



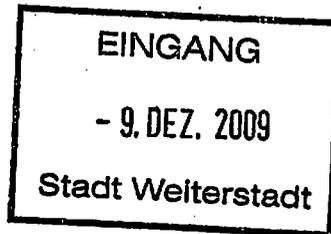
Weiterstadt

Der Landrat des Landkreises Darmstadt-Dieburg  
Postfach 1220, 64802 Dieburg

Vorab per Telefax

Magistrate der Städte  
und Gemeindevorstände  
der Gemeinden  
des Landkreises Darmstadt-Dieburg

**z. Hd. der Bürgermeisterin/des Bürgermeisters**



**Kommunalaufsicht**

Kreishaus Dieburg  
Albinstraße 23

Telefon: 06071 / 881-0  
Telefon-Durchwahl: 881-1246

Fax: 06071 / 881-1251  
E-Mail: [kommunalaufsicht@ladadi.de](mailto:kommunalaufsicht@ladadi.de)  
Internet: <http://www.ladadi.de>

Ihr Zeichen/Schreiben vom

Mein Zeichen

Sachbearbeiter

Datum

III/1 051 901-10  
00 pa

Herr Paul

8. Dezember 2009

## Bildung und Inanspruchnahme von Rückstellungen

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Nachgang zu meiner Rundverfügung vom 17.11.2008 - die Rückstellungen gemäß § 39 Abs. 1 Nr. 7 GemHVO-Doppik betreffend - mache ich in Absprache mit dem Hessischen Ministerium des Innern und für Sport sowie dem Regierungspräsidium Darmstadt ergänzend und zur Vermeidung von Missverständnissen auf Folgendes aufmerksam:

- Nach dem Wortlaut des § 39 GemHVO-Doppik dürfen Rückstellungen nur für ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen, aber nicht für zu erwartende Ertragsverluste gebildet werden. Folglich ist die Bildung von Rückstellungen für ungewisse wirtschaftliche Risiken in Form von Ertragsverlusten - etwa aufgrund von Einbrüchen des Steueraufkommens oder von Minderzuweisungen im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs - nicht zulässig.
- Eine Rückstellung darf erst dann gebildet werden, wenn der Schuldner (hier die Kommune) ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme zu rechnen hat. Die bloße Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit (z.B. durch eine vage mündliche Ankündigung) reicht zur Bildung einer Rückstellung nicht aus (vgl. auch Nr. 1 der VV zu § 39 GemHVO-Doppik). Außerdem muss die wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag bzw. vor dem jeweiligen Haushaltsjahr, in dem die Rückstellung dann in Anspruch genommen werden soll, liegen.

Postanschrift:

Landrat des Landkreises  
Darmstadt-Dieburg  
Postfach 12 20, 64802 Dieburg

Dienstgebäude/Hausadresse:

Albinstraße 23  
Dieburg

Stadt- u. Kreissparkasse Darmstadt  
(BLZ 508 501 50) 549 096

Sparkasse Dieburg  
(BLZ 508 528 51) 33 200 114

Landesbank Hessen-Thüringen  
(BLZ 500 500 00) 5093 403 003

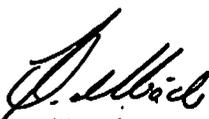
Postbank Frankfurt/Main  
(BLZ 500 100 60) 115 44-809

- Rückstellungen, die für wirtschaftlich verursachte höhere Kreis- und Schulumlagezahlungen (rechtmäßig) gebildet und innerhalb des zulässigen Zeitraums nicht in Anspruch genommen wurden, sind aufzulösen, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist. Dies ist regelmäßig spätestens zum Ende des zweiten auf den maßgeblichen wirtschaftlichen Verursachungszeitpunkt folgenden Haushaltsjahres der Fall. So sind beispielsweise aufgrund von hohen Steuererträgen im Jahr 2007 gebildete Rückstellungen spätestens im Rahmen des Jahresabschlusses 2009 aufzulösen, sie dürfen 2010 nicht mehr in Anspruch genommen werden.

