellung für den Aufstockungsbetrag wird bereits bei Vereinbarung der Altersteilzeit gebildet und dann über vier Jahresraten ertragswirksam aufgelöst. Die Rückstellungen aus dem Erfüllungsrückstand werden zunächst während der Arbeitsphase gebildet und in der Freistellungsphase ertragswirksam aufgelöst.

Eine Abzinsung der Rückstellungen ist nur erforderlich, wenn die Auswirkung der Abzinsung auf das Bilanzergebnis wesentlich ist. Soweit die Verpflichtungen von der Gemeinde bereits erfüllt sind, ist die Rückstellung in der Eröffnungsbilanz entsprechend zu vermindern.

Die Erstattungsansprüche gegenüber der Bundesanstalt für Arbeit sind auf der Aktivseite als Sonstiger Vermögensgegenstand auszuweisen. Hoyos und M. Ring halten im Beck'schen Bilanzkommentar (Erl. 100 zu § 249 HGB) auch eine Verrechnung mit der Altersteilzeitrückstellung für zulässig. Der Anspruch ist bei beiden Möglichkeiten nur zu berücksichtigen, wenn sämtliche Voraussetzungen (auch die Beschäftigung eines neuen Arbeitnehmers) erfüllt sind.

Die Buchungssätze hierfür sind entsprechend dem Kontenrahmen:

- bei Dotierung der Altersteilzeitrückstellung:
Zuführung an Rückstellung für Altersteilzeit (Personalaufwand) (Konto 507) an Rückstellung für die Inanspruchnahme von Altersteilzeit (Konto 2531)
- bei Auflösung oder Herabsetzung der Altersteilzeitrückstellung:
Rückstellung für die Inanspruchnahme von Altersteilzeit (Konto 2531) an Ertrag aus Herabsetzung/Auflösung von Rückstellungen (Konto 4582)

Zur Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen wird grundsätzlich auf das IDW RS HFA 3 und das BMF-Schreiben vom 11.11.1999, IV C 2 – S2176 – 102/99, BStBl. I 1999 S. 959 verwiesen. Für Betriebe gewerblicher Art ist jedoch zu beachten, dass der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 30.11.2005 (vgl. GK 168/2006) zur Bewertung von Altersteilzeitverpflichtungen entschieden hat, dass die beim sog. Blockmodell gewährten Aufstockungsbeträge entgegen der Auffassung des IDW keine selbstständigen Abfindungsverpflichtungen des Arbeitgebers darstellen, sondern untrennbar mit

dem Arbeitsentgelt verbunden sind. Zudem sei der Rückstellungsbetrag entgegen der Darstellung in TZ 18 des o. g. Schreibens des BMF rätierlich und in voller Höhe bis zum Beginn der Freistellungsphase aufzubauen (vgl. hierzu BMF, Schreiben vom 28.03.2007, Az. IV B 2- S 2175/07/0002, BStBl. I S. 297 = GK 130/2007). Welche Auswirkungen das BFH-Urteil vom 30.11.2005 auf Gemeinden mit doppelter kommunaler Rechnungslegung hat, bleibt abzuwarten.

5.3 Umweltschutzrückstellungen

Die Bildung einer Rückstellung im Bereich des Umweltschutz kann sich aus gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtungen ergeben. Beispiele hierfür sind Rückstellungen für die Deponienachsorge, für Altlastensanierungen (z. B. bei Tankstellen) oder für Rekultivierungsmaßnahmen (z. B. bei Deponien oder Kiesgruben).

Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind als Rückstellung die zu erwartenden Gesamtkosten bezogen auf den voraussichtlichen Anfangszeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen. Die Bewertung der Rückstellung orientiert sich am Verfüllmengenanteil der Deponie pro Nutzungsjahr und erfolgt anhand der bisherigen Verfüllmenge.

Folgendes Beispiel soll dies veranschaulichen:

Der Verfüllungsgrad einer Deponie beträgt zum 31.12.2007 60 %, d. h. es können noch 40 % der Gesamtkapazität mit Abfällen etc. belegt werden. Der Nachsorgezeitraum ergibt sich aus dem Genehmigungsbescheid und beträgt im Beispiel 40 Jahre (in der Regel zwischen 30 und 50 Jahre). Es fallen nach Stilllegung der Deponie geschätzte jährliche Betriebskosten von 100 T€ für die Nachsorge an. Der Rückstellungsbetrag zum 01.01.2008 beläuft sich somit auf 2,4 Mio €. Dieser wird folgendermaßen berechnet: 40 Jahre Nachsorgezeitraum x 100 T€ jährliche Nachsorgekosten x bereits verfüllter Anteil 60 % = 2,4 Mio €.

