



PA S 2/III-5-5

Saarbrücken, 13.04.2010

**Die Bildung von
Pensionsrückstellungen für Beamte
in den Kommunen des Landes**

Beratende Äußerung
gegenüber dem Landtag und der Landesregierung gemäß
§ 88 Abs. 2 Landeshaushaltsordnung (LHO)

Inhalt

Kurzfassung

1. Einleitung

2. Die Einführung der kaufmännischen Rechnungslegung für die Kommunen im Saarland

2.1 Allgemeines

2.2 Rechtsgrundlagen

2.3 Empfehlungen der Innenministerkonferenz

2.4 Empfehlungen von Mindeststandards für die Doppik durch den Bund-Länder Arbeitskreis KLR/Doppik

2.5 Reformdiskussion im Saarland

2.6 Kommunalrechtliche Regelung im Saarland für Pensionsrückstellungen für Beamte

3. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Pensionsrückstellungen für Beamte

3.1 Das BFH-Urteil vom 5. April 2006

3.2 Das BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008

4. Auswirkungen der geänderten BFH-Rechtsprechung

4.1 Auswirkungen für die Praxis

4.2 Allgemeine Anwendung der BFH-Entscheidung

4.3 Auswirkungen für die Kommunen des Landes

4.4 Bewertung des Rechnungshofes

5. Regelungen in anderen Bundesländern

- 5.1 Allgemein
- 5.2 Sachsen-Anhalt 2006
- 5.3 Bayern 2006
- 5.4 Schleswig-Holstein 2006
- 5.5 Sachsen 2007
- 5.6 Mecklenburg-Vorpommern 2007
- 5.7 Brandenburg 2007
- 5.8 Thüringen 2008
- 5.9 Baden-Württemberg 2009
- 5.10 Übersicht über die Regelungen der Pensionsrückstellungen für Beamte im neuen Haushaltsrecht der Länder
- 5.11 Ergebnis
- 5.12 Bewertung des Rechnungshofes

6. Neuregelung des Haushaltsgrundsätzegesetzes 2009

- 6.1 Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz (HGrGMoG)
- 6.2 Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens
- 6.3 Standards für die staatliche Doppik
- 6.4 Wertung des Rechnungshofes

7. Finanzielle Wirkungen der Bilanzierungsregeln

7.1 Höhe der Pensionsrückstellungen

7.2 Höhe des Eigenkapitals

7.3 Höhe des Jahresergebnisses

7.4 Bonität der Kommunen

8. Empfehlungen des Rechnungshofes

9. Stellungnahmen zu dem Entwurf der Beratenden Äußerung

10. Bewertung der Stellungnahme des MIE durch den Rechnungshof

Kurzfassung

Die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte in den Kommunen des Landes

Das Innenministerium ist der Auffassung, dass die saarländischen Kommunen in ihren Bilanzen Rückstellungen für die Pensionen von Beamten zu bilden haben. Nach Berechnung der Ruhegehaltskasse des Saarlandes betragen diese Pensionsrückstellungen rund 870 Mio. €.

Der Rechnungshof empfiehlt dem Landtag und der Landesregierung, in den Bilanzen der saarländischen Kommunen keine Pensionsrückstellungen für Beamte zu bilden. Wegen der Mitgliedschaft der Kommunen in der Ruhegehaltskasse war zum Bilanzstichtag nicht mit einer Inanspruchnahme aus den Pensionszusagen zu rechnen. Eine Rückstellungspflicht war nicht gegeben. Diese Auffassung steht in Übereinstimmung mit der neueren Rechtsentwicklung, wie sie durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geprägt wurde.

Der Rechnungshof hält es für sachgerecht, wenn die Kommunen Rückstellungen für die Umlagezahlungen bilden, die ihnen nach Beendigung des Dienstverhältnisses für pensionierte Beamte entstehen. Diese neu zu bildenden Rückstellungen für Versorgungsumlagen werden deutlich niedriger sein als die entfallenden Pensionsrückstellungen für Beamte. Sie betragen zwischen 35 Prozent und 40 Prozent der Pensionsrückstellungen. Dies ergibt einen Betrag von unter 350 Mio. €.

Der Rechnungshof weist darauf hin, dass die ohnehin schwierige Finanzsituation der Kommunen durch die Bildung zu hoher Rückstellungen für Beamte zusätzlich erheblich verschärft wird.

1. Allgemein

Die noch in den 1990er-Jahren einheitliche kamerale Rechnungslegung der öffentlichen Haushalte in Deutschland ist nicht mehr vorhanden. Der Reformprozess im Haushaltsrecht hat in den letzten Jahren zu einer Ausbreitung der kaufmännischen Rechnungslegung auch für die Kernhaushalte geführt.

Die kaufmännische Rechnungslegung wurde im Saarland durch das Artikelgesetz über das Neue Kommunale Rechnungswesen vom 12. Juli 2006 eingeführt. Die Umstellung auf die doppelte Buchführung hat zum 1. Januar 2007, zum 1. Januar 2008, zum 1. Januar 2009 oder zum 1. Januar 2010 zu erfolgen.

Das Saarland hat für seine kommunalrechtlichen Regelungen zur Bewertung von Pensionsrückstellungen eine Handelsgesetzbuch-konforme Lösung gewählt. Die meisten Länder haben die Frage der Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte nicht in den Reformgesetzen selbst, sondern untergesetzlich durch Verordnungen und Durchführungsregelungen bestimmt. Hierbei sind weitreichende Unterschiede in den Bilanzierungsregeln festzustellen. Die außergewöhnliche Spannbreite reicht von

der Nichtbilanzierung bis zu einem Bilanzierungswert, der deutlich über dem steuerlichen Teilwertkonzept liegt.

Das saarländische kommunale Haushaltsrecht hat für die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte keine spezifische gesetzliche Regelung getroffen. Anzuwenden sind daher die allgemeinen Bewertungsvorschriften des § 96 Abs. 2 KSVG, wonach Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der voraussichtlich notwendig ist. Die Bewertung ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) vorzunehmen, soweit dieses Gesetz oder eine aufgrund dieses Gesetzes erlassene Rechtsverordnung nichts Anderes vorsieht. Nach Feststellung des Rechnungshofes ist eine abweichende Regelung nicht getroffen worden. Damit gelten die GoB rechtsverbindlich auch für das kommunale Rechnungswesen des Landes.

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sind teilweise gesetzlich bestimmt, insbesondere durch das Handelsgesetzbuch (HGB) und die Abgabenordnung. Die GoB sind zudem von der Rechtsprechung, der Verwaltung und der Praxis geprägt. Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der sich ständig fortentwickelt.

2. Rechtsentwicklung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteilen vom 5. April 2006 und 8. Oktober 2008 entschieden, dass für eine Pensionszusage eine Pensionsrückstellung nicht gebildet werden kann, wenn der versorgungsverpflichtete Arbeitgeber Mitglied einer Versorgungskasse ist und die Versorgungsleistungen von dieser Versorgungskasse im sog. Umlageverfahren erbracht werden. Die Verpflichtung des Dienstherrn, seinen Beamten künftig Versorgungsleistungen zu erbringen, sei eine ungewisse Verbindlichkeit i. S. des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB. Für eine solche Verbindlichkeit dürfe eine Rückstellung nur dann gebildet werden, wenn aus Sicht des Bilanzstichtags eine Inanspruchnahme des Verpflichteten wahrscheinlich sei. Die Rückstellungsbildung scheitere daran, dass dem Dienstherrn keine Inanspruchnahme aus der Versorgungsverpflichtung drohe. Damit fehle es bei ihm an einer Vermögensbelastung, die durch die Rückstellung abgebildet werden müsste.

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben am 12. September 2006 beschlossen, die BFH-Entscheidung vom 5. April 2006 im Bundessteuerblatt Teil II zu veröffentlichen und somit allgemein anzuwenden.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat festgestellt, dass die Entscheidungen des BFH im Einklang mit den Grundsätzen für die Bildung von Rückstellungen stehen. Es ist der entgegenstehenden Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) nicht gefolgt.

Durch die Neuregelung des Haushaltsgrundsätzegesetzes (HGrG) in 2009 wurde geregelt, dass die staatliche Doppik den genannten Vorschriften des HGB und den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung folgt. Das Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens hat festgelegt, dass die Bildung einer Rückstellung voraussetzt, dass die Verbindlichkeit bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sein muss. Es ist deshalb folgerichtig, dass die

Standards die Pensionsverpflichtungen gegenüber einem mit der Abwicklung der betrieblichen Altersversorgung betrauten Rechtsträger als mittelbar einordnen. Diese mittelbaren Pensionsverpflichtungen werden nicht ausgewiesen. Die neuen Standards staatlicher Doppik gelten für den Bund und die Länder ab 1. Januar 2010.

3. Auffassung des Innenministeriums

Die vom BFH vertretene Auffassung zur Bilanzierung von Pensionsrückstellungen sei zum Steuerrecht ergangen und auf das kommunale Haushaltsrecht nicht übertragbar, da mit den jeweiligen Bilanzierungsregeln unterschiedliche Ziele verfolgt würden.

Von Anfang an sei eines der Ziele der Reform des kommunalen Haushaltsrechts die Vermittlung eines vollständigen Bildes über die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune gewesen. Der Leittext der Innenministerkonferenz für eine „doppische“ Gemeindehaushaltsverordnung enthalte die Bestimmung, dass Rückstellungen für die „Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Grundsätzen“ zu bilden seien. Damit würden die Rechtsansprüche der Beamten, die sich nach dem Beamtenversorgungsrecht ergeben, bilanziert, ohne Berücksichtigung der Tatsache, ob die Kommune Mitglied in einer Versorgungskasse sei und dann das wirtschaftliche Risiko anders beurteilt werden könne. Auch die Gesetzesbegründung zu dem Gesetz über das Neue Kommunale Rechnungswesen im Saarland mache sich diese Zielsetzung zu eigen.

Die beamtenrechtlichen Grundsätze seien – was die Versorgungsansprüche betreffe – im Beamtenversorgungsgesetz geregelt. Der Dienstherr bleibe gegenüber seinen Beamten stets verpflichtet, und zwar in dem Umfang, der sich aus dem Beamtenversorgungsgesetz ergebe. Die Kommune könne ihre Versorgungsverpflichtungen nicht auf Dritte (z. B. Versorgungskassen) übertragen.

Die Versorgungsverpflichtung der Kommune gegenüber ihren Beamten bleibe von der Einschaltung einer umlagefinanzierten Versorgungskasse unberührt. Die Höhe der Versorgungsverpflichtungen werde durch die Umlagezahlungen der Kommune nicht gemindert.

Durch die Bildung der Pensionsrückstellungen nach dem Teilwertverfahren würden die o.g. Ansprüche entsprechend der rechtlichen Verursachung abgebildet. Die Kommune werde dabei auch in jedem Jahr von den Versorgungsberechtigten bei wirtschaftlicher Betrachtung in Anspruch genommen; dass nicht sie selbst unmittelbar, sondern die Versorgungskasse die Pensionsleistungen auszahle, sei hierbei unerheblich. Es entstehe für die Kommunen keine Doppelbelastung.

4. Empfehlungen des Rechnungshofes

4.1

Der Rechnungshof empfiehlt dem Landtag und der Landesregierung, in den Bilanzen der saarländischen Kommunen keine Pensionsrückstellungen für Beamte zu bilden. Die in den Eröffnungsbilanzen ausgewiesenen Pensionsrückstellungen sind nach

Auffassung des Rechnungshofes unzulässig, da eine wirtschaftliche Belastung der Kommunen nicht vorhanden ist. Wegen ihrer Mitgliedschaft in der Ruhegehaltskasse des Saarlandes war zum Bilanzstichtag nicht mit einer Inanspruchnahme aus den Pensionszusagen zu rechnen. Eine Rückstellungspflicht war nicht gegeben.

Diese Auffassung steht in Übereinstimmung mit der neueren Rechtsentwicklung, wie sie durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geprägt wurde. Danach ist bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen bei Beamten, deren Trägerkörperschaft Mitglied einer Versorgungskasse ist, zu verneinen, da es an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt. Das saarländische Kommunalrecht hat diese handelsrechtliche Regelung übernommen. Durch die Bestimmung des § 96 Abs. 2 KSVG, nach der Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der voraussichtlich notwendig ist, i. V. m. § 32 Abs. 3 KommHVO, nach der Rückstellungen nur in der Höhe des Betrags anzusetzen sind, in der die Gemeinde mit einer Inanspruchnahme rechnet, ist die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte in den kommunalen Bilanzen nicht gerechtfertigt.

Nach Berechnung der RZVK betragen zum 31. Dezember 2008 die Pensionsrückstellungen der Kommunen im Saarland 870 Mio. €.

Durch die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte in den kommunalen Abschlüssen werden der Eigenkapitalausweis erheblich verschlechtert und die Jahresergebnisse durch Zuführungen zur Erhöhung von Pensionsrückstellungen belastet. Die Bonität der Kommunen kann dadurch verringert werden. Zudem wird die Konsolidierung des Jahresabschlusses des Kernhaushalts der Kommune und der Abschlüsse der ausgegliederten kommunalen Eigenbetriebe, Unternehmen in Gesellschaftsform und sonstiger von ihr beherrschter Einrichtungen zu einem Gesamtabschluss erschwert, da die kommunalen Betriebe gewerblicher Art in ihren Steuerbilanzen keine Pensionsrückstellungen für Beamte bilden dürfen.

4.2

Die Ruhegehaltskasse des Saarlandes, bei der die saarländischen Kommunen Pflichtmitglieder sind, sollte dagegen für ihre Mitglieder und für den eigenen Bereich Pensionsrückstellungen für Beamte bilden. Auf das im Jahr 2009 verabschiedete Reformmodell von Baden-Württemberg wird verwiesen. Die noch aufzubringenden Mittel für die Pensionsrückstellungen sollten unter Berücksichtigung des bereits angesammelten Vermögens im Jahresabschluss gesondert ausgewiesen werden. Es wird zudem angeregt, bei einer verbesserten Finanzlage der saarländischen Kommunen das Umlageverfahren schrittweise durch eine Teil-Kapitaldeckung zu ergänzen, wie es auch bei der Zusatzversorgungskasse des Saarlandes geschieht.

4.3

Rückstellungen sollten die Kommunen allerdings für diejenigen Verpflichtungen bilden, die zumindest wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag begründet wurden und für die sie tatsächlich nach dem Bilanzstichtag mit überwiegender Wahrscheinlichkeit selbst eintreten müssen. Da die Finanzierung der Ruhegehaltskasse durch Umlagen auf Aktiven- und Versorgungsbezüge erfolgt, bestehen in Zeiten des Leistungs-

bezuges der pensionierten Beamten und ihrer Hinterbliebenen weitere Zahlungsverpflichtungen der Kommunen. Der Rechnungshof hält es deshalb für sachgerecht, wenn sie Rückstellungen für die Umlagezahlungen bilden, die ihnen nach Beendigung des Dienstverhältnisses für pensionierte Beamte entstehen (sog. Münchner Ansatz). Diese zukünftigen Leistungen wären als Rückstellung für Versorgungsumlagen zu passivieren.

Diese neu zu bildenden Rückstellungen für Versorgungsumlagen werden deutlich niedriger sein als die entfallenden Pensionsrückstellungen für Beamte. Nach Angaben der Ruhegehaltskasse des Saarlandes betragen die Rückstellungen für Versorgungsumlagen nach dem Münchner Ansatz zwischen 35 Prozent und 40 Prozent der Pensionsrückstellungen nach dem Teilwertkonzept. Dies ist ein Betrag zwischen 305 Mio. € bis 348 Mio. €.

1 Einleitung

In seiner Prüfung der Wirtschaftsführung der Landesmedienanstalt Saarland (LMS) hatte der Rechnungshof (RH) auch die Rückstellungen für Beamte geprüft, die die Anstalt in ihrer Eröffnungsbilanz zum 1.1.2003 gebildet hatte. Die LMS war durch das Saarländische Mediengesetz (SMG)¹ verpflichtet, ab dem Jahr 2003 die Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung, auch Doppik² genannt, anzuwenden.