Ich bitte um besondere Beachtung. Bei einem Verstoß gegen die vorgenannten Vorgaben, der im Jahr der Inanspruchnahme der Rückstellung in der Regel eine (teilweise deutliche) Verbesserung beim ordentlichen Ergebnis bewirkt, behalte ich mir aufsichtsbehördliche Maßnahmen ausdrücklich vor. Insbesondere in den Fällen, in denen durch eine rechtswidrige Verfahrensweise die Aufstellung eines Haushalts-sicherungskonzepts „umgangen“ wird, muss mit der Rückgabe von genehmigungspflichtigen Haushaltssatzungen zur Überarbeitung und bei genehmigungsfreien Haushaltssatzungen mit einer Beanstandung nach § 138 HGO gerechnet werden.

Für Rückfragen zu dieser Thematik steht Ihnen der/die für Ihre Kommune in Haushaltsangelegenheiten zuständige Mitarbeiter/in der hiesigen Kommunalaufsichtsbehörde zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen  
Im Auftrag

  
Schnellbacher

# Hessischer Städte- und Gemeindebund e.v.

## Verband der kreisangehörigen Städte und Gemeinden



EINGANG

Hessischer Städte- und Gemeindebund · Postfach 1351-63165 Mühlheim/Main

21. Nov. 2008

Gemeindevorstand der Gemeinde  
Herr Bürgermeister Speckhardt  
Darmstädter Str. 8  
64405 Fischbachtal

Gemeinde Fischbachtal

Dezernat 1

Referent(in) Herr Dr. Rauber  
Unser Zeichen 1-Dr.R.

Telefon 06108/6001-0

Telefax 06108/600157

E-Mail: hsgb@hsgb.de

Durchwahl 6001- 78

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom 17.11.2008

Datum 20.11.2008

### Rückstellungen nach § 39 Abs. 1 Nr. 7 1. Fall GemHVO-Doppik

Sehr geehrte Damen und Herren,  
sehr geehrter Herr Bürgermeister Speckhardt,

zu Ihrer Anfrage ist auszuführen, dass die anzuwendenden Rechtsgrundlagen insoweit noch keine abschließende Beantwortung zulassen. Dies vorweggeschickt, nehmen wir zu Ihren Fragen und dem Schreiben der Kommunalaufsichtsbehörde wie folgt Stellung:

Nach § 39 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 GemHVO-Doppik sind Rückstellungen u. a. für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs zu bilden. Nach § 114s Abs. 2 Nr. 1 HGO sind die in der Bilanz auszuweisenden Rückstellungen Bestandteile des Jahresabschlusses, der gem. § 114s Abs. 9 HGO vom Gemeindevorstand innerhalb von vier Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres aufgestellt sein „soll“, d. h. in der Regel aufgestellt sein muss.

Ziff. 9 VV zu § 39 GemHVO-Doppik führt insoweit aus, dass Rückstellungen im Zusammenhang mit dem Finanzausgleich zu bilden sind, „wenn hohe Steuererträge“ des laufenden Jahres aufgrund der Systematik des Finanzausgleichs in späteren Jahren zu höheren Umlagezahlungen führen. Gemeint sind also Fälle, in denen die Gemeinde im laufenden Jahr hohe Steuereinnahmen erzielt, die jedoch aufgrund § 12 Abs. 4 FAG erst für das Folgejahr zu höheren Umlagezahlungen führen.

Aus diesen Vorgaben ist zu folgern, dass nach Auffassung des Gesetz- und Erlassgebers solche Rückstellungen dem Grunde nach nicht ausnahmslos zu bilden sind, sondern nur bei „ungewöhnlich“ hohen Erträgen zwingend erforderlich werden. Welche Erträge „ungewöhnlich“ im Rechtssinne hoch sind, ist in den einschlägigen Bestimmungen der GemHVO-Doppik und den Verwaltungsvorschriften dazu nicht eindeutig geregelt. Das Hessische Ministerium des Innern und für Sport sieht eine Rückstellungsbildung nur für den Fall „außergewöhnlicher“ Ereignisse für zwingend. Das bedeutet u. E., dass die Gemeinde insoweit einen gewissen, für



die Aufsichtsbehörde nur eingeschränkt rechtlich überprüfbar Beurteilungsspielraum, ob und wie hoch die Rückstellung gebildet wird.