Im Beispiel sind aus Vereinfachungsgründen keine Preissteigerungen und keine Abzinsung berücksichtigt.

Erforderliche Unterlagen für die Bildung von Umweltschutzrückstellungen sind z. B. die Genehmigungsbescheide, Gutachten für die Ermittlung von Nachsorgeaufwendungen, Stellungnahmen der zuständigen Sachgebiete oder vertragliche Vereinbarungen. Die Höhe der Nachsorgeaufwendungen und damit der Rückstellung werden in der Regel mit einem technischen Gutachten ermittelt, das von einem Dritten oder von der zuständigen Dienststelle erstellt werden kann.

Aus steuerrechtlicher Sicht sind bei Rückstellungen, die die Rekultivierung und Wiederauffüllung von Deponien, Kiesgruben etc. betreffen, keine künftigen Preissteigerungen zu berücksichtigen wie auch keine Abzinsung vorzunehmen.

Dagegen ist aus Sicht der Kalkulation von Abfallgebühren sowohl eine Berücksichtigung von Preissteigerungen als auch eine Abzinsung der Rückstellungen geboten (vgl. Geschäftsbericht des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes 1997, S. 24 ff.). Entsprechend der Vorgehensweise bei der Kalkulation von Abfallgebühren kann daher die Rückstellung abgezinst werden, wobei im Gegenzug aber auch die Preissteigerungsraten zu berücksichtigen sind.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang insbesondere, dass eine bereits vorhandene kamerale Sonderrücklage nach § 20 Abs. 4 Satz 3 KommHV-Kameralistik (Sonderrücklage für die Einnahmen zur Rekultivierung und Nachsorge von Abfallbeseitigungsanlagen) nicht als doppische Rücklage auf der Passivseite der Vermögensrechnung eingehen darf, sondern auf der Aktivseite (bei den Finanzanlagen oder bei den Liquidien Mitteln) auszuweisen ist. Soweit die künftigen Aufwendungen als kalkulatorische Rückstellung in der Gebührenbedarfsberechnung vollständig berücksichtigt wurden, entsprechen sich die kamerale Sonderrücklage und die doppische Rückstellung. Weitere Ausführungen zu den Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien enthält auch der Geschäftsbericht der Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbands 2007, S. 64 f.

5.4 Finanzausgleichs- und Steuerrückstellungen

Rückstellungsbedarf kann sich hier zum einen aufgrund der Regelungen zum kommunalen Finanzausgleich, zum anderen aufgrund der Stellung der Gemeinde als Steuerschuldner bzw. -gläubiger ergeben.

Hinsichtlich des Finanzausgleichs sind insbesondere Rückstellungen für die Kreisumlage bei kreisangehörigen Gemeinden und für die Bezirksumlage bei kreisfreien Gemeinden zu bilden. Auch bei Landkreisen soll eine Finanzausgleichsrückstellung für die Bezirksumlage gebildet werden.

Eine Rückstellung für die Gewerbesteuerumlage ist aufgrund der Erhebungsweise im Verrechnungsverfahren mit dem Gemeindeanteil an Einkommens- und Umsatzsteuer im Januar des Folgejahres unwahrscheinlich. Zum Zeitpunkt der Bilanzstellung ist die Zahlungsverpflichtung bereits bekannt, so dass gegebenenfalls nur noch an einen Ausweis als Verbindlichkeit zu denken ist.

Eine Berechnungsbasis für die Finanzausgleichsrückstellung ist entgegen den vorhergehenden Entwürfen der BewertR nicht mehr vorgesehen (vgl. Nr. 6.6.6 BewertR). Es ist nur noch eine Rückstellung in Höhe der erwarteten Mehrbelastungen zu bilden, wobei der vollständige Betrag unter der Bilanz zu vermerken ist. Das gewählte Berechnungsverfahren ist gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik zu erläutern.

Diese neue Regelung kann den Haushaltsausgleich von Gemeinden mit schwankenden Gewerbesteueraufkommen erschweren. Im Fall eines hohen

Gewerbesteueraufkommens im Jahr 2008 und damit einer (bei unverändertem Hebesatz) hohen Kreisumlage im Jahr 2010 sowie eines deutlichen Rückgangs der Gewerbesteuereinnahmen im Jahr 2010, wird der Haushaltsgleich des Jahres 2010 deutlich erschwert, da die Aufwendungen für die Kreisumlage zu einem großen Teil aus den Gewerbesteuererträgen gedeckt werden müssen.

