



Rückstellungen

Teil 1:

Einführung

1. Allgemeines

Mit der Einführung der Kommunalen Doppik sind in den Gemeinden erstmals Rückstellungen in der Eröffnungsbilanz und danach in jedem Jahresabschluss zu bilden. Vergleichbare Positionen sind der Kameralistik weitgehend fremd gewesen.

Eine Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen besteht gemäß § 36 Abs. 1 S. 1 GemHVO für ungewisse Verbindlichkeiten und bestimmte Aufwendungen, die bereits vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht wurden, die aber erst nach dem Bilanzstichtag zu Auszahlungen führen.

§ 36 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 10 GemHVO regelt, für welche Zwecke Rückstellungen zu bilden sind. Die von den Gemeinden zu bildenden Rückstellungen betreffen:

1. Pensionsverpflichtungen,
2. Beihilfeverpflichtungen,
3. Ehrensoldverpflichtungen,
4. Altersteilzeitarbeit und ähnliche Maßnahmen,
5. unterlassene Instandhaltung,
6. Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien,
7. Sanierung von Altlasten,
8. Verbindlichkeiten aufgrund von Steuerschuldverhältnissen,
9. drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren,
10. sonstige Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach noch nicht genau bekannt sind.

Dieser Katalog enthält weit überwiegend Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Die einzige Ausnahme hierzu ist die Rückstellung für unterlassene Instandhaltung gemäß Nr. 5.

Über die in diesem Katalog einzeln aufgeführten Rückstellungen hinaus dürfen keine weiteren Rückstellungen gebildet werden. Ansatzwahlrechte, wie sie § 249 Abs. 1 Satz

3 und Abs. 2 HGB enthalten sind, sieht die GemHVO nicht vor.

2. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten beruhen auf einer Außenverpflichtung; es besteht ein rechtlicher oder faktischer Leistungszwang gegenüber einem Dritten.

Die rechtliche Verpflichtung kann sich sowohl aus dem Zivilrecht als auch aus dem öffentlichen Recht ergeben. Im Falle einer zivilrechtlichen Verpflichtung muss die Person des Gläubigers nicht bekannt sein, die Verpflichtung muss auch nicht einklagbar sein. Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen können unmittelbar auf dem Gesetz, auf einem Verwaltungsakt oder einem Gerichtsurteil beruhen. Betroffen sind u.a. die Rückstellungen für Altlastensanierung.

Faktische Verpflichtungen sind nicht einklagbare Leistungsverpflichtungen, denen sich die Gemeinde aus tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann. Es muss sich dabei um Leistungen handeln, die die Gemeinde als Schuld empfindet und auch ohne Rechtspflicht erfüllt.

Eine ungewisse Verbindlichkeit muss dem Grunde nach zwar nicht mit Sicherheit, jedoch mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit be- oder entstehen (hinreichende Konkretisierung). Es müssen mehr Gründe für als gegen das Entstehen einer Verbindlichkeit und einer Inanspruchnahme sprechen.

3. Aufwandsrückstellungen

Mit Aufwandsrückstellungen werden bestimmte künftige Aufwen-

dungen bereits im Haushaltsjahr gewinnmindernd berücksichtigt; sie beruhen aber nicht auf einer Außenverpflichtung. Soweit sie passivierungspflichtig sind, liegen unechte Schulden vor.

Im Gegensatz zum Handelsrecht lässt die Kommunale Doppik die Bildung von Aufwandsrückstellungen gemäß § 36 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 GemHVO lediglich für bestimmte unterlassene Instandhaltungen zu.

4. Zeitpunkt der Rückstellungsbildung

Rückstellungen sind zu bilden, wenn die Gründe verwirklicht sind, an die die Rückstellungsbildung knüpft. Danach sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dann zu bilden, wenn eine sicher oder wahrscheinlich be- oder entstehende Verpflichtung gegenüber einem Dritten am Bilanzstichtag rechtlich oder wirtschaftlich verursacht war und mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist.

Rückstellungen können laufend unterjährig gebucht werden, es reicht jedoch auch aus, wenn diese im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses eingebucht werden. Rückstellungen sind im Rahmen der Inventur mit zu erfassen.

5. Nachholung unterlassener Rückstellungen

Eine Rückstellung ist zu unterlassen, wenn sie zu einem früheren Bilanzstichtag zu bilden gewesen wäre und die Gemeinde bereits zu diesem Bilanzstichtag Kenntnis davon hatte, dass die Rückstellung zu bilden gewesen wäre.

Erlangt die Gemeinde hingegen erst in einem späteren Haushaltsjahr Kenntnis von dem Rückstellungserfordernis, so müssen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zwingend im letzten noch nicht festgestellten Jahresabschluss gewinnmindernd nachgeholt werden.

Heinz Deisenroth
Mittelrheinische Treuhand GmbH