Die diesbezügliche Bestimmung des § 61 Abs. 5 SMG lautet:

„Die LMS erstellt vor Beginn eines jeden Wirtschaftsjahres einen Wirtschaftsplan. Die LMS wendet die Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung an; sie stellt eine Gewinn- und Verlustrechnung auf und lässt den entsprechend den Bilanzvorschriften für große Aktiengesellschaften aufzustellenden Jahresabschluss von einem Abschluss-Prüfer prüfen. Das Nähere regelt eine Finanzordnung. Die LMS erstellt eine mehrjährige Finanzplanung und kann im Rahmen der Finanzplanung Rücklagen bilden.“

Der RH hat gemäß § 61 Abs. 8 Satz 2 SMG die Landesregierung, den Landtag und die Organe der LMS über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung zur Bildung von Pensionsrückstellungen bei der LMS in seinem Jahresbericht 2008 unterrichtet.³

Er ist hierbei zu folgender zusammenfassender Bewertung gelangt:

„Die in der Eröffnungsbilanz gebildeten Pensionsrückstellungen in Höhe von 604.774 € sind nach Auffassung des RH unzulässig, da eine wirtschaftliche Belastung der Anstalt nicht vorhanden war. Wegen der Mitgliedschaft der LMS in einer Versorgungskasse war zum Bilanzstichtag nicht mit einer Inanspruchnahme aus den Pensionszusagen zu rechnen. Eine Rückstellungspflicht nach § 249 Abs. 1 HGB war nicht gegeben.“

Die bei der Prüfung der LMS getroffenen Feststellungen des RH zur Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte können über die Anstalt hinaus auch für andere staatliche Bereiche, in denen die doppelte Rechnungslegung eingeführt wurde, von Bedeutung sein. Dazu zählen insbesondere die Kommunen des Landes.

Der RH nimmt deshalb in einer beratenden Äußerung gegenüber dem Landtag und der Landesregierung zur Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte in den Kommunen des Landes Stellung.

¹ Saarländisches Mediengesetz (SMG) i.d.F. der Bekanntmachung vom 27. Februar 2002 (Amtsbl. 2002 S. 498 ff, S. 754), zuletzt geändert durch Gesetz Nr. 1616 vom 25. April 2007 (Amtsbl. 2007 S. 1062).

² Diese Abkürzung steht für die **DOPPELte** Buchführung **IN** **K**onten.

³ Textziffer 32, S. 125-130.

Vor der Zuleitung an Landtag und Landesregierung wurden mit Schreiben vom 22.10.2009 dem Ministerium für Inneres und Sport, dem Ministerium der Finanzen (MdF), dem Saarländischen Städte- und Gemeindetag (SSGT), dem Landkreistag Saarland (LKT) sowie der Ruhegehalts- und Zusatzversorgungskasse des Saarlandes (RZVK) Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem Entwurf der Beratenden Äußerung gegeben.

2 Die Einführung der kaufmännischen Rechnungslegung für die Kommunen im Saarland

2.1 Allgemeines

Die Kameralistik und die Doppik stellen zwei grundsätzlich verschiedene Möglichkeiten zur Gestaltung des staatlichen Rechnungswesens dar. Die Kameralistik ist ein vor allem zahlungsorientiertes Rechnungswesen, während im Zentrum der staatlichen Doppik der aufwands- und ertragsorientierte Ergebnisplan steht. Die staatliche Doppik überträgt das kaufmännische Rechnungswesen auf die staatlichen Haushalte.

Die noch in den 1990er-Jahren einheitliche kamerale Rechnungslegung der öffentlichen Haushalte in Deutschland ist nicht mehr vorhanden. Der Reformprozess im Haushaltsrecht hat in den letzten Jahren zu einer Ausbreitung der kaufmännischen Rechnungslegung auch für die Kernhaushalte geführt.

Am weitesten ist die Doppik im Bereich der Kommunen vorgedrungen. Die meisten Länder haben mittlerweile entsprechende Reformgesetze für die kommunale Haushaltsführung verabschiedet. Die Kommunen haben teilweise ein Wahlrecht zwischen erweiterter Kameralistik und doppelter Buchführung, teilweise findet ein kompletter Umstieg auf die Doppik statt.⁴

Das Land Hessen ist Vorreiter für die Einführung der kaufmännischen Rechnungslegung in den Landeshaushalten. Die Länder Bremen, Hamburg und Nordrhein-Westfalen sind bisher gefolgt. Der Bund und die Mehrzahl der Länder wenden allerdings weiterhin das kamerale Haushalts- und Rechnungswesen an.⁵

2.2 Rechtsgrundlagen

Die Rechtsgrundlagen des Haushaltsrechts ergeben sich aus dem Grundgesetz (GG), den Länderverfassungen, dem Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG), dem Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft, den Haushaltsordnungen von Bund und Ländern, den jährlichen Haushaltsgesetzen und aus zahlreichen Verwaltungsvorschriften.⁶

Von besonderer Bedeutung für das Haushaltsrecht der Länder ist der in Art. 109 GG verankerte Grundsatz der Haushaltsautonomie von Bund und Ländern. Um die Rechtseinheitlichkeit des Haushaltswesens von Bund und Ländern in den tragenden Grundzügen auf Dauer zu sichern und eine Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte herzustellen, wurde allerdings durch Art. 109 Abs. 3 GG die Ermächtigung be-

⁴ Aprill, Rainer, Anforderungen für eine Neuordnung des Haushalts- und Rechnungswesens des Bundes, Die öffentliche Verwaltung, März 2008, Heft 5, S. 184-189.

⁵ Aprill, S. 184 und 186.

⁶ Siehe hierzu: Bericht des Bund-Länder-Arbeitskreises „Aufstellung, Bewirtschaftung und Rechnungslegung bei Haushalten auf doppischer oder erweiterter kameraler Basis und bei produktorientierten Haushalten“ vom 19. März 2009, S. 19.

gründet, gemeinsame Grundlagen des Haushaltsrechts für Bund und Länder zu schaffen.⁷

Die Bestimmung in Art. 109 Absatz 3 GG lautet:

"Durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, können für Bund und Länder gemeinsam geltende Grundsätze für das Haushaltsrecht, für eine konjunkturgerechte Haushaltswirtschaft und für eine mehrjährige Finanzplanung aufgestellt werden."

Adressaten der Grundsatzgesetze nach Art. 109 Abs. 3 GG sind die Exekutive in Bund und Ländern sowie die Einrichtungen mittelbarer Staatsverwaltung. Gleichermaßen gelten die Grundsätze für Gemeinden als Teil der Haushaltswirtschaft der Länder.⁸

Für das Haushaltsrecht des Bundes und der Länder gelten die gemeinsamen Grundsätze des HGrG. Die rechtliche Grundlage für die Einführung der kaufmännischen Rechnungslegung wurde durch Novellierung des HGrG⁹ im Jahr 1997 geschaffen. Die neu eingeführte Regelung lautet:

*„ § 33a
Buchführung und Bilanzierung nach
den Grundsätzen des Handelsgesetzbuches*

Die Buchführung kann zusätzlich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches erfolgen. Die §§ 33 bis 41 bleiben unberührt.“

Durch diese neue Bestimmung wurde zwar die zwingende Verpflichtung, das Haushalts- und Rechnungswesen kameral zu gestalten, beibehalten. Dem Bund und den Ländern wurde allerdings auch ermöglicht, die Doppik als zusätzliche Rechnungslegung in ihrem Haushaltsrecht zuzulassen. Als Referenzmodell für die kaufmännische Rechnungslegung sind die Grundsätze des Handelsgesetzbuches verbindlich festgelegt worden.

2.3 Empfehlungen der Innenministerkonferenz

Die Innenministerkonferenz hatte 1994 den Kommunen die Bereitschaft der Länder zugesichert, sie bei ihren Reformvorhaben zu unterstützen. 1998 beauftragten die Innenminister einen Unterausschuss, Musterentwürfe für die notwendigen Neuregelungen zu entwerfen. Diese mündeten schließlich in Leittexte, die die Innenministerkonferenz in 2003¹⁰ billigte.

⁷ Hauser, in: Heuer/Engels/Eibelshäuser, Kommentar zum Haushaltsrecht des Bundes und der Länder, RN 31 zu Art. 109 GG.

⁸ Hauser, in: Heuer/Engels/Eibelshäuser, a.a.O., RN 32 zu Art. 109 GG.

⁹ Gesetz zur Fortentwicklung des Haushaltsrechts von Bund und Ländern (Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz) vom 22. Dezember 1997, BGBl 1997 I S. 3251.

¹⁰ Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder, Sammlung der zur Veröffentlichung freigegebenen Beschlüsse der 173. Sitzung am 21. November 2003 in Jena.

Durch die Reform des Gemeindehaushaltsrechts soll das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen von der bislang zahlungsorientierten Darstellungsform auf eine ressourcenorientierte Darstellung umgestellt werden. Zudem soll die Steuerung der Kommunalverwaltungen statt durch die herkömmliche Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen (Inputsteuerung) durch die Vorgabe von Zielen für die kommunalen Dienstleistungen (Outputsteuerung) ermöglicht werden.¹¹

Der Leittext für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen¹² enthält folgende Grundlagen:¹³

- Der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen werden durch die Erfassung von Aufwendungen und Erträgen anstatt von Ausgaben und Einnahmen vollständig dargestellt.
- Es besteht ein Drei-Komponenten-Rechnungssystem aus Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz.
- Eine Konsolidierung der Jahresabschlüsse für den Kernhaushalt der Gemeinde und der Abschlüsse der ausgegliederten kommunalen Eigenbetriebe, Unternehmen in Gesellschaftsform und sonstiger von der Gemeinde beherrschter Einrichtungen zu einem Gesamtabschluss ist vorgesehen.

Der Leittext für eine doppische Gemeindehaushaltsverordnung regelt für die Pensionsrückstellungen für Beamte Folgendes:

„§ 41 Rückstellungen

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

- 1. die Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen,
...“*

„§ 43 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden gilt Folgendes:

...

- 3. Es ist wirklichkeitsgetreu zu bewerten. Vorhersehbare Risiken und (Wert-)Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind; Risiken und (Wert-)Verluste, für deren Verwirklichung im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse der öffentlichen Haushaltswirtschaft nur eine geringe Wahrscheinlichkeit spricht, bleiben außer Betracht.“*

¹¹ Innenministerkonferenz, Beschlussniederschrift, S. 2.

¹² Innenministerkonferenz, Anlage 2 (neu) zum IMK-Beschluss vom 21. November 2003, erarbeitet vom Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ des AK III und verabschiedet am 17./18. Juni 2003.

¹³ Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen, Handreichung für Kommunen, 2. Aufl., 2006.

„§ 44

Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden

...

(4) Rückstellungen für beamtenrechtliche Pensionsverpflichtungen sind zum Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren anzusetzen; dabei ist der Rechnungszinsfuß zu Grunde zu legen, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für Pensionsrückstellungen maßgebend ist.“

In den Erläuterungen zum Leittext heißt es zur Bildung von Rückstellungen:¹⁴

„Es soll grundsätzlich gelten, dass die Länder die Verbindlichkeiten und Aufwendungen, für die die Bildung von Rückstellungen zugelassen werden soll, selbst bestimmen können.“

2.4 Empfehlungen von Mindeststandards für die Doppik durch den Bund-Länder Arbeitskreis KLR/Doppik

Für die Einführung der staatlichen Doppik, insbesondere für die Vermögens-, Erfolgs- und Finanzrechnungen, sind konkrete Standards unverzichtbar. Einen ersten Orientierungsrahmen für bundeseinheitliche Standards stellen die vom Bund-Länder Arbeitskreis KLR/Doppik in den Jahren 2004 bis 2006 erarbeiteten „Mindeststandards Doppik“ dar.¹⁵

Die Mindeststandards enthalten für die Bildung von Pensionen für Beamte folgende Regelungen:

„1.4.1.14 Rückstellungen

1.4.1.14.1 Grundsätzliche Anmerkungen zu Rückstellungen

Es wird für sachgerecht gehalten, lediglich die handelsrechtlichen Pflichtrückstellungen zu bilanzieren, § 249 Abs. 1 Sätze 1 und 2 HGB. Die bestehenden Wahlrechte werden einheitlich nicht ausgeübt. Damit wird der Auffassung des IDW gefolgt.¹⁶

1.4.1.14.2 Pensionsrückstellungen

Zu Ansatz und Bewertung der Pensionsverpflichtungen werden die Empfehlungen des IDW¹⁷ übernommen. Danach sind Pensionsrückstellungen für pensionierte und aktive Beamte und Andere (z.B. Abgeordnete) zu bilden. Die Bewertung erfolgt mit dem versicherungsmathematischen Barwert des bis zum Bilanzstichtag erworbenen Versorgungsanspruchs. Die steuerlichen Vorschriften werden übernommen.

¹⁴ Innenministerkonferenz, Anlage 2 (neu) zum IMK-Beschluss vom 21. November 2003, S. 25.

¹⁵ Bundesministerium der Finanzen, Handbuch zur Standard-KLR, Auszug Mindeststandards für die Doppik, Stand: Dezember 2005, Anhang 3, www.verwaltungsvorschriften-im-internet.de/bsvwwvbund_21042008_MHRO10690.htm -.

¹⁶ IDW ERS ÖFA 1, TZ 41-46.

¹⁷ IDW ERS ÖFA 1, TZ 42 – 44 i.V.m. IDW HFA 1/1997.

Es wird ausdrücklich abgelehnt, Art. 28 Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) analog anzuwenden und damit lediglich solche Pensionsverpflichtungen in der Bilanz zu passivieren, deren Ansprüche nach einem besonders bestimmten Stichtag erworben wurden und alle bis zu diesem Zeitpunkt bestehenden Verpflichtungen lediglich im Anhang der Bilanz darzustellen.

Der Ausweis im Anhang hätte zur Folge, dass das Eigenkapital zwar zunächst weniger stark gemindert wäre. Der vermeintliche Vorteil des geringer belasteten Eigenkapitals in der Eröffnungsbilanz wirkt sich in den Jahresabschlüssen der folgenden Jahre stark ergebnismindernd aus, da die aufgrund der Pensionsverpflichtungen zu zahlenden Renten in voller Höhe als Aufwand gebucht werden müssen. Dem steht bei einer in der Bilanz passivierten Rückstellung ein Ertrag aus der Auflösung der Rückstellungen gegenüber.

1.4.1.14.4 Beihilfen für Pensionäre

Zu den Pflichtrückstellungen gehören ebenfalls die Beihilfeverpflichtungen für Pensionäre.“

2.5 Reformdiskussion im Saarland

Der Saarländische Städte- und Gemeindetag und der Landkreistag Saarland haben die bundesweiten Bestrebungen nach einem neuen Haushaltsrecht unterstützt und hierbei im Saarland ein einheitliches kommunales Haushaltsrecht auf doppischer Grundlage gefordert. Das Ministerium für Inneres, Familie, Frauen und Sport hat in 2005 gemeinsam mit den beiden kommunalen Spitzenverbänden das Projekt „Neues kommunales Rechnungswesen“ begonnen. Das Projekt wurde von PricewaterhouseCoopers Saarbrücken (PwC) betreut. Im Rahmen des Projekts wurden die für die Umsetzung der Haushaltsrechtsreform notwendigen Regelungstexte erarbeitet.¹⁸

Die Vorgabe der Projektlaufzeit von zehn Monaten wird im Schlussbericht als ehrgeiziges Zeitziel gewertet, da andere Landesprojekte zur kommunalen Doppik eine deutlich höhere Laufzeit aufwiesen.¹⁹

Der für die Frage der Rückstellungen zuständige Arbeitskreis 2.1 (Aufnahme und Bewertung der Immobilien, langfristige Passiva) hatte sich vor allem mit der Frage der Bewertung der Pensionsrückstellungen für Beamte beschäftigt. Er untersuchte, ob auf Basis der Satzung der Ruhegehaltskasse des Saarlandes das Teilwertkonzept (wie im Leittext der Innenministerkonferenz) oder der Münchner Ansatz zur Anwendung kommen sollte.²⁰

Bei dem Münchner Ansatz wird konzeptionell davon ausgegangen, dass die eigentliche Verpflichtung der Kommune nicht in den Pensionszahlungen, sondern in den Umlagen an die Versorgungskasse besteht. Wird die Höhe der von der einzelnen Kommune zu zahlenden Umlage anhand der Zahl der aktiven Beamten sowie der

¹⁸ PricewaterhouseCoopers (PwC) Saarbrücken, Saarländisches Gemeinschaftsprojekt Neues kommunales Rechnungswesen, Schlussbericht, Saarbrücken, Februar 2006, Vorwort der Ministerin.

¹⁹ PwC Schlussbericht, Kapitel 1, S. 7.