In Bezug auf Steuerschuldverhältnisse der Gemeinde ist zu unterscheiden, ob diese Steuerschuldner (im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art) oder Steuergläubiger (z. B. bei der Erhebung von Gewerbesteuer) ist.

Im ersten Fall ist die Gemeinde Steuerpflichtige. Sie hat für ihre Betriebe gewerblicher Art Umsatzsteuer sowie ggf. Gewerbesteuer- oder Körperschaftsteuer zu entrichten. Eine Rückstellung ist für die Steuern zu bilden, die bis zum Jahresablauf wirtschaftlich oder rechtlich entstanden sind. Die Höhe richtet sich nach der zu erwartenden Abschlusszahlung abzüglich bereits geleisteter Vorauszahlungen. Steuerrückstellungen sind auch zu bilden, soweit nach einer Betriebsprüfung mit Nachzahlungen zu rechnen ist.

Im zweiten Fall hat die Gemeinde aufgrund ungewisser Rückzahlungsverpflichtung von Steuern eine Rückstellung zu bilden (vgl. Art. 62 Abs. 2 Nr. 2 GO). Beispiel hierfür ist die Überzahlung bei der Gewerbesteuer und die damit einhergehende Rückzahlungsverpflichtung durch die Gemeinde.

5.5 Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften usw. sowie für anhängige Gerichts- und Widerspruchsverfahren

Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährverträgen und verwandten Rechtsgeschäften machen Rückstellungen erforderlich, wenn die Gemeinde voraussichtlich in Anspruch genommen wird und der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist.

Es kommt also auf zwei Voraussetzungen an:

Zum einen muss die Inanspruchnahme wahrscheinlich sein. Es sind konkrete Anhaltspunkte erforderlich, die eine Verpflichtung der Gemeinde begründen. Vage Annahmen sind dagegen nicht als Begründung für die Rückstellung heranzuziehen.

Des Weiteren muss der zu leistende Betrag nicht geringfügig sein. So muss für eine Klage gegen einen Beitragsbescheid (ohne Auswirkungen auf Dritte), der eine Beitragsschuld von unter 1.000 € festsetzt, keine Rückstellung gebildet werden. Die Grenze der Geringfügigkeit ist von der Gemeinde selbst festzulegen. Auch hier empfiehlt es sich, dass eine solche Grenze bereits in der örtlichen Bewertungsrichtlinie aufgenommen wird.

Bei Verpflichtungen aufgrund von der Gemeinde abgegebener Bürgschaften, Gewährleistungen und andere verwandte Rechtsgeschäften (wie z. B. Patronatserklärungen) ist eine Rückstellung erst zu bilden, wenn die konkrete Inanspruchnahme droht. Es ist demnach noch keine Rückstellung geboten, wenn die Gemeinde für einen Sportverein anlässlich des Baus eines neuen Vereins-

heims eine Bürgschaft abgibt. Erst wenn es wahrscheinlich ist, dass die Gemeinde aufgrund der Bürgschaft in Anspruch genommen wird – z. B. wenn der Sportverein zahlungsunfähig wird –, muss eine Rückstellung gebildet werden.

Für Prozesse ist eine Rückstellung dann zu bilden, wenn das Verfahren am Bilanzstichtag bereits anhängig ist. Hierbei sind sämtliche Aufwendungen der Prozessvorbereitung und -führung (Kosten für Gericht, Anwälte, Zeugen, Gutachten, Fahrten etc.) bei der Rückstellung zu berücksichtigen. Bei Passivprozessen (Gemeinde ist Beklagte) sind auch die wahrscheinlichen Schadensersatzverpflichtungen und Bußgelder einzubeziehen.

Das Gleiche gilt auch für Widersprüche, bei denen mit einer Inanspruchnahme gerechnet wird.

Beispiele hierfür sind bei Gemeinden Prozesse gegen Abgabeforderungen oder bei Landkreisen Prozesse insbesondere im Sozial- und Jugendhilfebereich. Stellungnahmen des Rechtsamtes bzw. des zuständigen Sachgebiets oder eines sachverständigen Dritten (z. B. Anwalt) sind bei der Bildung der Rückstellung zu berücksichtigen und der Bilanzdokumentation als Beleg beizufügen.

5.6 Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung

Nach Nr. 6.6.8 BewertR sind für gebotene, aber im Haushaltsjahr unterlassene Instandhaltungen Rückstellungen dann zu bilden, wenn die Arbeiten im abgelaufenen Jahr belegbar geplant waren (z. B. durch einen Instandhaltungsplan).