Wie die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs ihrer Höhe nach zu bilden sind, ist in der GemHVO-Doppik und der hierzu ergangenen Verwaltungsvorschriften nicht näher geregelt. In der Abschlussdokumentation der Projektkommunen der Transferebene Hessen (erschienen 2005 im Haufe Verlag) heißt es insoweit lediglich, dass es zur periodengerechten Darstellung der Kreisumlage „sinnvoll“ sei, Rückstellungen zu bilden, da der Zahlbetrag der Kreisumlage nach dem Steueraufkommen der Vorjahre berechnet wird (und zwar nach dem des ersten Halbjahres des Vorjahres und dem des zweiten Halbjahres des Vorjahres, § 12 Abs. 4 FAG). Nach der Abschlussdokumentation (S. 245) soll die Rückstellung gebildet werden aus der Differenz der „entsprechenden Halbjahresbeträge und der Hälfte der doppelt errechneten Umlage auf Basis der Steuereinnahmen des betreffenden Jahres“. Dieses zunächst angedachte Verfahren, wie es in der Abschlussdokumentation beschrieben wird, hat sich aber als in Zeiten steigender Steuereinnahmen wohl als fehleranfällig erwiesen.

Vielmehr kann u. E. wie folgt vorgegangen werden:

Weil sich die Kreis- und Schulumlage aus dem Steueraufkommen des zweiten Halbjahres des Vorjahres und des ersten Halbjahres des Vorjahres berechnet, bestehen zwischen dem Steueraufkommen eines Wirtschaftsjahres und der Umlageverpflichtung an den Landkreis keine direkten zeitlichen Zusammenhänge. Um den für die Kreis- und Schulumlage zu bestreitenden finanziellen Aufwand verursachungsgerecht zuzuordnen, müsste beispielsweise im Zuge des Jahresabschlusses 2007 eine Rückstellung über die sich rechnerisch ergebenden Umlageverpflichtungen aus dem Steueraufkommen des letzten Halbjahres des Vorjahres (2. Halbjahr 2006) und aus dem ersten Halbjahr des laufenden Jahres (1. Halbjahr 2007) erfolgen, aus denen sich die Kreisumlagebelastung in 2008 berechnet. Da der Jahresabschluss das Haushaltsjahr als Kalenderjahr (§ 114a Abs. 4 HGO) abschließt, wären ggfls. zudem die sich rechnerisch ergebenden Umlageverpflichtung aus dem Steueraufkommen des zweiten Halbjahres des laufenden, also durch den Jahresabschluss abzuschließenden Kalenderjahres 2007 einzubeziehen, die erst im Kalenderjahr 2009 als Kreisumlagebelastungen zu verspüren sind.

In Bezug auf die Höhe der Rückstellung ist weiter fraglich, ob bei der Bemessung der Rückstellung nicht nur die Verbindlichkeiten in Gestalt der höheren Umlageverpflichtung, sondern auch die damit zusammenhängenden steuerkraftabhängigen geringeren Erträge aus den Finanzzuweisungen mit zu berücksichtigen sind. Gegen eine solche Saldierung könnte das in § 40 Nr. 3 Satz 2 letzter Halbsatz GemHVO-Doppik verankerte so genannte Realisationsprinzip sprechen. Nach der genannten Vorschrift sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Dies konkretisieren die Verwaltungsvorschriften (Ziff. 3 VV zu § 40 GemHVO-Doppik) allerdings dahin, dass Gewinne im Jahresabschluss nur in der Höhe ausgewiesen werden dürfen, in der ein rechtlicher Anspruch besteht und durchsetzbar ist. Der Anspruch einer Gemeinde auf Finanzzuweisungen im Rahmen des Finanzausgleichs ergibt sich in Hessen aus Art. 137 Abs. 5 HV (vgl. VG Gießen, HSGZ 2008, S. 227, 234 f.) i. V. m. den diese verfassungsrechtliche Vorgaben konkretisierenden Vorschriften des FAG. Deren Festsetzung nach § 13 Abs. 1 FAG folgt gesetzlich genau vorgegebenen Berechnungsschritten, sodass ein rechtlicher Anspruch besteht, durchsetzbar und zumindest seiner Höhe nach näherungsweise berechenbar ist. Bei dieser näherungsweise Berechnung gilt der Grundsatz, dass vorsichtig zu bewerten ist (§ 40 Nr. 3 Satz 1 GemHVO-Doppik).