²⁰ PwC Schlussbericht Kapitel 16, S. 3.

derzeitigen Pensionäre ermittelt, kommt der Münchner Ansatz zu einem nennenswerten Bewertungsunterschied im Vergleich zum Teilwertkonzept.²¹

Der Arbeitskreis gelangte dabei mehrheitlich zu der Auffassung, dass der Münchner Ansatz zur Erfassung der wirtschaftlichen Zahlungsverpflichtungen der Kommunen gegenüber ihren Beamten den Besonderheiten des Umlagesystems wesentlich besser Rechnung trage als eine volle Rückstellungsbildung mit zusätzlicher aufwandswirksamer Erfassung der Umlagebeiträge. Die Kombination zweier Finanzierungsverfahren, nämlich Kapitaldeckungsverfahren (Rückstellungsbildung mit Teilwertverfahren) und Umlagefinanzierung, führe in der Anwartschaftsphase zu einer wirtschaftlich nicht gerechtfertigten systematischen Doppelbelastung der Kommunen und in der Rentenphase zur Entstehung wirtschaftlich ebenfalls nicht gerechtfertigter systematischer Entlastung.²²

Im Lenkungsausschuss hat das zuständige Ministerium für Inneres, Familien, Frauen und Sport erklärt, dass das Saarland im Hinblick auf den Münchner Ansatz keinen Alleingang machen werde. Dementsprechend solle zunächst auf überregionaler Ebene eine weitere Diskussion des Münchner Ansatzes erfolgen; so lange bleibe das Teilwertkonzept Bestand des Entwurfs des § 33 Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO).²³

2.6 Kommunalrechtliche Regelung im Saarland für Pensionsrückstellungen für Beamte

Die kaufmännische Rechnungslegung wurde im Saarland durch das Artikelgesetz über das Neue Kommunale Rechnungswesen im Saarland vom 12. Juli 2006²⁴ eingeführt. Die Umstellung auf die doppelte Buchführung hat zum 1. Januar 2007, zum 1. Januar 2008, zum 1. Januar 2009 oder zum 1. Januar 2010 zu erfolgen.²⁵

Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen für Beamte werden im Gesetz keine spezifischen Regelungen getroffen. Anzuwenden sind daher die allgemeinen Bewertungsvorschriften. Diese lauten:

„Die Gemeinde hat zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Buchführung nach den Regeln der doppelten Buchführung für Gemeinden eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für Gemeinden aufzustellen.“ (§ 2 Abs. 1 Satz 1 NKRK)

„Für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt:

...

1. Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag, Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert und Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der voraussichtlich notwendig ist.

²¹ PwC Schlussbericht Kapitel 16, S. 13.

²² PwC Schlussbericht Kapitel 16, S. 15.

²³ PwC Schlussbericht Kapitel 16, S. 4.

²⁴ Amtsblatt des Saarlandes vom 14. September 2006, S. 1614-1624, geändert durch Artikel 1 und 2 des Gesetzes vom 14. Mai 2008, Amtsbl. S. 1166.

²⁵ Art. 1 Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (KomRWesG SL) § 1 Abs. 1 und 2.

Die Bewertung ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung vorzunehmen, soweit dieses Gesetz oder eine aufgrund dieses Gesetzes erlassene Rechtsverordnung nichts Anderes vorsehen.“ (§ 96 Abs. 2 KSVG)

Grundlegend für die Bewertung sind damit die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Hierzu heißt es in der Begründung des Regierungsentwurfs:²⁶

„Da das Handelsrecht für das neue Gemeindehaushaltsrecht das „Referenzmodell“ darstellt, werden für die Eröffnungsbilanz die (kaufmännischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu Grunde gelegt, soweit nicht die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens Abweichungen davon erforderlich machen oder diese ergänzen.

Im kaufmännischen Rechnungswesen haben sich im Laufe der Zeit bestimmte Regeln und Grundsätze entwickelt, die als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) von der Rechtsprechung, Verwaltung und Praxis geprägt wurden. Die GoB sind teilweise gesetzlich bestimmt, insbesondere durch das Handelsgesetzbuch und die Abgabenordnung. Wesentliche GoB finden sich in den §§ 238 ff. HGB, insbesondere §§ 246-251 HGB (Ansatzvorschriften) und §§ 252-256 HGB (Bewertungsvorschriften), sowie §§ 145, 146 AO. Es handelt sich dabei um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der sich ständig fortentwickelt. Die GoB umfassen den gesamten Bereich der kaufmännischen Rechnungslegung. Dazu gehört nicht nur die Führung der Bücher, sondern auch der Jahresabschluss mit Bilanzierung und Bewertung und die Inventur.

Die GoB gelten rechtsverbindlich und rechtsformunabhängig für alle Kaufleute und liegen künftig auch dem kommunalen Rechnungswesen zu Grunde, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist. Soweit die GoB in den Vorschriften des Kommunal selbstverwaltungsgesetzes und der Gemeindehaushaltsverordnung nicht konkretisiert werden, gelten sie sinngemäß wie im privatrechtlichen Bereich.“

Die Kommunalhaushaltsverordnung des Saarlandes²⁷ orientiert sich an den §§ 41, 43 und 44 des Leittextes der Innenministerkonferenz. Abweichungen von den GoB sind nicht erkennbar.

„§ 32 Rückstellungen

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

1. Pensionsverpflichtungen aufgrund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen,

...

²⁶ Gesetzesentwurf der Regierung des Saarlandes, Gesetz über das Neue Kommunale Rechnungswesen im Saarland, Landtag des Saarlandes, Drucksache 13/953 vom 14.06.2006, S. 32.

²⁷ Kommunalhaushaltsverordnung (KommHVO) vom 10. Oktober 2006, Amtsbl. S. 1842-1861, zuletzt geändert durch die Verordnung vom 4. Juni 2009, Amtsbl. S. 962.

(3) Rückstellungen sind nur in der Höhe des Betrags anzusetzen, in der die Gemeinde mit einer Inanspruchnahme rechnet.

(4) Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen sind zum Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren anzusetzen; dabei ist der Rechnungszinsfuß zu Grunde zu legen, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für Pensionsrückstellungen maßgebend ist.“

Die Verwaltungsvorschriften zum Kommunalhaushaltsrecht²⁸ enthalten keine Regelungen zu den Rückstellungen.

Daraus folgt, dass im saarländischen Kommunalrecht für die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte die GoB uneingeschränkt gelten.

²⁸ Verwaltungsvorschriften zu haushaltsrechtlichen Bestimmungen des Kommunalselfstverwaltungsgesetzes (KSVG) und der Kommunalhaushaltsverordnung (KommHVO) (VV Kommunalhaushaltsrecht) vom 6. November 2006, Amtsbl. 2006, S. 2105.

3. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Pensionsrückstellungen für Beamte

3.1 Das BFH-Urteil vom 5. April 2006

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 5. April 2006²⁹ entschieden, dass Pensionsverpflichtungen jedenfalls dann nicht den Gewinn des Betriebs gewerblicher Art mindern, soweit die Trägerschaft Mitglied einer Versorgungskasse ist und spätere Versorgungsleistungen an die Beamten nach den am Bilanzstichtag bestehenden Erkenntnissen voraussichtlich von dieser Versorgungskasse erbracht werden.

Im Rechtsstreit ging es um die Frage, ob ein Betrieb gewerblicher Art, dessen Trägerkörperschaft Mitglied in einer Versorgungskasse ist, Rückstellungen für Versorgungsverpflichtungen bilden darf.

Der Kläger, ein Landkreis, unterhielt im Streitjahr 1994 einen Eigenbetrieb. Darin beschäftigte er mehrere Beamte. Der Kläger ist Mitglied einer Versorgungskasse, nach deren Satzung er Anspruch auf Ausgleich seiner Versorgungslasten hat. Rechte und Pflichten werden nur zwischen der Kasse und den einzelnen Mitgliedern begründet. Die Kasse übernimmt alle Versorgungsleistungen, die das Mitglied für seine Bediensteten nach beamtenrechtlichen Vorschriften oder nach einer entsprechenden dienstvertraglichen Regelung erbringen muss. Die Kasse stellt die Versorgungsleistungen fest und zahlt sie unmittelbar an den Versorgungsberechtigten aus; die Bescheide über die erstmalige Festsetzung von Versorgungsleistungen werden jedoch von dem jeweiligen Mitglied erstellt und dem Versorgungsberechtigten bekannt gegeben. Die Kasse erhebt gegenüber ihren Mitgliedern eine Umlage, deren Höhe sich nach den umlagepflichtigen Bezügen der Bediensteten richtet.

Der Kläger zog in der Gewinnermittlung für den Eigenbetrieb die an die Kasse gezahlten und auf den Eigenbetrieb entfallenen Umlagen als Betriebsausgaben ab. Eine Rückstellung für die Versorgungsverpflichtung bildete der Kläger in der Bilanz des Eigenbetriebs zunächst nicht. Auf dieser Basis erging ein Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Im Jahr 1997 beantragte der Kläger beim Finanzamt die Zustimmung zu einer Bilanzänderung. Er wollte für alle noch nicht festsetzungsverjährten Zeiträume ab 1991 für die im Eigenbetrieb beschäftigten Beamten Pensionsrückstellungen bilden. Dem entsprach das Finanzamt nicht.

Der BFH teilte diese Auffassung des Finanzamts. Die Verpflichtung des Klägers, seinen Beamten künftig Versorgungsleistungen zu erbringen, sei eine ungewisse Verbindlichkeit i. S. des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB. Für eine solche Verbindlichkeit dürfe eine Rückstellung nur dann gebildet werden, wenn aus Sicht des Bilanzstichtags eine Inanspruchnahme des Verpflichteten wahrscheinlich sei. Die Rückstellungsbildung scheitere daran, dass dem Kläger keine Inanspruchnahme aus der Versorgungsverpflichtung drohe. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts obliege die Erfüllung der Versorgungsverpflichtung allein der Kasse. Der Kläger habe zwar die Bescheide über die erstmalige Festsetzung von Versorgungsleistungen zu erstellen und bekannt zu geben. Unter diesen Umständen könne eine Inanspruchnahme des

²⁹ BFH I R 46/04, DB 2006, S. 1529 - 1531.

Klägers allenfalls dann als wahrscheinlich angesehen werden, wenn der Kläger am hier maßgeblichen Bilanzstichtag hätte befürchten müssen, dass die Kasse zahlungsunfähig sein oder werden könne. Das sei aber nach den Feststellungen des Finanzgerichts nicht der Fall gewesen. Damit fehle es beim Kläger an einer Vermögensbelastung, die durch die Rückstellung abgebildet werden müsste.³⁰

Zu einer abweichenden Beurteilung führe auch nicht der Umstand, dass die Kasse gegenüber den versorgungsberechtigten Beamten keine unmittelbare eigene Verpflichtung übernehme, sondern nach ihrer Satzung ausschließlich Rechte und Pflichten gegenüber ihren Mitgliedern begründe. Denn diese rechtliche Vorgabe ändere nichts daran, dass tatsächlich der Kläger nicht mit einer Inanspruchnahme aus der Versorgungsverpflichtung habe rechnen müssen, solange die Kasse die vorgeesehenen Leistungen erbringe. Allein darauf komme es jedoch im Zusammenhang mit der Bildung einer Pensionsrückstellung an.

Der Streitfall erfordere keine abschließende Auseinandersetzung mit der Frage, ob der Kläger im Verhältnis zu der Kasse einen Nachschuss leisten oder in anderer Weise für die Versorgungsverpflichtung einstehen müsste, wenn die Kasse selbst mangels ausreichender Mittel die den Versorgungsberechtigten geschuldeten Zahlungen nicht vollständig erbringen könnte. Denn eine derartige Einstandspflicht würde lediglich eine mittelbare Versorgungsverpflichtung begründen, die nicht dem Geltungsbereich des § 6a EStG unterliege. Für eine solche Verpflichtung bestehe handelsrechtlich ein Passivierungswahlrecht und deshalb steuerrechtlich ein Passivierungsverbot, weshalb sie im Streitfall keine Rückstellungsbildung rechtfertigen könnte.

3.2 Das BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008

Durch das Urteil vom 8. Oktober 2008³¹ hat der BFH seine Rechtsprechung zur Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte bestätigt und gefestigt. Der BFH verweist darauf, dass sich der Bundesgesetzgeber im Zusammenhang mit der Novellierung des HGB durch Schaffung eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG)³² an ihr orientiert habe.

Der entsprechende Leitsatz lautet:

„Ist eine Anstalt öffentlichen Rechts Mitglied einer Versorgungskasse, so darf sie für Pensionsverpflichtungen gegenüber ihren Arbeitnehmern keine Rückstellung bilden, soweit die versprochenen Versorgungsleistungen nach den am Bilanzstichtag bestehenden Erkenntnissen voraussichtlich von der Versorgungskasse erbracht werden (Bestätigung des Senatsurteils vom 5. April 2006 - I R 46/04 -, BFHE 213, 326, BStBl II 2006, 688)“.

In seiner Urteilsbegründung führt der BFH hierzu u. a. Folgendes aus:

³⁰ Das Gericht verweist hier auf den Beitrag von Abel, DB 2006, S. 961, 963 ff.

³¹ BFH I R 3/06, BB 2009, S. 321 - 323.

³² Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzmodernisierungsgesetz – Bil-MoG), BT-Drucksache 16/10067, S. 39.

Nach der Rechtsprechung des Senats dürfen in der Bilanz eines Betriebs gewerblicher Art keine Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen gegenüber dort eingesetzten Beamten gebildet werden, wenn die Trägerkörperschaft zwar zur Versorgung der Beamten verpflichtet sei, die anfallenden Versorgungsleistungen aber nach den am Bilanzstichtag bestehenden Erkenntnissen voraussichtlich von einer Versorgungskasse erbracht würden (Senatsurteil vom 5. April 2006 I R 46/04, BFHE 213, 326, BStBI II 2006, 688). In einem solchen Fall fehle es nämlich daran, dass der Träger des Betriebs gewerblicher Art damit rechnen müsse, selbst aus der Versorgungsverpflichtung in Anspruch genommen zu werden; die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme sei aber auch im Anwendungsbereich des § 6a EStG Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung. Wegen der dazu angestellten Erwägungen hat der Senat auf die genannte Entscheidung verwiesen. Er halte diese Entscheidung weiterhin für zutreffend; das gelte umso mehr, nachdem sich der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der Schaffung eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) an ihr orientiere (vgl. dazu Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Bilanzrechts, BTDrucks. 16/10067, S. 39). Die dort entwickelten Grundsätze würden gleichermaßen gelten, wenn es – wie im Streitfall – um die Versorgungsverpflichtung einer Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR) gegenüber ihren Arbeitnehmern gehe.

Der Streitfall unterscheide sich nicht in entscheidungserheblicher Weise von dem Sachverhalt, der dem Urteil in BFHE 213, 326, BStBI II 2006, 688 zu Grunde liege. Vielmehr gehe es hier wie dort darum, dass der Versorgungsverpflichtete einer Versorgungskasse angehöre, die von ihren Mitgliedern geschuldete Versorgungsleistungen im Namen des jeweiligen Mitglieds leiste. Ebenso bestehe Übereinstimmung darin, dass die Versorgungskasse sich durch Umlagen ihrer Mitglieder finanziere und kein eigenes Deckungskapital aufbaue. Angesichts dessen würden die in jener Entscheidung entwickelten Regeln im Streitfall gleichermaßen gelten. Soweit der Senat in seiner früheren Rechtsprechung von anderen Grundsätzen ausgegangen sei (Senatsurteil vom 4. Oktober 1967 I 257/63, BFHE 90, 264, BStBI II 1968, 54), halte er daran nicht fest.

Im Streitfall gehe es um eine Phase, in der das Versorgungsversprechen schon in ein Rechtsverhältnis zwischen dem Versorgungsverpflichteten und der Versorgungskasse eingebunden sei; in einem solchen Fall könne zwar die Dotierung des Dritten als Betriebsausgabe abgezogen, nicht aber daneben eine Pensionsrückstellung gebildet werden. Das gelte in der hier zu beurteilenden Konstellation nicht anders als im Bereich der Unterstützungskassen (dazu BFH-Urteil vom 16. Dezember 2002 VI-II R 14/01, BFHE 201, 201, BStBI II 2003, 347).

Der hier zu beurteilende Sachverhalt unterscheide sich von demjenigen, bei dem eine Versorgungszusage durch eine Rückdeckungsversicherung abgesichert werde. Denn im Fall der Rückdeckungsversicherung stehe der konkreten Versorgungsverpflichtung ein Anspruch gegen das Versicherungsunternehmen gegenüber, aus dem heraus der zur Versorgung Verpflichtete nach dem Eintritt des Versorgungsfalls die von ihm zu erbringende Leistung abdecken könne. Dieser Anspruch sei bilanzrechtlich ein eigenständiger Vermögensgegenstand und steuerrechtlich ein selbständiges Wirtschaftsgut (Senatsurteile vom 25. Februar 2004 I R 54/02, BFHE 205, 434, BStBI II 2004, 654; vom 25. Februar 2004 I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234). Dagegen sei eine umlagefinanzierte Versorgungskasse darauf angelegt, dass das einzelne Kassenmitglied nicht (nur) seine eigenen, sondern die Versorgungsverpflichtungen aller Mit-

glieder finanziere und – damit korrespondierend – im Bedarfsfall entsprechend von den Leistungen aller Mitglieder profitiere. Eine gezahlte Umlage könne daher weder einer einzelnen Versorgungsverpflichtung noch auch nur der Gesamtheit der Verpflichtungen des zahlenden Mitglieds zugeordnet werden; sie sei vielmehr ein Beitrag zur Finanzierung der Versorgungslasten aller in der Solidargemeinschaft zusammengeschlossenen Arbeitgeber (ebenso Uttenreuther/von Puskás, Der Betrieb – DB 1996, 741, 744). Daher sei hier für den bilanziellen Ausweis eines Anspruchs einerseits und einer ihm gegenüberstehenden Versorgungsverpflichtung andererseits kein Raum. Vielmehr ähnele die Situation derjenigen, in der die Verwirklichung eines Risikos sogleich durch einen jederzeit realisierbaren Rückgriffsanspruch kompensiert werde; die für solche Sachverhalte entwickelten Grundsätze (vgl. dazu BFH-Urteil vom 3. August 1993 VIII R 37/92, BFHE 174, 31, BStBl II 1994, 444; Senatsurteil in BFH/NV 2004, 1234, 1235, m.w.N.) sprächen daher ebenfalls dafür, die Bildung einer Pensionsrückstellung für unzulässig zu erachten (ebenso Hessisches FG, Urteil vom 18. März 2004 4 K 3575/00, EFG 2004, 1246; Abel, DB 2006, 961, 964).