Die Instandhaltungen dürfen nur im Bereich der Gemeinde selbst unterlassen worden sein (z. B. für Straßensanierungsmaßnahmen, Instandsetzungsmaßnahmen im Hochbaubereich, Wartungsarbeiten an Fahrzeugen). Die Verpflichtung darf aber nicht gegenüber Dritten bestehen.

Folgende Voraussetzungen sind für die Bildung erforderlich:

- Die Instandhaltung muss im Haushaltsjahr unterlassen worden sein: Die Maßnahme war aus betrieblichen Gründen vor dem Bilanzstichtag geboten, z. B. bei Schäden oder aufgrund nicht eingehaltener Instandhaltungs- oder Sanierungspläne, und konnte im Haushaltsjahr nicht mehr durchgeführt werden. Dagegen sind Maßnahmen, mit deren Durchführung von Haus aus nicht gerechnet wurde (z. B. aus Personalmangel oder nicht verfügbarer Mittel), nicht zu berücksichtigen.
- die Instandhaltung wird im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt: Für eine Nachholung zu einem Zeitpunkt nach Ende des folgenden Haushaltsjahres darf keine Rückstellung gebildet werden. Im Gegensatz zum Handelsrecht besteht also nach der KommHV-Doppik eine Rückstellungspflicht für unterlassene Instandhaltungen, die im gesamten nächsten Haushaltsjahr nachgeholt werden.

- die einzelnen Maßnahmen müssen am Abschlusstag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein:
Es müssen also die einzelnen Maßnahmen durch einen Instandhaltungs- oder Wartungsplan konkret bestimmt sein (z. B. Straßensanierungsprogramm 2007 mit den Maßnahmen für die einzelnen Straßen). Nur dadurch ist es möglich eine Aussage zu treffen, wieso die Maßnahmen unterlassen worden sind, wie sie zu bewerten sind und zu welchem Zeitpunkt sie nachgeholt werden. Die Bewertung der Rückstellung orientiert sich an den voraussichtlichen Kosten, die bereits in der Planung beziffert sein sollten. Ansonsten sind sachgerechte Erfahrungswerte oder Angebotspreise anzusetzen. Vage Schätzungen reichen dagegen nicht aus.

Als Beispiele hierfür können Straßensanierungen, Ausbesserungsarbeiten im Hochbaubereich oder Wartungsarbeiten bei den Fahrzeugen genannt werden. Die Bildung einer Rückstellung kommt nur in Frage, wenn die Instandhaltung bereits für das Haushaltsjahr vorgesehen, aber nicht mehr möglich war. Dies ist durch Sanierungs-, Wartungs- oder Instandhaltungspläne sowie eine Stellungnahme des Fachbereichs für den Grund für das Versäumnis zu dokumentieren.

5.7 Weitere Rückstellungen für andere ungewisse, auf Gesetz, Verordnung oder vertraglicher Vereinbarung beruhende Verbindlichkeiten und Aufwendungen

Weiterhin sind Rückstellungen für andere ungewisse, auf Gesetz, Verordnung oder vertraglicher Vereinbarung beruhende Verbindlichkeiten (z. B. Rückstellungen für nicht in Anspruch genommenen Urlaub) sowie für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (z. B. bei Mietverträgen unter den Selbstkosten) zu bilden. Nach den Bestimmungen müssen solche Rückstellungen gebildet werden, wenn

- die Verpflichtungen ihre wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlusstichtag haben,
- dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlusstichtag noch nicht genau bekannt sind und
- der zu leistende Betrag oder der voraussichtliche Verlust wesentlich ist.

Es muss weiterhin wahrscheinlich sein, dass die Verbindlichkeiten oder Aufwendungen künftig entstehen und zu einer Inanspruchnahme führen.

Die Bildung sonstiger, durch Gesetz oder Verordnung vorgeschriebener Rückstellungen bleibt unberührt. Durch diese Regelung ist die Bildung weiterer Rückstellungen möglich. Eine weitere Rückstellung ist demzufolge nur zwingend zu bilden, soweit der zu leistende Betrag oder der voraussichtliche Verlust wesentlich ist. Der Gemeinde verbleibt insoweit ein Ermessensspielraum, ob die Rückstellung als wesentlich eingestuft wird. Es empfiehlt sich in diesem Zusammenhang, in der örtlichen Bewertungsrichtlinie eine interne

Wesentlichkeitsgrenze festzulegen. Ein Merkmal für die Wesentlichkeit einer sonstigen Rückstellung kann sein, dass deren Gesamthöhe den Gesamtbetrag einer zu bildenden Pflichtrückstellung übersteigt (vgl. hierzu die Argumentation bei der Rückstellung für künftige Beihilfeleistungen im Geschäftsbericht des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes 2007, S. 64). Es ist der Gemeinde freigestellt weitere Rückstellungen, die nicht als wesentlich beurteilt werden, zu bilden, soweit die Voraussetzungen hierfür vorliegen.