Dass die Schlüsselzuweisungen für kreisangehörige Gemeinden mit Forderungen auf Kreisumlage wirtschaftlich zusammenhängen, bestätigt auch die Vorschrift des § 14 FAG, der ei-



nerseits bestimmt, dass die Schlüsselzuweisungen für kreisangehörige Gemeinden den Landkreisen überwiesen werden, die diese unverzüglich weiterzuleiten haben, aber mit Forderungen auf rückständige Kreisumlage aufrechnen dürfen. In der Praxis werden daher Schlüsselzuweisungen und Kreisumlageforderungen in aller Regel verrechnet. Die beschriebene Saldierung von Verbindlichkeit und Forderung im Zusammenhang mit der Bildung von Rückstellungen für Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs ist damit gesetzeskonform.

Da die für die Berechnung von Schlüsselzuweisungen und Kreisumlagegrundlagen erforderlichen Daten im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses (vier Monate nach Ende des Haushaltsjahres, § 114s Abs. 9 HGO) noch nicht vorliegen, sollte die Rückstellung nach den jeweils letzt verfügbaren Daten näherungsweise berechnet werden.

In der Hoffnung, Ihnen mit dieser Auskunft gedient zu haben, verbleiben wir

mit freundlichen Grüßen

*Dr. Rauber*

Dr. Rauber

DER LANDRAT  
DES LANDKREISES  
DARMSTADT-DIEBURG



**Kommunalaufsicht**

Der Landrat des Landkreises Darmstadt-Dieburg  
Postfach 1220, 64802 Dieburg

Kreishaus Dieburg  
Albinstraße 23

Per Telefax

Telefon: (06071) 881-0  
Telefon-Durchwahl 881-1247

Magistrate der Städte und  
Gemeindevorstände der Gemeinden  
des Landkreises Darmstadt-Dieburg.

Telefax: (06071) 881-1251  
E-Mail: kommunalaufsicht@ladad.de  
Internet: http://www.ladad.de

z. Hd. der Bürgermeisterin/des Bürgermeisters

Ihr Zeichen/Schreiben vom	Mein Zeichen	Sachbearbeiterin	Datum
	III/1 051 901-10 00 sb-me	Frau Schnellbacher	17.11.2008

Haushaltswirtschaft mit doppelter Buchführung;  
hier: Rückstellungen

Sehr geehrte Damen und Herren,

aus aktuellem Anlass weise ich darauf hin, dass gem. § 39 Gemeindehaushaltsverordnung Doppik (GemHVO-Doppik) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen zu bilden sind. Hierzu zählen u. a. ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen (vgl. § 39 Abs. 1 Nr. 7 GemHVO-Doppik). Dies ist dann der Fall, wenn hohe Steuererträge des laufenden Jahres aufgrund der Systematik des kommunalen Finanzausgleichs in späteren Jahren zu höheren Kreis- und Schulumlagezahlungen führen werden. Damit wird im Übrigen vermieden, dass es im Nachlauf der Festsetzung der Kreis- und der Schulumlage zu Finanzierungsproblemen bei der betroffenen Kommune kommt.

Ich mache ausdrücklich darauf aufmerksam, dass die Aufsichtsbehörde diese Thematik in ihre Prüfung der kommunalen Haushaltspläne einzubeziehen hat. Unterlässt eine Kommune die Bildung von vorgeschriebenen Rückstellungen, kann dies in besonders gelagerten Einzelfällen dazu führen, dass genehmigungspflichtige Haushaltssatzungen zur Überarbeitung zurückgegeben bzw. nicht genehmigungspflichtige Haushaltssatzungen gem. § 138 HGO beanstandet werden.

Mit freundlichen Grüßen  
Im Auftrag

Schnellbacher

Postanschrift:

Landrat des Landkreises  
Darmstadt-Dieburg  
Postfach 12 20, 64802 Dieburg

Dienstgebäude/Hausadresse:

Albinstraße 23  
Dieburg

Stadt- u. Kreissparkasse Darmstadt  
(BLZ 508 501 80) 849 096

Sparkasse Dieburg  
(BLZ 508 626 51) 33 200 114

Landesbank Hessen-Thüringen  
(BLZ 500 500 00) 8093 400 000

Postbank Frankfurt/Main  
(BLZ 500 100 60) 115 44-609