Aus ähnlichen Gründen gehe der Hinweis fehl, dass die Einschaltung der Versorgungskasse die Bildung einer Pensionsrückstellung deshalb nicht entbehrlich mache, weil die laufend gezahlten Umlagen der Alimentierung der gegenwärtigen Versorgungsempfänger und nicht der Abdeckung künftiger Versorgungsverpflichtungen gegenüber den noch aktiven Arbeitnehmern dienen. Denn in einem umlagegetragenen Versorgungssystem finanziere der einzelne Versorgungsverpflichtete zwar die laufenden Versorgungsleistungen aller Kassenmitglieder mit; zugleich könne er aber erwarten, dass im Gegenzug die Gesamtheit der Kassenmitglieder seine eigenen künftig fällig werdenden Verpflichtungen abdecken werde. In diesem Sinne würden jene Leistungen durch die Umlagezahlungen vorfinanziert; das zeige sich besonders deutlich an dem Beispielfall, in dem ein dem Versorgungssystem angehörender Arbeitgeber (noch) keinen fälligen Versorgungsverpflichtungen ausgesetzt sei. Da sich diese Vorfinanzierung zudem losgelöst von den Versorgungsverpflichtungen des einzelnen Arbeitgebers vollziehe, gebiete auch der Gedanke der periodengerechten Ergebnisabgrenzung keinen Vergleich zwischen jenen Verpflichtungen einerseits und den schon geleisteten Umlagezahlungen andererseits; für eine zutreffende Darstellung der Vermögenslage genüge es vielmehr, wenn die laufenden Umlagezahlungen als Aufwand ausgewiesen würden.

4. Auswirkungen der geänderten BFH-Rechtsprechung

4.1 Auswirkungen für die Praxis

Nach Auffassung von Karin Heger³³ bedeutet die Entscheidung des BFH, dass eine Rückstellung ebenso wie eine gewisse Verbindlichkeit eine wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen voraussetzt.³⁴ Hieran mangle es, wenn zum Bilanzstichtag nicht mit einer Inanspruchnahme aus der Verbindlichkeit zu rechnen sei.

Werde eine Versorgungskasse eingeschaltet, seien zwar die Umlagen als Betriebsausgaben abziehbar, eine Rückstellung für die Versorgungsverbindlichkeiten dürfe daneben aber nicht gebildet werden, und zwar auch dann nicht, wenn die Kasse gegenüber den Versorgungsempfängern rechtlich keine eigene Verpflichtung treffe. Das Kassenmitglied bleibe im Verhältnis zu seinen Arbeitnehmern und Versorgungsempfängern verpflichtet und müsste für den Fall, dass die Kasse mangels ausreichender Mittel die den Versorgungsberechtigten geschuldeten Zahlungen nicht vollständig erbringen könnte, einen Nachschuss leisten oder in anderer Weise für die Versorgungsverbindlichkeit einstehen. Eine derartige Einstandspflicht begründe aber lediglich eine mittelbare Versorgungsverbindlichkeit, die nicht dem Geltungsbereich des § 6a EStG unterliege. Für eine solche Verpflichtung bestehe handelsrechtlich ein Passivierungswahlrecht (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB) und deshalb steuerrechtlich ein Passivierungsverbot.

4.2 Allgemeine Anwendung der BFH-Entscheidung

In einem finanzgerichtlichen Verfahren ergangene und rechtskräftig gewordene Entscheidungen binden nur die am Rechtsstreit Beteiligten und ihre Rechtsnachfolger (§ 110 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung). Durch eine Veröffentlichung von Urteilen bzw. Beschlüssen des Bundesfinanzhofs im Bundessteuerblatt Teil II werden aber die Finanzämter angewiesen, diese Entscheidungen auch in vergleichbaren Fällen anzuwenden.³⁵

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben am 12.09.2006 beschlossen, die BFH-Entscheidung vom 05. April 2006 im Bundessteuerblatt Teil II zu veröffentlichen und somit allgemein anzuwenden.³⁶

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat hierzu folgenden Hinweis³⁷ erlassen:

³³ Die Autorin ist Richterin am BFH.

³⁴ Heger, Karin, Anmerkung zu: BFH 1. Senat, Urteil vom 5. April 2006 – IR 46/04, juris PraxisReport vom 28. August 2006.

³⁵ http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_05/nn_94/DE/Aktuelles/BFH__Entscheidungen/001__2,templateId=raw,property=publicationFile.pdf.

³⁶ Bundesfinanzhof 1. Senat, Urteil vom 5. April 2006 I R 46/04, Pensionsrückstellung bei Betrieb gewerblicher Art – Bilanzänderung wegen nicht berücksichtigter Rückstellungsbildung für Beihilfeleistungen, Bundessteuerblatt vom 18. Oktober 2006 Teil II, S. 688-691.

³⁷ H 6a (3) EStH 2007 i.d.F. vom 1. März 2008.

„Externe Versorgungsträger

Werden die künftigen Pensionsleistungen aus einer Versorgungszusage voraussichtlich von einem externen Versorgungsträger (z.B. Versorgungskasse) erbracht, scheidet die Bildung einer Rückstellung nach § 6a EStG aus (> BFH vom 5.4.2006 – BStBl II S. 688)“

4.3 Auswirkungen für die Kommunen des Landes

Das Ministerium für Inneres und Sport hatte den Landtag des Saarlandes bei seinen Beratungen über das Artikelgesetz über das Neue Kommunale Rechnungswesen im Saarland vom 12. Juli 2006 über das BFH-Urteil vom 5. April 2006 nicht informiert. Der Rechnungshof hat bei seiner Prüfung den Eindruck gewonnen, dass das Urteil dem Ministerium nicht bekannt war.

Mit Schreiben vom 28. Juli 2006 hat die RZVK das Ministerium über das BFH-Urteil vom 5. April 2006 informiert und gebeten, nicht zuletzt im Interesse der saarländischen Kommunen die Regelung des § 32 GemHVO zu überdenken. Unabhängig davon stelle sich die Frage, inwieweit die höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH Einfluss auf die Anwendung der Regelung des § 32 GemHVO habe. Nach dem Urteil des BFH sei die Passivierung der Pensionsverpflichtungen nicht möglich, wenn es an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehle. Somit sei die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen bereits dem Grunde nach zu verneinen. Selbst wenn man eine Rückstellung dem Grunde nach bejahen würde, wäre die Rückstellung der Höhe nach gleich Null, da die Gemeinde nicht mit einer Inanspruchnahme rechnen könne. Es liege im Wesen der Umlagegemeinschaft, dass neben der Zahlung der Umlage eine weitere Inanspruchnahme nicht drohe.

Der Rechnungshof hatte deshalb das Ministerium um eine Stellungnahme über seine Rechtsauffassung gebeten.

Das Ministerium für Inneres und Sport vertritt die Auffassung³⁸, dass die steuerrechtlichen Grundsätze des BFH-Urteils vom 5.4.2006 nicht ohne Weiteres auf das Handelsrecht – und damit auf das kommunale Haushaltsrecht, dem das Handelsrecht als Referenzmodell zugrunde liege, – übertragen werden können.

Der Versorgungsanspruch der Beamten richte sich nach dem Beamtenversorgungsgesetz unmittelbar gegen den Dienstherrn, unabhängig davon, ob dieser Mitglied einer Versorgungskasse sei. Aus Sicht des Dienstherrn handele es sich also auch bei Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse um eine Pensionsverpflichtung des Dienstherrn.

Eine Rechtsbeziehung bestehe somit zwischen der Versorgungskasse und dem Versorgungsberechtigten nicht, sondern lediglich zwischen der Kommune als Dienstherrn und der Versorgungskasse, die gegenüber dem Versorgungsberechtigten die Versorgungsbezüge auszahle. Dabei bilde die Versorgungskasse keinen Kapitalstock (aus dem sie die Versorgungsansprüche unmittelbar bedienen könnte), sondern die gezahlten Umlagen würden unmittelbar für die Zahlung der laufenden Pensionen verwendet.

³⁸ Schreiben vom 27. März 2008, Az. A 2 – 2621-02/LMS.

An die Stelle der Zahlung der Versorgungsleistungen trete die Zahlung der Umlagen an die Versorgungskasse. Dabei werde die Umlage auf die einzelnen Kommunen nicht personenbezogen entsprechend dem Anteil der zurechenbaren Versorgungsleistungen verteilt, sondern nach dem Schlüssel, der die Dienstehelommen der aktiven Beamten und die Versorgungsleistungen der einzelnen Kommunen berücksichtige. Die Form der Umlageermittlung habe jedoch keine Auswirkung auf die Rechtsbeziehung der Beteiligten oder auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Angelegenheit. Durch die Bildung der Pensionsrückstellungen nach dem Teilwertverfahren würden die o.g. Ansprüche entsprechend der wirtschaftlichen Verursachung abgebildet.

Nach Kenntnis des Ministeriums habe das BFH-Urteil auch die herrschende Meinung hinsichtlich des Handelsrechts nicht geändert. Verwiesen wurde hierzu auf den Entwurf der Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) vom 5. Dezember 2007³⁹ sowie auf den Aufsatz von Dallmann/Kessler⁴⁰. Die Autoren würden nicht ausschließen, dass der BFH u. U. von einem auf Versorgungskassen wie die Ruhegehalts- und Zusatzversorgungskasse (RZVK) nicht übertragbaren Sachverhalt ausgingen, nämlich dass die Erfüllung der Versorgungsverpflichtungen allein der Kasse obliege.

Das Ministerium hat zudem darauf hingewiesen, dass von wenigen Ausnahmen abgesehen die große Mehrzahl der Länder auch nach dem BFH-Urteil vom 5. April 2006 an der Bildung von Pensionsrückstellungen nach dem Teilwertverfahren auch bei der Einrichtung von Versorgungskassen festhalten will.

4.4 Bewertung des Rechnungshofes

Unter Beachtung der Rechtsentwicklung gelangt der RH zu folgenden Feststellungen:

Durch die Entscheidungen des BFH vom 5. April 2006 und vom 8. Oktober 2008 ist klargestellt, dass steuerlich für Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten bei Pflichtmitgliedschaft der Trägerkörperschaft in einem Versorgungsverband keine Pensionsrückstellungen gebildet werden dürfen. Dies bedeutet, dass alle Eigenbetriebe und Beteiligungsunternehmen von Gemeinden, die als Betrieb gewerblicher Art (BgA) eine Steuerbilanz erstellen, davon unmittelbar betroffen sind.

Der RH vertritt zudem die Auffassung, dass § 32 Abs. 3 KommHVO i. V. m. den Urteilen des BFH vom 5. April 2006 und 8. Oktober 2008 die Bildung von – nach dem Teilwertverfahren ermittelten – Pensionsrückstellungen bei Einschaltung einer Versorgungskasse ausschließt, weil es an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt.

³⁹ Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen (IDW ERS HFA 23), verabschiedet als Entwurf vom Hauptfachausschuss (HFA) am 5. Dezember 2007.

⁴⁰ Dallmann, Esther/Kessler, Roland, Bilanzierung und Bewertung von Pensionsrückstellungen bei Einschaltung von Versorgungskassen, Der Betrieb, Heft 37 vom 14. September 2007, S. 1989-1993.

Diese Auffassung wird wie folgt begründet:

Der BFH hat seine steuerliche Auffassung mit dem Fehlen der überwiegenden Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme der Trägerkörperschaft gem. § 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB begründet. Bei dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen bei Beamten, deren Trägerkörperschaft Mitglied einer Versorgungskasse ist, handelsrechtlich bereits dem Grunde nach zu verneinen.

Durch die Bestimmung des § 32 Abs. 3 KommHVO, nach der Rückstellungen nur in der Höhe des Betrags anzusetzen sind, in der die Gemeinde mit einer Inanspruchnahme rechnet, nimmt das saarländische Kommunalrecht Bezug auf das Handelsrecht. Nach der neueren Rechtsprechung des BFH ist die Passivierung der Pensionsverpflichtungen dann nicht möglich, wenn es an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt.

Die spezielle Berechnungsvorschrift des Absatzes 4 für die Bewertung von beamtenrechtlichen Pensionsrückstellungen, für die der Barwert nach dem Teilwertverfahren anzuwenden ist, ist folglich nur noch für eine eventuelle Angabe im Anhang des Jahresabschlusses von Bedeutung.

Eine andere Betrachtung wäre auch deshalb unbefriedigend, weil sie die Kommunen in ihrer Bilanzierung gegenüber ihren kommunalen Betrieben gewerblicher Art anders stellen würde mit der Folge, dass sie in ihren Abschlüssen neben den Umlagezahlungen auch zusätzliche Aufwendungen für die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen geltend machen würden. Für eine derartige Doppelfinanzierung der Pensionsaufwendungen der Kommunen besteht nach Auffassung des RH kein sachlich rechtfertigender Grund.

5 Regelungen in anderen Bundesländern

5.1 Allgemein

Das Saarland hat für seine kommunalrechtlichen Regelungen zur Bewertung von Pensionsrückstellungen eine HGB-konforme Lösung gewählt, die sich an Rheinland-Pfalz⁴¹ orientiert. Auch andere Länder wie Hessen und Niedersachsen hatten das Teilwertkonzept des Handels- bzw. Steuerrechts übernommen.⁴²

Die Übernahme des steuerlichen Teilwertverfahrens mit einem Rechnungszins von 6 Prozent ist allerdings nicht einheitlich erfolgt. So schreibt Nordrhein-Westfalen in § 36 Abs. 1 GemHVO einen Zinssatz von 5 Prozent vor.⁴³

Der RH hat untersucht, welche kommunalrechtlichen Regelungen in neueren Gesetzen anderer Länder zur Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte getroffen wurden.

5.2 Sachsen-Anhalt 2006

Der Landtag von Sachsen-Anhalt hat mit Artikelgesetz vom 22. März 2006⁴⁴ die Grundlagen für die Umstellung auf die doppelte Buchführung geschaffen. Welche Rückstellungen zu bilden sind, bestimmt sich nach § 103 Abs. 3 Gemeindeordnung (GO) i.V.m. § 35 Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO Doppik)⁴⁵.

Hierzu gehören die Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen, wenn die Gemeinde nicht Pflichtmitglied im Kommunalen Versorgungsverband Sachsen-Anhalt ist. Da alle Kommunen in Sachsen-Anhalt nach § 10 des Gesetzes über den kommunalen Versorgungsverband Sachsen-Anhalt⁴⁶ Pflichtmitglieder des Versorgungsverbandes sind, wenn sie versorgungsberechtigte Beamte haben, ist die Bildung von Pensionsrückstellungen für kommunale Beamte nicht möglich.

⁴¹ § 36 Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) vom 18. Mai 2006, Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Rheinland-Pfalz vom 30. Mai 2006 S. 203-223.

⁴² PwC Schlussbericht Kapitel 16, S. 12 f.

⁴³ PwC Schlussbericht Kapitel 16, S. 13.

⁴⁴ Gesetz über ein Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen für die Kommunen im Land Sachsen-Anhalt vom 22. März 2006, GVBl. LSA Nr. 10/2006, ausgegeben am 28. März 2006 S. 128 ff

⁴⁵ Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplanes der Gemeinden im Land Sachsen-Anhalt nach den Grundsätzen der Doppik (Gemeindehaushaltsverordnung Doppik – GemHVO Doppik) vom 30. März 2006, GVBl. LSA Nr. 13/2006, ausgegeben am 5. April 2006 S. 204 ff

⁴⁶ In der Fassung vom 15. November 1991, zuletzt geändert am 20. Dezember 2005, GVB. LSA 2005 S. 808.

In der GemHVO Doppik ist folgende Regelung getroffen:

*„§ 35
Rückstellungen*

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

1. die Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen, es sei denn, die Gemeinde ist Pflichtmitglied im Kommunalen Versorgungsverband Sachsen-Anhalt,

.....

Für andere Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden; Pflichtmitglieder des Kommunalen Versorgungsverbandes Sachsen-Anhalt dürfen für Pensions- und Beihilfeverpflichtungen keine Rückstellungen bilden.

....“

5.3 Bayern 2006

Ab 1. Januar 2007 wurde mit Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts⁴⁷ den Kommunen die Möglichkeit eröffnet, ihr Haushaltswesen auf der Grundlage der doppelten Buchführung zu gestalten. Bayern hat damit den Parallellauf von herkömmlicher Kameralistik und Doppik zugelassen.