Beispielfälle hierfür sind:

- **Urlaubsrückstellung, Überstundenrückstellung:**
Soweit noch nicht in Anspruch genommene Urlaubstage von Mitarbeitern der Gemeinde vorhanden, kann diese Rückstellung gebildet werden. Deren Höhe bemisst sich nach der Zahl der noch nicht in Anspruch genommenen Urlaubstage und den Personalkosten pro Tag. Sind am Stichtag noch nicht genommene Überstunden oder Gleitzeitausgleiche vorhanden, kann dafür ebenfalls eine Rückstellung gebildet werden.
- **Rückstellung für Prüfungskosten:**
Hier kommen im Wesentlichen die Kosten für die überörtliche Rechnungsprüfung in Betracht.
- **Rückstellung für Rückzahlungen nach erfolgten Prüfungen (z. B. Sozialversicherungsprüfung, Lohnsteuerausßenprüfung):**
Soweit die Verpflichtung aufgrund einer Prüfung bei Erstellung der Eröffnungsbilanz bzw. des Jahresabschlusses noch nicht genau bezifferbar ist, aber eine Nachzahlung hinreichend sicher ist (z. B. nach bereits erfolgter Schlussbesprechung), kann eine Rückstellung ausgewiesen werden.
- **Rückstellungen für künftige Beihilfeleistungen an Pensionäre und Hinterbliebene:**
Bei den Mitgliedern des Versorgungsverbandes werden die Rückstellungen für künftige Beihilfeleistungen im Rahmen des Gutachtens für die Pensionsrückstellung berechnet, soweit dies die Gemeinde mit anfordert. Nach den bisherigen Erfahrungen aus den Prüfungen kann die Beihilferückstellung eine nicht unwesentliche Höhe erreichen, die auch den Betrag der Pflichtrückstellung für Altersteilzeitarbeit (zum Teil deutlich) übersteigen kann. Aufgrund dessen wird vom Bayerischen Kommunalen Prüfungsverband empfohlen, auch die Rückstellungen für künftige Beihilfeleistungen zu ermitteln und gegebenenfalls in der Vermögensrechnung abzubilden und zwar unabhängig davon, ob die Kommunen Beihilfeversicherungen zur Finanzierung der Beihilfeleistungen an die aktiven Beamten und die Versorgungsempfänger abgeschlossen haben (vgl. Geschäftsbericht 2007, S. 64).
- **Rückstellungen für Verpflichtungen aufgrund § 8 Abs. 2 EBV oder ähnlicher Verpflichtungen:**

Gemäß § 8 Abs. 2 EBV kann bei einem Eigenbetrieb ein nach fünf Jahren nicht getilgter Verlustvortrag durch Abbuchung von den Rücklagen ausgeglichen werden, wenn das die Eigenkapitalausstattung des Eigenbetriebs zulässt. Ist das nicht der Fall, so ist der Verlust aus Haushaltsmitteln der Gemeinde auszugleichen. § 14 Abs. 2 KUV enthält für Kommunalunternehmen eine inhaltsgleiche Regelung. Ähnliche Verpflichtungen können sich z. B. aufgrund der erforderlichen Übernahme von Verlusten bei einem Krankenhaus oder einer kommunalen GmbH ergeben. Soweit ein Verlustausgleich unter Angabe der zu leistenden Höhe durch den Gemeinderat bereits beschlossen worden ist, entsteht eine Verbindlichkeit aus Transferleistungen. Ist dagegen die Verpflichtung dem Grunde bzw. der Höhe nach noch nicht sicher (z. B. nach den Abschlussprüfungsberichten des Eigenbetriebs lässt dessen Eigenkapitalausstattung eine Abbuchung von den Rücklagen nicht mehr zu, es liegt aber noch kein Beschluss für einen Verlustausgleich durch die Gemeinde vor), so ist eine Rückstellung in Höhe des voraussichtlich zu leistenden Verlustausgleichs zu bilden.