Art. 76 Abs. 2 Gemeindeordnung enthält folgende Regelung zu Rückstellungen:

„Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung sind für ungewisse Verbindlichkeiten und unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung Rückstellungen zu bilden.“

In der Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, der Landkreise und der Bezirke nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik – KommHV-Doppik)⁴⁸ sind in den §§ 74 und 77 folgende Regelungen bezüglich Pensionsrückstellungen getroffen worden:

*„§ 74
Rückstellungen*

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

1. Erfüllung von Pensionsverpflichtungen auf Grund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen,

⁴⁷ Vom 8. Dezember 2006, GVBl. S. 975.

⁴⁸ Vom 5. Oktober 2007, GVBl. S. 678.

....“

§ 77

Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden

.....

(5) Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist.“

Die vom Staatsministerium des Innern erlassene Bewertungsrichtlinie⁴⁹ erlaubt es allerdings den Kommunen, aus wichtigen Gründen auf die Bildung von Pensionsrückstellungen in voller Höhe zu verzichten. In diesem Fall ist der vollständige Betrag der Pensionsrückstellungen zu erläutern und unter der Bilanz zu vermerken.

Die Bestimmung lautet:

„6.6 Wertansätze der Rückstellungen

6.6.1 Rückstellungen sind gemäß Art. 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 nach AllMBI Nr. 12/2008 565 vollziehbaren 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.

⁴⁹ Erfassung und Bewertung kommunalen Vermögens (Bewertungsrichtlinie – BewertR), Bekanntmachung des Bayerischen Staatsministeriums des Innern vom 29. September 2008 Az.: IB4-1516-35, AllMBI. Nr.12/2008, S. 558.

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 Folgejahren (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.“

5.4 Schleswig-Holstein 2006

Der Landtag hat mit Gesetz vom 14. Dezember 2006⁵⁰ die Grundlagen für die Einführung der doppischen Haushaltswirtschaft geschaffen. Durch das Reformgesetz wird das Innenministerium ermächtigt, durch Verordnung nähere Bestimmungen für eine Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung u. a. über die Bildung und Verwendung von Rückstellungen sowie deren Höhe zu treffen (§ 135 Abs. 2a Gemeindeordnung).

In der Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik⁵¹ ist für die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte Folgendes geregelt:

„§ 24 Rückstellungen

Rückstellungen sind zu bilden für

⁵⁰ Gesetz zur Änderung der Gemeindeordnung und anderer Gesetze (Doppik-Einführungsgesetz) vom 14. Dezember 2006, GVBl. Nr. 17 vom 21. Dezember 2006, S. 285.

⁵¹ Landesverordnung über die Aufstellung und Ausführung eines doppischen Haushaltsplanes der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik - GemHVO-Doppik) vom 15. August 2007, GVBl. vom 30. August 2007, S. 382.

1. Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften (Pensionsrückstellung). Zu den Rückstellungen nach Satz 1 gehören bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst. Für die Rückstellungen ist der Barwert zu ermitteln. Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von 5 % zu Grunde zu legen. Für mittelbare Pensionsverpflichtungen sind keine Rückstellungen zu bilden,

.....

Bei Unternehmen und Einrichtungen, die der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, können abweichend von Nummer 1 Satz 4 die entsprechenden steuerrechtlichen Bestimmungen angewandt werden.“

5.5 Sachsen 2007

Der Sächsische Landtag hat in seiner Sitzung vom 7. November 2007 das Gesetz über das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen⁵² beschlossen. Das Gesetz ist am 25. November 2007 in Kraft getreten.

Die Umsetzung der Regelungen für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen wird den Kommunen in einer Freiwilligkeitsphase ab dem Jahr 2008 ermöglicht. Die verpflichtende Umstellung für die Kommunen im Freistaat Sachsen auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen ist ab dem Jahr 2013 vorgesehen.

In die Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen (SächsGemO)⁵³ wurde u.a. § 85a neu eingefügt:

„§ 85a Rückstellungen

(1) Für ungewisse Verbindlichkeiten und für hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintritts unbestimmte Aufwendungen sind Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilden.

(2) Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund für ihre Bildung entfallen ist.“

In der Gesetzesbegründung⁵⁴ führt die Landesregierung hierzu Folgendes aus:

„Zu Nummer 18 (§ 85 a Rückstellungen)

Nach dem Ressourcenverbrauchskonzept sollen Aufwendungen periodengerecht veranschlagt und verrechnet werden. Der neu eingefügte § 85 a, der die Kommunen verpflichtet, Rückstellungen für ungewisse und für hinsichtlich ihrer Höhe und des Zeitpunktes des Eintritts unbestimmte Aufwendungen zu bilden, stellt ein Kernele-

⁵² Sächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt Nr. 13/2007 vom 24. November 2007, S. 478.

⁵³ In der Fassung der Bekanntmachung vom 18. März 2003, SächsGVBl. S. 55, 159, zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 1. Juni 2006, SächsGVBl. S. 151.

⁵⁴ Gesetzentwurf der Staatsregierung des Gesetzes über das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen, Sächsischer Landtag Drucksache 4/8532, S. 62.

ment des neuen Haushalts und Rechnungswesens dar. Eine adäquate periodengerechte Aufwandsverrechnung gibt es bisher nur durch die Sonderrücklage für Depo- niansanierung, wobei die Regelung, dass eine solche Rücklage gebildet werden kann, im Abfallrecht bzw. Kommunalabgabenrecht und nicht im Haushaltsrecht verortet ist. Die Rückstellungsarten werden verordnungsrechtlich abschließend geregelt. Hier- durch soll gesichert werden, dass die Ergebnisse in den Kommunen nach gleichen Grundätzen ermittelt werden. Besondere Bedeutung haben die erstmals in der Eröff- nungsbilanz zu bildenden Pensionsrückstellungen. Für die Bildung der Pensions- rückstellungen für die Vergangenheit wird in der Eröffnungsbilanz der Rückstellungs- betrag aus dem Basiskapital ausgegliedert. Im jährlichen Haushaltsplan ist die Zufüh- rung zu den Rückstellungen zu veranschlagen. Zu erwirtschaften ist die Differenz zwischen dem Zuführbetrag und der Inanspruchnahme (Auflösung) der Rückstellung. Darüber hinaus hat die Kommune wie bisher eine Umlage an den Kommunalen Ver- sorgungsverband zu zahlen. Der Kommunale Versorgungsverband leistet zwar die laufenden Pensionsverpflichtungen der Kommunen; er wird jedoch nach § 28 des Gesetzes über den Kommunalen Versorgungsverband über Umlagen finanziert. Die Umlagen werden nach den laufenden Versorgungsbezügen bemessen. Insoweit lässt die haushaltsrechtliche Bildung von Pensionsrückstellungen die Abwicklung der Versorgungsleistungen durch den Kommunalen Versorgungsverband und dessen Refinanzierung unberührt. Es ist aber bereits absehbar, dass aufgrund der Alters- struktur der kommunalen Beamten die zu leistenden Umlagen künftig erheblich an- steigen werden. Die periodengerechte Bildung von Pensionsrückstellungen schafft hierfür Vorsorge und führt damit zu einer Entlastung in der Zukunft.“

In Sachsen haben die Gemeinden Pensionsrückstellungen für Beamte nach dem Teilwertverfahren zu bilden und zudem in ihren Bilanzen die anteiligen Rücklagen der Versorgungskassen zur Abdeckung der Pensionsverpflichtungen als Finanzanla- gen auf der Aktivseite der Bilanz auszuweisen. Die Sächsische Kommunalhaushalts- verordnung-Doppik⁵⁵ enthält folgende Bestimmungen für Pensionsrückstellungen:

„§ 41 Wertansätze für Rückstellungen

(1) Rückstellungen gemäß § 85 a Abs. 1 SächsGemO sind zu bilden für:

1. Pensionen und Beihilfen;

....

(3) Rückstellungen sind nur in der Höhe anzusetzen, in der mit einer Inanspruch- nahme zu rechnen und die auf der Grundlage einer sachgerechten und nachvoll- ziehbaren Schätzung notwendig ist. Rückstellungen werden nur abgezinst, soweit die ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten. Die Pensi- onsrückstellung für aktive Mitarbeiter wird mit dem versicherungsmathematischen Barwert nach dem Teilwertverfahren der bis zum Abschlussstichtag erworbenen Ver- sorgungsanwartschaft und unter Berücksichtigung biometrischer Rechnungsgrundla- gen für Invaliditäts- und Sterbewahrscheinlichkeiten angesetzt. Der zu verwendende Rechnungszinsfuß richtet sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes

⁵⁵ Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die kommunale Haushaltswirt- schaft nach den Regeln der Doppik (Sächsische Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik – SächsKomHVO-Doppik) vom 8. Februar 2008, SächsGVBl. S. 202, zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndVO vom 12. November 2008, SächsGVBl. S. 638.

(EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 179), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150), in der jeweils geltenden Fassung, entsprechend. Bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen ist das beim Kommunalen Versorgungsverband Sachsen für künftige Versorgungslasten gebildete Vermögen gemäß § 27 Abs. 2 des Gesetzes über den Kommunalen Versorgungsverband Sachsen (SächsGKV) in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. Juli 2004 (SächsGVBl. S. 358), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 7. November 2007 (SächsGVBl. S. 478, 484) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung, zu berücksichtigen.“

5.6 Mecklenburg-Vorpommern 2007

In Mecklenburg-Vorpommern wird die Reform des Gemeindehaushaltsrechts durch die Einführung eines Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR-MV) auf der Grundlage eines doppischen Rechnungssystems umgesetzt. Das Gesetz vom 14. Dezember 2007⁵⁶ sieht für die Umstellung auf die kommunale Doppik eine Übergangszeit von 2008 bis Ende 2011 vor. Ab dem Haushaltsjahr 2012 haben alle kommunalen Körperschaften ihren Haushalt nach den Regeln der doppelten Buchführung für Gemeinden zu führen.

Die für Pensionsrückstellungen relevanten Bestimmungen lauten:

„§ 5

Wertansätze in der Eröffnungsbilanz

.....

(6) Bei der Bewertung sind die Grundsätze zu beachten, die das Innenministerium durch Verwaltungsvorschriften bestimmt.“

In Mecklenburg-Vorpommern haben die Gemeinden Pensionsrückstellungen für Beamte nach dem Teilwertverfahren zu bilden und zudem in ihren Bilanzen die anteiligen Rücklagen der Versorgungskassen zur Abdeckung der Pensionsverpflichtungen als Finanzanlagen auf der Aktivseite der Bilanz auszuweisen. In der Gemeindehaushaltsverordnung Doppik⁵⁷ sind hierzu folgende Regelungen getroffen worden:

„§ 35

Rückstellungen

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

1. Pensionsverpflichtungen aufgrund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen,

....

⁵⁶ Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 14. Dezember 2007, Gesetz- und Verordnungsblatt für Mecklenburg-Vorpommern 2007, S. 410.

⁵⁷ Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (GemHVO-Doppik) vom 25. Februar 2008, Gesetz- und Verordnungsblatt für Mecklenburg-Vorpommern 2008, S. 34.

(2) Rückstellungen sind mit dem Betrag der voraussichtlichen Inanspruchnahme der Gemeinde anzusetzen.

(3) Rückstellungen nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 sind zum Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren anzusetzen; dabei ist der Rechnungszinsfuß zu Grunde zu legen, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für die Bemessung der Pensionsrückstellungen maßgebend ist.“

**„§ 37
Besondere Bilanzposten**

.....

(7) Anteilige Rücklagen der Versorgungskassen zur Abdeckung von Pensionsverpflichtungen sind als Finanzanlagen auszuweisen.“

Das Innenministerium hat in den Verwaltungsvorschriften⁵⁸ hierzu die folgenden näheren Bestimmungen erlassen:

VV zu § 35 Rückstellungen

„10.1 Die Bildung der Pensionsrückstellungen nach Absatz 1 Nummer 1 ist von der Gemeinde unter Beachtung des Absatzes 3 nach den in der Anlage 7 aufgeführten Maßgaben vorzunehmen. Die Gemeinde kann sich für die Berechnung der Rückstellungen des kommunalen Versorgungsverbandes bedienen.“

VV zu § 37 Besondere Bilanzposten

„11.5 Der Aktivposten nach Absatz 7 setzt sich aus zwei Positionen zusammen, der anteiligen Versorgungsrücklage nach § 14a des Bundesbesoldungsgesetzes (Kontenart 134) und der anteiligen allgemeinen Rücklage der Versorgungskasse zur Abdeckung von Pensionsverpflichtungen (Kontenart 135). Die Höhe der Rücklagen und die Aufteilungsgrundlagen werden der Gemeinde zu jedem Bilanzstichtag vom kommunalen Versorgungsverband mitgeteilt.“

5.7 Brandenburg 2007

Die neue Kommunalverfassung wurde durch das Gesetz zur Reform der Kommunalverfassung⁵⁹ am 18. Dezember 2007 vom Brandenburgischen Landtag verabschiedet. Das kommunale Haushaltsrecht wird schrittweise vom hergebrachten kameralistischen Rechnungswesen auf das - an die kaufmännische Buchführung angelehnte - doppelte Buchungssystem umgestellt, das ab 2011 in allen Kommunen des Landes verpflichtend ist.

In der Kommunalverfassung wurden bezüglich der Rückstellungen folgende Regelungen getroffen:

⁵⁸ Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums vom 8. Dezember 2008 – II 320-174.3.2.1.

⁵⁹ Gesetz zur Reform der Kommunalverfassung und zur Einführung der Direktwahl der Landräte sowie zur Änderung sonstiger Kommunalrechtlicher Vorschriften (Kommunalrechtsreformgesetz-KommRRefG) vom 18. Dezember 2007, GVBl. 1/07, Nr. 19, S. 286.

*„§ 77
Rücklagen, Rückstellungen*

....
(2) *Die Gemeinde hat Rückstellungen in erforderlicher Höhe zu bilden.“*

*„§ 107
Ausführung von Vorschriften des Gemeindegewirtschaftsrechtes*

(1) *Das für Inneres zuständige Mitglied der Landesregierung kann im Einvernehmen mit dem für Finanzen zuständigen Mitglied der Landesregierung zur Durchführung dieses Gesetzes durch Rechtsverordnung regeln:*

.....

3. *die Bildung, Inanspruchnahme und Verwendung von Rücklagen und Rückstellungen sowie deren Höhe,*

....“

In Brandenburg haben die Gemeinden Rückstellungen für beamtenrechtliche Pensionsverpflichtungen zum Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren anzusetzen, wobei ein Zinssatz von fünf Prozent zugrunde zu legen ist. Die Haushalts- und Kassenverordnung⁶⁰ enthält hierzu folgende Bestimmungen:

*„§ 48
Rückstellungen*

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

1. *die Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen,*

....

(2) *Rückstellungen für beamtenrechtliche Pensionsverpflichtungen sind zum Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren anzusetzen. Dabei ist ein Rechnungszinsfuß von 5 vom Hundert zugrunde zu legen.*

(3) *Rückstellungen sind nach vernünftiger Beurteilung in angemessener Höhe zu bilden, wenn mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist. Sie sind aufzulösen, wenn und soweit der Grund für die Bildung entfallen ist.“*

⁶⁰ Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden (Kommunale Haushalts- und Kassenverordnung – KomHKV) vom 14. Februar 2008, GVBl. II/08, Nr. 03, S.14.

5.8 Thüringen 2008

Am 28. November 2008 ist das Thüringer Gesetz über das Neue Kommunale Finanzwesen (ThürNKFG)⁶¹ in Kraft getreten. Die thüringischen Kommunen können somit ab dem 1.1.2009 ihr Haushalts- und Rechnungswesen auf die kommunale Doppik umstellen.

Ergänzend zum ThürNKFG wurde am 11. Dezember 2008 die Thüringer Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (ThürGemHV-Doppik)⁶² erlassen.

Das thüringische Kommunalrecht bewertet die Pensionsrückstellungen für Beamte nach dem Münchner Modell. In der ThürGemHV-Doppik ist hierzu folgende Regelung enthalten:

„§ 38 Rückstellungen

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

1. Pensionsverpflichtungen aufgrund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen,

.....

(3) Rückstellungen sind mit dem Betrag der voraussichtlichen Inanspruchnahme der Gemeinde anzusetzen.

(4) Rückstellungen nach Absatz 1 Nr. 1 sind wie folgt zu bewerten:

1. Die Bewertung der Anwartschaften und der laufenden Pensionszahlungen der Beamten der Gemeinde erfolgt mit dem Teilwert des Umlageanteils der Versorgungsumlagen, der an den Kommunalen Versorgungsverband Thüringen zu entrichten ist (Münchner Ansatz).

.....“

5.9 Baden-Württemberg 2009

Das bereits im Jahr 1992 begonnene Reformprojekt „Umgestaltung des gemeindlichen Haushalts- und Rechnungswesens“ hat am 22. April 2009 zur Verabschiedung des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts⁶³ geführt. Es ist eine Übergangsfrist von sieben Jahren vorgesehen, sodass die Kommunen ihr Haushalts- und Rechnungswesen spätestens ab dem Jahr 2016 nach dem Neuen Kommunalen Haushaltsrecht führen werden.

Die Pensionsrückstellungen für Beamte und Versorgungsempfänger sollen nicht – wie ursprünglich vorgesehen – bei jeder Kommune, sondern zentral beim Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg (KVBW) gebildet werden. Damit soll der gesetzlichen Pflichtmitgliedschaft aller kommunalen Körperschaften im KVBW

⁶¹ Vom 19. November 2008, Gesetz- und Verordnungsblatt für den Freistaat Thüringen vom 27. Dezember 2008, S. 381-397.

⁶² Vom 11. Dezember 2008, Gesetz- und Verordnungsblatt für den Freistaat Thüringen vom 29. Dezember 2008, S. 504 ff.

⁶³ Vom 4. Mai 2009, GBl. Nr. 7 vom 8. Mai 2009, S. 185.

und der dadurch begründeten solidarischen Umlagegemeinschaft Rechnung getragen werden.

Hierzu wurden im Reformgesetz folgende Regelungen getroffen:

(a) Artikel 1 Änderung der Gemeindeordnung:

„§ 90
Rücklagen, Rückstellungen

(1)

(2) Für ungewisse Verbindlichkeiten und für hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmte Aufwendungen sind Rückstellungen zu bilden. Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.“

(b) Artikel 5 Änderung des Gesetzes über den Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg:

In § 27 wird nach Absatz 4 als neuer Absatz 5 eingefügt:

„(5) Der Kommunale Versorgungsverband bildet für seine Mitglieder und für seinen eigenen Bereich Rückstellungen für die Pensionsverpflichtungen auf Grund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen (Pensionsrückstellungen); nicht zu berücksichtigen sind die Angehörigen der in § 28 Abs. 1 Satz 2 genannten Mitglieder sowie Angehörige, für die das Land nach § 11 Abs. 6 des Finanzausgleichsgesetzes den Aufwand erstattet. Die Pensionsrückstellungen sind zum Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren anzusetzen; dabei ist ein Rechnungszinsfuß zu Grunde zu legen, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für Pensionsrückstellungen maßgebend ist. Die noch aufzubringenden Mittel für die Pensionsrückstellungen sind unter Berücksichtigung des bereits angesammelten Vermögens im Jahresabschluss gesondert auszuweisen.“

Diese Regelung wird im Gesetzentwurf der Landesregierung wie folgt begründet:⁶⁴

„Vor dem Hintergrund des vom KVBW bereits beschlossenen Einstiegs in die Kapitaldeckung und angesichts der ihm mit diesem Gesetz übertragenen neuen Aufgabe der zentralen Bildung von Pensionsrückstellungen für die im neuen Absatz 5 genannten Mitglieder wird die bisherige Begrenzung der Vermögensansammlung aufgehoben. Die bisherige Grenze für die Ansammlung von Vermögen ist nach der derzeitigen Finanzierungskonzeption des KVBW, die ein stufenweises Ansteigen der allgemeinen Umlage von derzeit 34 % auf 37 % im Jahr 2011 vorsieht, voraussichtlich ab dem Jahr 2012 überschritten. Das vom KVBW angesammelte Vermögen dient der Finanzierung der zu bildenden Pensionsrückstellungen.“

Die Rückstellungen für beamtenrechtliche Pensionsverpflichtungen werden für die Mitglieder zentral beim KVBW gebildet. Damit entfällt für die einzelnen Gemeinden

⁶⁴ Landtag von Baden-Württemberg, Gesetzentwurf der Landesregierung: Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, Drucksache 14/4002 vom 10. Februar 2009, S. 66.

die Pflicht, eigene Pensionsrückstellungen zu bilden. Die Regelung über die Bewertung der Pensionsrückstellungen entspricht der im Handelsrecht (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) zulässigen Bewertungspraxis nach dem sog. Teilwertverfahren. Hinsichtlich des bei der Berechnung des Barwertes anzuwendenden Zinssatzes wurde auf die einkommensteuerrechtlichen Regelungen verwiesen, die in § 6 a Abs. 3 Satz 3 EStG einen Zinssatz von 6 % vorschreiben. Der KVBW hat in seinem Jahresabschluss nachzuweisen, welche Mittel unter Berücksichtigung des bereits angesammelten Vermögens noch aufzubringen sind. Ausgenommen von der zentralen Bildung von Pensionsrückstellungen beim KVBW sind zum einen die Sparkassen, der Sparkassenverband Baden-Württemberg und die Landesbausparkasse, weil diese schon bisher in ihren eigenen Bilanzen Pensionsrückstellungen ausweisen. Zum anderen sind diejenigen Beamten ausgenommen, die im Zuge der Verwaltungsstrukturreform zu den Landkreisen gewechselt sind. Für diese erstattet nach § 11 Abs. 6 FAG das Land auf Dauer den Versorgungsaufwand.“

5.10 Übersicht über die Regelungen der Pensionsrückstellungen für Beamte im neuen Haushaltsrecht der Länder

Die Mehrzahl der Flächenländer hat sich wie das Saarland wegen der Vergleichbarkeit der Haushalte und Jahresabschlüsse und auch aus Kostengründen für die Doppik als einziges Rechnungssystem entschieden. Hessen hat das Optionsmodell der IMK (Doppik oder erweiterte Kameralistik, die, wie die Doppik, die ergebniswirksame Berücksichtigung von Abschreibungen und Rückstellungen vorsieht) eingeführt. Bayern und Schleswig-Holstein ermöglichen, abweichend vom IMK-Beschluss, die Wahl zwischen Doppik und bisheriger Kameralistik. Beide Länder setzen allerdings auf eine Eigendynamik, wonach sich alsbald alle Kommunen freiwillig für die Doppik entscheiden werden. Auch Thüringen hat sich für ein solches Wahlrecht entschieden.⁶⁵

Die Flächenländer haben die Reformgesetze zum neuen doppelischen Haushaltsrecht der Kommunen im Zeitraum 2004 bis 2009 verabschiedet. Sie haben dabei folgende Regelungen der Pensionsrückstellungen für Beamte getroffen:

Pensionsrückstellungen nach dem Leittext der Innenministerkonferenz 2003: Barwert nach dem Teilwertkonzept mit dem steuerlichen Abzinsungssatz von 6 %

Hessen 2005
Rheinland-Pfalz 2006
Saarland 2006

Pensionsrückstellungen zum Barwert nach dem Teilwertkonzept mit dem Abzinsungssatz von 5 %

Nordrhein-Westfalen 2004
Niedersachsen 2005
Brandenburg 2007

⁶⁵ Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Gesetzentwurf der Landesregierung: Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, Drucksache 14/4002 vom 10. Februar 2009, S. 29.

Pensionsrückstellungen zum Barwert nach dem Teilwertkonzept mit dem Abzinsungssatz von 5 %; bei Unternehmen und Einrichtungen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, können die steuerrechtlichen Bestimmungen angewandt werden

Schleswig-Holstein 2006

Pensionsrückstellungen zum Barwert nach dem Teilwertkonzept mit dem steuerlichen Abzinsungssatz von 6 % mit Verzichtsoption der Gemeinden

Bayern 2006

Pensionsrückstellungen zum Barwert nach dem Teilwertkonzept mit dem steuerlichen Abzinsungssatz von 6 % und Ausweis der anteiligen Rücklagen der Versorgungskassen zur Abdeckung der Pensionsverpflichtungen als Finanzanlagen auf der Aktivseite der Bilanz

Mecklenburg-Vorpommern 2007

Sachsen 2007

Rückstellungen nach dem Münchner Modell

Thüringen 2008

Keine Pensionsrückstellungen

Sachsen-Anhalt 2006

Keine Pensionsrückstellungen bei Gemeinden, sondern beim Kommunalen Versorgungsverband

Baden-Württemberg 2009

5.11 Ergebnis

Die Bildung von Pensionsrückstellungen ist zunächst davon abhängig, wie verbindlich ein Bundesland die Einführung der Doppik geregelt hat. Es gibt eine Heterogenität bezüglich des Rechnungsstils, denn nicht alle Länder schreiben den Kommunen die Einführung der Doppik zwingend vor. In Bayern und Thüringen können die Kom-

munen für die Verwaltungskameralistik optieren; Hessen und Schleswig-Holstein ermöglichen den Gemeinden, die erweiterte Kameralistik zu verwenden.⁶⁶

Die meisten Länder haben die Frage der Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte nicht in den Reformgesetzen selbst, sondern untergesetzlich durch Verordnungen und Durchführungsregelungen bestimmt. Hierbei sind weitreichende Unterschiede in den Bilanzierungsregeln festzustellen:

Am Leittext der Innenministerkonferenz haben sich insgesamt drei Länder orientiert. Diese haben ihre Reformgesetze in den Jahren 2005 und 2006 verabschiedet.

Die Länder NRW, Niedersachsen und Brandenburg haben ihre Regelungen für die Pensionsrückstellungen für Beamte ebenfalls am steuerlichen Teilwertkonzept orientiert. Sie haben allerdings für die Abzinsung mit 5 Prozent einen niedrigeren Zinssatz gewählt, was zu einer deutlich höheren Bewertung der Rückstellungen führt.

Schleswig-Holstein hat die Lösung gewählt, in den Kernhaushalten der Gemeinden die Pensionsrückstellungen nach dem Teilwertkonzept und einer Abzinsung von 5 Prozent vorzunehmen; die Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen und Einrichtungen können dagegen die steuerrechtlichen Bestimmungen anwenden.

Seit dem Jahr 2006 sind in den Reformgesetzen zunehmend Regelungen für die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte getroffen worden, die vom Teilwertkonzept erheblich abweichen. Dies gilt für den zusätzlichen Ausweis von anteiligen Rücklagen der Versorgungskassen als Aktivposten in den Bilanzen in Mecklenburg-Vorpommern und Sachsen sowie für die Bildung von Rückstellungen von Umlageverpflichtungen nach dem Münchner Ansatz in Thüringen. In den Ländern Sachsen-Anhalt und Baden-Württemberg sind die Gemeinden sogar verpflichtet, keine Pensionsrückstellungen zu bilden. Hier könnte sich auch die neuere Rechtsentwicklung durch die BFH-Entscheidungen ausgewirkt haben.

Die Bilanzierungsregeln für die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte ergeben damit in den Ländern eine außergewöhnliche Spannbreite. Sie reichen von der Nichtbilanzierung bis zu einem Bilanzierungswert, der deutlich über dem steuerlichen Teilwertkonzept liegt.

5.12 Bewertung des Rechnungshofes

In ihrer Studie „Rechtsvergleich Kommunale Doppik“ haben Mühlenkamp/Glückner⁶⁷ eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des neuen doppelischen kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer vorgelegt. Sie stellen fest, dass trotz des 2003 von der Innenministerkonferenz verabschiedeten gemeinsamen Leittextes für eine doppelische outputorientierte Gemeindehaushaltsverordnung die zuständigen Innenministerien der Länder für erhebliche Diversität bei der Ausgestaltung des neu-

⁶⁶ Vgl. Mühlenkamp, Holger / Glückner, Andreas, Rechtsvergleich Kommunale Doppik. Eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des neuen, doppelischen kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer, Deutsches Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung Speyer, Speyerer Forschungsberichte 260, Speyer 2009, Kapitel 5, S. 2

⁶⁷ Mühlenkamp / Glückner, Vorwort S. III.

en Haushalts- und Rechnungswesens auf kommunaler Ebene gesorgt haben, die man fast als „haushaltsrechtliche Konfusion“ bezeichnen könne.

Auch die Bundesbank befürchtet, dass durch die Einführung von kaufmännischen Buchhaltungsregeln die öffentlichen Finanzen nicht wie vorgesehen transparenter, sondern sogar unübersichtlicher werden. Die Bundesbank kritisiert, dass die Vergleichbarkeit der Etats schwinde, weil jedes Land eigene Regeln etwa für Privatisierungserlöse und Gewinne aus Kommunalbetrieben schaffe. Damit bestehe die Gefahr, dass die finanzstatistische Datenbasis zu den Kommunalfinanzen insgesamt erheblich an Aussagekraft verliere.⁶⁸

Die vom RH vorgenommene Analyse kommt im Hinblick auf die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte zu einem vergleichbaren Befund. Das Ziel der Innenministerkonferenz, dass länderspezifische Abweichungen nicht die Grundzüge der Einheitlichkeit des kommunalen Haushaltsrechts in Frage stellen sollten, wurde bezüglich der Bilanzierungsregeln für die Pensionsrückstellungen für Beamte deutlich verfehlt.

Da es sich bei den Pensionsrückstellungen für Beamte um einen großen Bilanzposten der Kommunen handelt, ist durch die Vielfalt der Länderregelungen ein bundesweiter aussagekräftiger Vergleich der kommunalen Bilanzen zumindest erheblich erschwert.

Es entsteht zudem der Eindruck, dass viele Länder die Rechtsentwicklung, wie sie durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geprägt wurde, nicht ausreichend beachtet haben. Den Ländern ist es jedenfalls nicht gelungen, aus dieser Rechtsentwicklung gemeinsame Konsequenzen für die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen für Beamte, deren Trägerkörperschaft Mitglied einer Versorgungskasse ist, zu ziehen.

⁶⁸ Deutsche Bundesbank, Umstellung auf doppelte Buchführung (Doppik), Monatsbericht Juli 2007, S. 46-47.

6 Neuregelung des Haushaltsgrundsätzegesetzes 2009

6.1 Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz (HGrGMoG)

In 2009 sind durch das HGrGMoG⁶⁹ die Grundsätze für einheitlich geltende rechtliche Rahmenbedingungen neu geregelt worden. Wesentliches Ziel ist dabei, eine Koexistenz unterschiedlicher Rechnungswesenssysteme zu ermöglichen, innerhalb dieser Systeme jeweils ein Mindestmaß einheitlicher Vorgaben zu setzen und über die jeweiligen Gebietskörperschaften hinaus eine Einheitlichkeit der erforderlichen übergreifenden Datenlieferung zu gewährleisten.⁷⁰

Der Regierungsentwurf weist in seiner Begründung darauf hin, dass durch das HGrGMoG einerseits eine Abkehr von der bisher zwingenden Verpflichtung, das Haushalts- und Rechnungswesen kameral zu gestalten und alternative Möglichkeiten nur zusätzlich und mit entsprechendem Doppelaufwand zuzulassen, erfolge. Andererseits werde der bereits zu beobachtenden Tendenz divergierender und möglicherweise alsbald ohne Gegensteuerung nicht mehr harmonisierbarer Entwicklungen entgegen gewirkt, indem für die Ausgestaltung typisierbarer Reformvorhaben einheitliche Vorgaben etabliert werden. Dies umfasse Systeme auf doppischer Basis, aber auch – wie bisher – kamerale Haushalte oder erweitert kamerale Gestaltungsweisen sowie produktorientierte Haushalte oder Produkthaushalte.

Durch die Novellierung entfällt § 33 a. Neu eingefügt wurden u.a. die §§ 7a und 49a:

„§ 7a Grundsätze der staatlichen Doppik

(1) Die staatliche Doppik folgt den Vorschriften des Ersten und des Zweiten Abschnitts, Erster und Zweiter Unterabschnitt, des Dritten Buches Handelsgesetzbuch und den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung. Dies umfasst insbesondere die Vorschriften zur

- 1) *laufenden Buchführung (materielle und formelle Ordnungsmäßigkeit),*
- 2) *Inventur,*
- 3) *Bilanzierung nach den*
 - a) *allgemeinen Grundsätzen der Bilanzierung,*
 - b) *Gliederungsgrundsätzen für den Jahresabschluss,*
 - c) *Grundsätzen der Aktivierung und Passivierung,*
 - d) *Grundsätzen der Bewertung in der Eröffnungsbilanz,*
 - e) *Grundsätzen der Bewertung in der Abschlussbilanz,*
- 4) *Abschlussgliederung.*

Maßgeblich sind die Bestimmungen für Kapitalgesellschaften.

⁶⁹ Gesetz zur Neuregelung des Haushaltsgrundsätzegesetzes und zur Änderung anderer Gesetze (Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz –HGrGMoG) vom 31. Juli 2009, Bundesgesetzblatt 2009 Teil I Nr. 51, S. 2580-2584.

⁷⁰ Deutscher Bundestag, Drucksache 16/12060, Regierungsentwurf der Bundesregierung vom 26. Februar 2009, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes (Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz – HGrGMoG).

(2) Konkretisierungen, insbesondere die Ausübung handelsrechtlicher Wahlrechte, und von Absatz 1 abweichende Regelungen, die aufgrund der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft erforderlich sind, werden von Bund und Ländern in dem Gremium nach § 49a Absatz 1 erarbeitet.“

„§ 49a

Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens

(1) Zur Gewährleistung einer einheitlichen Verfahrens- und Datengrundlage jeweils für Kameralistik, Doppik und Produkthaushalte richten Bund und Länder ein gemeinsames Gremium ein. Das Gremium erarbeitet Standards für kamerale und doppelische Haushalte sowie für Produkthaushalte und stellt dabei sicher, dass die Anforderungen der Finanzstatistik einschließlich der der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen berücksichtigt werden. Beschlüsse werden mit den Stimmen des Bundes und der Mehrheit von zwei Dritteln der Zahl der Länder gefasst. Die Standards werden jeweils durch Verwaltungsvorschriften des Bundes und der Länder umgesetzt. Das Gremium erarbeitet die Standards für doppelische Haushalte und Produkthaushalte erstmals zum 1. Januar 2010 und überprüft die Standards für doppelische Haushalte, Produkthaushalte und kamerale Haushalte anschließend einmal jährlich. Näheres regelt eine Verwaltungsvereinbarung zwischen Bund und Ländern.

(2) Zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit der Haushaltswirtschaft bei Bund und Ländern kann die Bundesregierung durch Rechtsverordnung, die der Zustimmung des Bundesrates bedarf, nähere Bestimmungen erlassen über die Standards für kamerale und doppelische Haushalte sowie für Produkthaushalte, insbesondere zum Gruppierungs- und Funktionenplan, zum Verwaltungskontenrahmen und Produktrahmen sowie zu den Standards nach § 7a Absatz 2 für die staatliche Doppik.“

In der Gesetzesbegründung sieht die Bundesregierung als Charakteristikum der Doppik an, dass sie auf kaufmännischen Verfahren und Instrumenten basiere. Die staatliche Doppik folge den genannten Vorschriften des Handelsgesetzbuches. Ein vollständiger oder unveränderter Nachvollzug des HGB auf die staatliche Haushaltswirtschaft sei allerdings nicht sinnvoll. Die genannten Vorschriften des HGB bildeten sozusagen das Muster, an dem sich die fortzuentwickelnden Mindeststandards Doppik, die maßgeblich für die staatliche Doppik sein sollen, orientierten. Es bedürfe daher der Konkretisierung, in welchem Maße die Strukturen, Regeln und Verfahren kaufmännischer Buchführung und Bilanzierung auch für die staatlichen Haushalte nachvollzogen würden.⁷¹

6.2 Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens

Nach § 49a HGrG richten Bund und Länder ein gemeinsames Gremium ein, das zur Gewährleistung einheitlicher Verfahrens- und Datengrundlagen jeweils für Kameralistik, Doppik und Produkthaushalte Standards erarbeitet und anschließend einmal jährlich überprüft. Die Standards werden durch Verwaltungsvorschriften des Bundes und der Länder umgesetzt.

⁷¹ Deutscher Bundestag, Drucksache 16/12060, Gesetzentwurf zum HGrGMoG.

Das Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens nach § 49a Haushaltsgrundsätzegesetz (Gremium) hat am 25./26. November 2009 in Berlin die Standards für die staatliche Doppik beschlossen.⁷²

6.3 Standards für die staatliche Doppik

Die Standards staatlicher Doppik gelten für das externe Rechnungswesen der Gebietskörperschaften Bund und Länder. Für juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie Betriebe und Sondervermögen nach § 26 BHO / LHO gelten die Standards optional.⁷³

Die Standards werden als Standard nach § 49 HGrG zum 1. Januar 2010 verbindlich. Für Gebietskörperschaften, die ihr externes Rechnungswesen zu diesem Zeitpunkt bereits ganz oder teilweise auf die staatliche doppelte Buchführung umgestellt haben, gilt für die vollständige Anwendung der Standards staatlicher Doppik in der jeweiligen Gebietskörperschaft eine Übergangsfrist, die spätestens am 31. Dezember 2014 endet.⁷⁴

Die Standards enthalten für die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte folgende Regelungen:⁷⁵

„5.7.1 Grundsätze

Rückstellungen sind Bilanzposten für Verpflichtungen, die dem Grunde nach hinsichtlich des Auszahlungszeitpunktes oder der Höhe nach noch nicht bestimmt sind. Die Verpflichtung muss bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sein.

Es besteht eine Passivierungspflicht für

– ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) mit Ausnahme der unter Tz. 5.7.3 aufgeführten Sachverhalte,

.....“

„5.7.2 Pflichtrückstellungen

Unter die zu bildenden Pflichtrückstellungen fallen im Wesentlichen folgende Sachverhalte:

5.7.2.1 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen

Für Beamte und andere nach Bundes- oder Landesrecht versorgungsberechtigte Personen sind Rückstellungen für Pensionen, Beihilfen und ähnliche Verpflichtungen

⁷² Ergebnisniederschrift vom 11. Februar 2010, S. 9 sowie Anlagen 14 und 14a.

⁷³ Ergebnisniederschrift vom 11. Februar 2010 Anlage 14 S. 1 und 2.

⁷⁴ Ergebnisniederschrift vom 11. Februar 2010 Anlage 14 S. 2.

⁷⁵ Ergebnisniederschrift vom 11. Februar 2010 Anlage 14a Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) nach § 7a HGrG i. V. m. § 49a HGrG, S. 44 ff.

anzusetzen. Dies gilt auch für Verpflichtungen aus Rechtsansprüchen, die vor dem 1. Januar 1987 erworben wurden. Das Passivierungswahlrecht i. S. d. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB findet keine Anwendung.

Das handelsrechtliche Wahlrecht zum Ansatz mittelbarer Pensionsverpflichtungen (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB) wird nicht ausgeübt. Mittelbare Pensionszusagen werden weder bilanziert noch im Anhang erläutert.

Das Saldierungsgebot i.S.d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB findet keine Anwendung. Vermögensgegenstände, die ausschließlich zur Erfüllung von Pensionsverpflichtungen oder vergleichbar langfristig fälligen Verpflichtungen bestimmt sind, dürfen somit nicht mit diesen verrechnet werden.

Grundsätzlich ist für die Bewertung der Pensionsrückstellungen auf den Erfüllungsbetrag abzustellen.

.....“

.

„5.7.3 Ausnahmen von der Passivierungsverpflichtung

.....

5.7.3.2 Rückstellungen für mittelbare Pensionsverpflichtungen

Mittelbare Pensionsverpflichtungen bestehen gegenüber einem mit der Abwicklung der betrieblichen Altersversorgung betrauten Rechtsträger (z.B. einer Unterstützungskasse). Die mittelbaren Pensionsverpflichtungen werden nicht ausgewiesen.“

6.4 Wertung des Rechnungshofes

Die Standards legen fest, dass die Bildung einer Rückstellung voraussetzt, dass die Verbindlichkeit bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sein muss (Tz. 5.7.1). Es ist deshalb folgerichtig, dass die Standards die Pensionsverpflichtungen gegenüber einem mit der Abwicklung der betrieblichen Altersversorgung betrauten Rechtsträger als mittelbar einordnen. Diese mittelbaren Pensionsverpflichtungen werden nicht ausgewiesen (Tz. 5.7.3.2).

Der Rechnungshof ist deshalb der Auffassung, dass die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte in den Bilanzen der saarländischen Kommunen nicht mit den Standards staatlicher Doppik zu vereinbaren ist.

7 Finanzielle Wirkungen der Bilanzierungsregeln

Die Bilanzierungsregeln für Pensionsrückstellungen für Beamte haben erhebliche finanzielle Auswirkungen auf die Haushalte der Kommunen des Landes:

7.1 Höhe der Pensionsrückstellungen

Nach Angaben der RZVK ergeben sich für die Höhe der Pensionsrückstellungen der Kommunen im Saarland folgende Beträge:

- Summe aller Pensionsrückstellungen der Ruhegehaltskasse zum 31. Dezember 2008 nach dem steuerlichen Teilwertkonzept bei einem Rechnungszins von 6 Prozent: 870 Mio. €
- Summe aller Pensionsrückstellungen der Ruhegehaltskasse zum 31. Dezember 2008 nach dem Münchner Ansatz: zwischen 35 Prozent und 40 Prozent (305 Mio. € bis 348 Mio. €)

Für Betriebe gewerblicher Art der Kommunen ist ein Ansatz von Pensionsrückstellungen für Beamte in der Steuerbilanz unzulässig.

7.2 Höhe des Eigenkapitals

Der Ausweis von Pensionsrückstellungen für Beamte verringert den Ausweis von Eigenkapital in gleichem Umfang. Da viele Kommunen eine hohe Verschuldung aufweisen, wird das niedrige Eigenkapital durch den Ausweis von Pensionsrückstellungen weiter vermindert.

7.3 Höhe des Jahresergebnisses

Die Pensionsrückstellungen können sich in jedem Jahresabschluss verändern. Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen werden etwa erforderlich bei Besoldungserhöhungen und Beförderungen. Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen sind voll ergebniswirksam und verringern das Jahresergebnis der Kommunen.

7.4 Bonität der Kommunen

Die Höhe des Eigenkapitals und die Jahresergebnisse können Auswirkungen auf die Bonität der Kommunen haben. Insofern beeinflussen die Bilanzierungsregeln für Pensionsrückstellungen für Beamte auch die Finanzierungskosten der Gemeinden.

8. Empfehlungen des Rechnungshofes

Der Rechnungshof spricht gegenüber dem Landtag und der Landesregierung folgende Empfehlungen zur Frage der Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte in den Kommunen des Landes aus:

(1)

In den Bilanzen der saarländischen Kommunen sollten keine Pensionsrückstellungen für Beamte gebildet werden. Die in den Eröffnungsbilanzen ausgewiesenen Pensionsrückstellungen sind nach Auffassung des Rechnungshofes unzulässig, da eine wirtschaftliche Belastung der Kommunen nicht vorhanden ist. Wegen ihrer Mitgliedschaft in der Ruhegehaltskasse des Saarlandes war zum Bilanzstichtag nicht mit einer Inanspruchnahme aus den Pensionszusagen zu rechnen. Eine Rückstellungspflicht war nicht gegeben.

Diese Auffassung steht in Übereinstimmung mit der neueren Rechtsentwicklung, wie sie durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geprägt wurde. Danach ist bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen bei Beamten, deren Trägerkörperschaft Mitglied einer Versorgungskasse ist, zu verneinen, da es an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt. Das saarländische Kommunalrecht hat diese handelsrechtliche Regelung übernommen. Durch die Bestimmungen des § 96 Abs. KSVG, nach der Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der voraussichtlich notwendig ist, i. V. m. § 32 Abs. 3 KommHVO, nach der Rückstellungen nur in der Höhe des Betrags anzusetzen sind, in der die Kommune mit einer Inanspruchnahme rechnet, ist die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte in den kommunalen Bilanzen nicht gerechtfertigt.

Durch die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte in den kommunalen Abschlüssen werden der Eigenkapitalausweis erheblich verschlechtert und die Jahresergebnisse durch Zuführungen zur Erhöhung von Pensionsrückstellungen belastet. Zudem wird die Konsolidierung des Jahresabschlusses des Kernhaushalts der Kommunen und der Abschlüsse der ausgegliederten kommunalen Eigenbetriebe, Unternehmen in Gesellschaftsform und sonstiger von ihr beherrschter Einrichtungen zu einem Gesamtabchluss erschwert, da die kommunalen Betriebe gewerblicher Art der Gemeinden in ihren Steuerbilanzen keine Pensionsrückstellungen für Beamte bilden dürfen.

(2)

Die Ruhegehaltskasse des Saarlandes, bei der die saarländischen Kommunen Pflichtmitglieder sind, sollte für ihre Mitglieder und für den eigenen Bereich Pensionsrückstellungen für Beamte bilden. Auf das im Jahr 2009 verabschiedete Reformmodell von Baden-Württemberg wird verwiesen. Die Pensionsrückstellungen sollten zum Barwert der erworbenen Pensionsansprüche nach dem Teilwertverfahren berechnet werden. Die noch aufzubringenden Mittel für die Pensionsrückstellungen sollten unter Berücksichtigung des bereits angesammelten Vermögens im Jahresabschluss gesondert ausgewiesen werden.

Es wird zudem angeregt, bei einer verbesserten Finanzlage der saarländischen Kommunen das Umlageverfahren schrittweise durch eine Teil-Kapitaldeckung zu ergänzen, wie es auch bei der Zusatzversorgungskasse des Saarlandes geschieht.

(3)

Rückstellungen sollten die Kommunen allerdings bilden für diejenigen Verpflichtungen, die zumindest wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag begründet wurden und für die die Kommunen tatsächlich nach dem Bilanzstichtag mit überwiegender Wahrscheinlichkeit selbst eintreten müssen. Da die Finanzierung der Ruhegehaltskasse durch Umlagen auf Aktiven- und Versorgungsbezüge erfolgt, bestehen in Zeiten des Leistungsbezuges der pensionierten Beamten und ihrer Hinterbliebenen weitere Zahlungsverpflichtungen der Kommunen. Der Rechnungshof hält es deshalb für sachgerecht, wenn sie Rückstellungen für die Umlagezahlungen bilden, die ihnen nach Beendigung des Dienstverhältnisses für pensionierte Beamte entstehen (sog. Münchner Ansatz). Diese zukünftigen Leistungen wären als Rückstellung für Versorgungsumlagen zu passivieren.

Diese neu zu bildenden Rückstellungen für Versorgungsumlagen werden deutlich niedriger sein als die entfallenden Pensionsrückstellungen für Beamte. Nach Angaben der Ruhegehaltskasse des Saarlandes betragen die Rückstellungen für Versorgungsumlagen nach dem Münchner Ansatz zwischen 35 Prozent und 40 Prozent der Pensionsrückstellungen nach dem Teilwertkonzept.

9. Stellungnahmen zu dem Entwurf der Beratenden Äußerung

Der Landkreistag Saarland hat mit Schreiben vom 30. November 2009 mitgeteilt, er sehe nach Befragung seiner Mitglieder von einer Stellungnahme ab. Übersandt wurde die schriftliche Stellungnahme des Landkreises St. Wendel vom 24. November 2009.

Der Landkreis St. Wendel weist darauf hin, dass er bereits in dem gemeinsamen Projekt „Neues Kommunales Rechnungswesen“ des MIFFS, des SSGT und des LKT die Auffassung vertreten habe, dass der Münchner Ansatz aufgrund der Umlageverpflichtungen der saarländischen Gemeinden und Gemeindeverbände gegenüber der RZVK den saarländischen Verhältnissen wesentlich besser Rechnung trage als das Teilwertkonzept. Die aktuell gültige Regelung des § 32 KommHVO bewirke eindeutig eine Doppelbelastung der Kommunen. Der Rechnungshof habe das Für und Wider ausführlich beleuchtet und die Übereinstimmung seines Vorschlages mit der neueren Rechtsprechung herausgearbeitet. Der Landkreis St. Wendel schließe sich dieser Auffassung an und befürworte die vom Rechnungshof vorgeschlagene Verfahrensweise.

Die RZVK hat mit Schreiben vom 30. November 2009 mitgeteilt, sie habe sich – wie auch aus der Beratenden Äußerung zu ersehen sei – mehrfach zu der angesprochenen Thematik geäußert. Einer erneuten Stellungnahme bedürfe es daher nicht

Der SSGT hat mit Schreiben vom 14. Dezember 2009 mitgeteilt, das Präsidium des Verbandes habe sich bei seiner Sitzung am 30. November 2009 außer Stande gesehen, eine abschließende Position in der vorliegenden komplizierten Problematik zu beziehen. Die Geschäftsführung sei gebeten worden, dem Innenministerium gegenüber die Bitte vorzutragen, den Lenkungsausschuss „Neues Kommunales Rechnungswesen“ zu einer Sitzung zur Beratung der in Rede stehenden Thematik einzuberufen. Hiernach werde sich das Präsidium – im Lichte des Beratungsergebnisses des Lenkungsausschusses – erneut mit der Problematik befassen. Bei dieser Ausgangslage sei es leider zum jetzigen Zeitpunkt nicht möglich, einen Termin zu nennen, zu dem die SSGT zu einer abschließenden Haltung gelangt sein werde.

Das Ministerium für Inneres und Europaangelegenheiten (MIE) hat mit Schreiben vom 11. Dezember 2009 gemeinsam mit dem MdF Stellung genommen. Es hat folgende Auffassung vertreten:

Die vom Bundesfinanzhof in seinen Urteilen vom 5. April 2006 und vom 8. Oktober 2008 vertretene Auffassung zur Bilanzierung von Pensionsrückstellungen sei zum Steuerrecht ergangen und aus hiesiger Sicht auf das kommunale Haushaltsrecht nicht übertragbar, da mit den jeweiligen Bilanzierungsregeln unterschiedliche Ziele verfolgt würden.

Von Anfang an sei eines der Ziele der Reform des kommunalen Haushaltsrechts „die Gesamtdarstellung von Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch sowie der Vermögens- und Kapitalposition zur Vermittlung eines vollständigen Bildes über die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune“ gewesen (vgl. Beschluss der Innenministerkonferenz – IMK - vom 21. November 2003 – Anlage 1 zum Bericht des AK III). Gegenstand der Beschlussfassung durch die IMK sei dabei auch

der Leittext für eine „doppische“ Gemeindehaushaltsverordnung gewesen, in dem die Bestimmung enthalten sei, dass Rückstellungen für die „Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Grundsätzen“ zu bilden sind. Damit würden die Rechtsansprüche der Beamten, die sich nach dem Beamtenversorgungsrecht ergeben, bilanziert, ohne Berücksichtigung der Tatsache, ob die Kommune Mitglied in einer Versorgungskasse sei und dann das wirtschaftliche Risiko anders beurteilt werden könne.

Auch die Gesetzesbegründung zu dem Gesetz über das Neue Kommunale Rechnungswesen im Saarland enthalte als eines der wesentlichen Ziele der Reform des Gemeindehaushaltsrechts „die Gesamtdarstellung von Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch sowie der Vermögens- und Kapitalposition zur Vermittlung eines vollständigen Bildes über die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune“ und mache sich damit die Zielsetzung des IMK-Beschlusses vom 21. November 2003 zu eigen.

Die beamtenrechtlichen Grundsätze seien – was die Versorgungsansprüche betreffe – im Beamtenversorgungsgesetz geregelt. Der Dienstherr bleibe gegenüber seinen Beamten stets verpflichtet, und zwar in dem Umfang, der sich aus dem Beamtenversorgungsgesetz ergebe. Die Kommune könne ihre Versorgungsverpflichtungen nicht auf Dritte (z. B. Versorgungskassen) übertragen.

Die Versorgungsverpflichtung der Kommune gegenüber ihren Beamten bleibe von der Einschaltung einer umlagefinanzierten Versorgungskasse unberührt. Die Höhe der Versorgungsverpflichtungen werde durch die Umlagezahlungen der Kommune nicht gemindert.

Eine Rechtsbeziehung bestehe nicht zwischen der Versorgungskasse und dem Versorgungsberechtigten, sondern lediglich zwischen der Kommune als Dienstherr und der Versorgungskasse, die gegenüber dem Versorgungsberechtigten die Versorgungsbezüge auszahle. Dabei bilde die Versorgungskasse keinen Kapitalstock (aus dem sie die Versorgungsansprüche unmittelbar bedienen könnte), sondern die gezahlten Umlagen würden unmittelbar für die Zahlung der laufenden Pensionen verwendet.

An die Stelle der Zahlung der Versorgungsleistungen trete die Zahlung der Umlagen an die Versorgungskasse. Dabei werde die Umlage auf die einzelnen Kommunen nicht personenbezogen entsprechend dem Anteil der zurechenbaren Versorgungsleistungen verteilt, sondern nach einem Schlüssel, der die Dienstehinkommen der aktiven Beamten und die Versorgungsleistungen der einzelnen Kommunen berücksichtige. Die Form der Umlageermittlung habe jedoch keine Auswirkung auf die Rechtsbeziehungen der Beteiligten oder auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Angelegenheit.

Durch die Bildung der Pensionsrückstellungen nach dem Teilwertverfahren würden die o. g. Ansprüche entsprechend der rechtlichen Verursachung abgebildet. Die Kommune werde dabei auch in jedem Jahr von den Versorgungsberechtigten bei wirtschaftlicher Betrachtung in Anspruch genommen; dass nicht sie selbst unmittelbar, sondern die Versorgungskasse die Pensionsleistungen auszahle, sei hierbei unerheblich.

Es entstehe für die Kommunen keine Doppelbelastung, da sie durch die Umlagezahlung von den Leistungen an ihre Versorgungsempfänger befreit würden, die diesen nach dem Beamtenversorgungsgesetz zustehen. In der kommunalen Ergebnisrechnung stehe dabei dem Aufwand für die Umlagezahlung ein Ertrag aus der Auflösung der gebildeten Pensionsrückstellung gegenüber.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) habe sich aktuell ebenfalls erneut mit der Frage der Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen auseinandergesetzt (IDW RS HFA 23, Stand: 24. April 2009) und bleibe dabei bei seiner bereits in früheren Stellungnahmen geäußerten Rechtsauffassung, dass handelsrechtlich die Einschaltung einer rein umlagefinanzierten Versorgungskasse keinen Einfluss auf die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten habe, da die Einschaltung einer umlagefinanzierten Versorgungskasse die Versorgungsverpflichtung der Kommune nicht beeinflusse.

Mit Schreiben vom 3. Juni 2009 habe sich das IDW dabei noch einmal explizit unter dem Eindruck der BFH-Urteile vom 5. April 2006 und vom 8. Oktober 2008 in dieser Angelegenheit an das Bundesministerium der Finanzen gewandt. Das IDW vertrete dabei die Auffassung, dass entgegen der Auffassung des BFH handelsrechtlich ein Passivierungsgebot bestehe mit der Folge, dass die Bildung der Pensionsrückstellung grundsätzlich auch steuerrechtlich zulässig sei.

Das Ministerium habe im November 2009 unter den Innenministerien der anderen Länder eine Umfrage durchgeführt, ob diese eine Änderung ihrer kommunalhaushaltsrechtlichen Vorschriften im Hinblick auf die BFH-Urteile vom 5. April 2006 und vom 8. Oktober 2008 beabsichtigten. In den Ländern, die geantwortet hätten, bestehe nirgends die Absicht einer diesbezüglichen Änderung der geltenden Vorschriften über die Bildung von Pensionsrückstellungen. Insoweit sei einerseits festzuhalten, dass die BFH-Urteile keinen Einfluss auf die kommunalhaushaltsrechtliche Beurteilung genommen hätten. Andererseits sei festzustellen, dass die Regelung in der saarländischen Kommunalhaushaltsverordnung dem Grunde nach mit den Regelungen der großen Mehrheit der anderen Länder vergleichbar sei.

Denn zehn von 13 Ländern hätten das Teilwertverfahren – wenn auch mit gewissen Modifikationen – in ihren Gemeindehaushaltsverordnungen vorgeschrieben. Deren Regelungen seien zwar nicht in sämtlichen Punkten identisch, folgten aber doch alle im Grundsatz dem IMK-Beschluss und damit dem Ziel des Ressourcenverbrauchskonzepts, ein tatsächliches Gesamtbild über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommunen zu vermitteln. Dass es dabei in einem gewissen Rahmen zu Abweichungen unter den Länderregelungen komme, sei nicht ungewöhnlich. Mit Thüringen, Sachsen-Anhalt und Baden-Württemberg wichen nur drei Länder von dem IMK-Beschluss und von der großen Mehrheit der Länder ab; dabei seien diese drei Länder jeweils wiederum völlig unterschiedliche Wege gegangen:

- in Thüringen Rückstellungen nach dem Münchner Modell
- in Sachsen-Anhalt keine Pensionsrückstellungen

- in Baden-Württemberg würden Pensionsrückstellungen nicht bei den Kommunen, sondern beim Kommunalen Versorgungsverband gebildet, was zur Folge habe, dass der Versorgungsverband ein erhebliches negatives Eigenkapital ausweise. Dies werde erst über einen langjährigen Zeitraum ausgeglichen, indem Baden-Württemberg schrittweise von einem Umlage- auf ein Kapitaldeckungsverfahren umsteige.

Würde das Saarland die Bildung von Pensionsrückstellungen nach dem Münchner Ansatz vorschreiben, würde die Heterogenität unter den Länderregelungen hiernach gerade weiter gefördert.

Diese Stellungnahme sei mit dem Ministerium der Finanzen inhaltlich abgestimmt.

10. Bewertung der Stellungnahme des MIE durch den Rechnungshof

Der Rechnungshof hält an seiner Auffassung fest, dass das saarländische kommunale Haushaltsrecht i. V. m. den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 5.4.2006 und vom 8.10.2008 die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte ausschließt, weil keine Vermögensbelastung vorliegt.

(a) Der BFH hat mit Urteilen vom 5. April 2006 und 8. Oktober 2008 entschieden, dass für eine Pensionszusage eine Pensionsrückstellung nicht gebildet werden kann, wenn der versorgungsverpflichtete Arbeitgeber Mitglied einer Versorgungskasse ist und die Versorgungsleistungen von dieser Versorgungskasse im sog. Umlageverfahren erbracht werden. Diesen Entscheidungen lag folgender Sachverhalt zugrunde:

- der Arbeitgeber erteilt eine Pensionszusage nach § 6a EStG,
- er ist gleichzeitig Mitglied einer Versorgungskasse,
- er leistet Umlagezahlungen an diese Versorgungskasse,
- die Umlagen dienen der Finanzierung der Versorgungslasten aller in der Solidargemeinschaft zusammengeschlossenen Arbeitgeber und können weder den einzelnen Versorgungsverpflichtungen noch den jeweiligen Mitgliedern zugerechnet werden,
- die späteren Versorgungsleistungen werden unmittelbar von der Versorgungskasse an den Versorgungsberechtigten ausgezahlt und
- eine Rechtsbeziehung besteht ausschließlich zwischen dem Arbeitgeber und der Versorgungskasse, d. h. die Kasse übernimmt gegenüber dem Versorgungsberechtigten keine unmittelbare eigene Verpflichtung.

Der BFH weist darauf hin, dass in den Urteilsfällen die Erfüllung der Versorgungsverpflichtung allein den Versorgungskassen ohne Mitwirkung des Arbeitgebers obliege und somit die Inanspruchnahme des Arbeitgebers aus der Versorgungszusage nicht wahrscheinlich sei. Folglich bestehe auch keine Vermögensbelastung. Eine Pensionsrückstellung könne daher nicht passiviert werden. Es sei unerheblich, dass eine Rechtsbeziehung ausschließlich zwischen dem Arbeitgeber und der Versorgungskasse bestehe. Entscheidend sei vielmehr, dass aus Sicht des Arbeitgebers die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme nicht bestehe. Anders sei die Rechtslage nur dann zu beurteilen, wenn die Versorgungskasse zahlungsunfähig sei.

Die Rechtsprechung des BFH in seinen Urteilen vom 5. April 2006 und vom 8. Oktober 2008 ist zwar im Steuerrecht ergangen. Sie beschäftigt sich aber mit den handelsrechtlichen Grundlagen des Steuerrechts. Die Verpflichtung des Dienstherrn, seinen Beamten künftig Versorgungsleistungen zu erbringen, sei eine ungewisse Verbindlichkeit i. S. des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB. Für eine solche Verbindlichkeit dürfe eine Rückstellung nur dann gebildet werden, wenn aus Sicht des Bilanzstichtags eine Inanspruchnahme des Verpflichteten wahrscheinlich sei. Die Rückstellungsbildung scheitere daran, dass dem Dienstherrn keine Inanspruchnahme aus der

Versorgungsverpflichtung drohe. Damit fehle es bei ihm an einer Vermögensbelastung, die durch die Rückstellung abgebildet werden müsste.

(b) Das saarländische kommunale Haushaltsrecht hat für die Bildung von Pensionsrückstellungen keine spezifische gesetzliche Regelung getroffen. Anzuwenden sind daher die allgemeinen Bewertungsvorschriften des § 96 Abs. 2 KSVG, wonach Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der voraussichtlich notwendig ist. Die Bewertung ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung vorzunehmen, soweit dieses Gesetz oder eine aufgrund dieses Gesetzes erlassene Rechtsverordnung nichts Anderes vorsieht.

Grundlegend für die Bewertung sind damit die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB). Die GoB sind teilweise gesetzlich bestimmt, insbesondere durch das HGB und die Abgabenordnung. So finden sich wesentliche GoB etwa im § 249 HGB. Die GoB sind zudem von der Rechtsprechung, der Verwaltung und der Praxis geprägt. Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der sich ständig fortentwickelt.⁷⁶

Nach Feststellung des Rechnungshofes enthält das KSVG oder eine aufgrund dieses Gesetzes erlassene Rechtsverordnung bezüglich der Bildung von Pensionsrückstellungen keine abweichende Regelung zu den GoB. Damit gelten die GoB rechtsverbindlich auch für das kommunale Rechnungswesen des Landes.

Durch die Regelung des § 32 Abs. 3 KommHVO, nach der Rückstellungen nur in der Höhe des Betrags anzusetzen sind, in der die Gemeinde mit einer Inanspruchnahme rechnet, nimmt das saarländische Kommunalrecht Bezug auf das Handelsrecht. Nach der neueren BFH-Rechtsprechung ist der Ansatz von Pensionsverpflichtungen dann nicht möglich, wenn es an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt.

Die geänderte Rechtsprechung des BFH zur Bildung von Pensionsrückstellungen wirkt sich daher auch auf das kommunale Haushaltsrecht des Landes aus. Der Rechnungshof hält deshalb an seiner Auffassung fest, dass § 32 Abs. 3 KommHVO i. V. m. der Rechtsprechung des BFH in den Urteilen vom 5. April 2006 und 8. Oktober 2008 die Bildung von Pensionsrückstellungen bei Einschaltung einer Versorgungskasse wie der Ruhegehaltskasse des Saarlandes (RGK) ausschließt, weil es an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt.

(c) Das Ministerium sieht sich in seiner Auffassung durch die Position des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) gestützt. Dem Rechnungshof ist die Auffassung des IDW bekannt, nach der handelsrechtlich die Einschaltung einer rein umlagefinanzierten Versorgungskasse keinen Einfluss auf die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten hat.⁷⁷

⁷⁶ Vgl. auch Gesetzentwurf der Regierung des Saarlandes, Gesetz über das Neue Kommunale Rechnungswesen im Saarland, Landtag des Saarlandes, Drucksache 13/953 vom 14. Juni 2006, S. 32.

⁷⁷ IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen (IDW RS HFA 23).

Mit Schreiben vom 2. Juni 2009 an das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat das IDW zum Entwurf des BMF-Schreibens zur Bildung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG bei Erbringung der Versorgungsleistungen durch externe Versorgungsträger Stellung genommen. Das IDW hält die vom BFH vertretene Auffassung weder aus handelsrechtlicher noch aus steuerrechtlicher Sicht für zutreffend. Die Einschaltung einer rein umlagefinanzierten Versorgungskasse oder eines anderen umlagefinanzierten Versorgungsträgers führe nicht dazu, dass die Pensionsverpflichtung des Bilanzierenden durch geleistete und zukünftige Umlagen oder die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Bilanzierenden aus dieser Verpflichtung gemindert werde.

Das BMF hat nach Abschluss des Anhörungsverfahrens⁷⁸ mit Schreiben vom 26. Januar 2010⁷⁹ nähere Konsequenzen aus den BFH-Urteilen vom 5. April 2006 und 8. Oktober 2008 gezogen.

Der BFH habe darauf verwiesen, dass in den Urteilsfällen die Erfüllung der Versorgungsverpflichtung allein den Versorgungskassen ohne Mitwirkung des Arbeitgebers obliege und somit die Inanspruchnahme des Arbeitgebers aus der Versorgungszusage nicht wahrscheinlich sei. Folglich bestehe auch keine Vermögensbelastung. Es sei unerheblich, dass eine Rechtsbeziehung ausschließlich zwischen dem Arbeitgeber und der Versorgungskasse bestehe. Entscheidend sei vielmehr, dass aus Sicht des Arbeitgebers die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Versorgungskasse nicht bestehe. Anders sei die Rechtslage nur dann zu beurteilen, wenn die Versorgungskasse zahlungsunfähig sei.

Das BMF stellt fest, dass die Entscheidungen des BFH im Einklang mit den Grundsätzen für die Bildung von Rückstellungen stehen. Bei Pensionsverpflichtungen sei neben der Frage, ob die Voraussetzungen des § 6a EStG vorliegen, auch zu prüfen, ob die unmittelbare Inanspruchnahme aus der Verpflichtung wahrscheinlich sei. Dabei sei es unerheblich, ob Rückdeckungsansprüche gegenüber Dritten zu aktivieren seien.

Das BMF-Schreiben verweist darauf, dass durch die Veröffentlichung dieser Entscheidungen im Bundessteuerblatt II die Grundsätze der Urteile auch in vergleichbaren Fällen anzuwenden sind. Bei entsprechenden umlagefinanzierten Versorgungssystemen könnten Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG künftig regelmäßig nicht mehr passiviert werden. Das gelte unabhängig davon, ob es sich um öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Versorgungszusagen handele.

Die Verwaltungsanweisung regelt, dass die Grundsätze der BFH-Urteile erstmals in nach dem 5. April 2006 (Entscheidungsdatum des ersten BFH-Urteils) aufgestellten Bilanzen zu berücksichtigen sind. Es sei jedoch nicht zu beanstanden, wenn diese Grundsätze erstmals der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres zugrunde gelegt würden, das nach dem Tag der Veröffentlichung dieses Schreibens im Bundessteuerblatt ende. Das BMF-Schreiben enthält zudem Regelungen für den Gewinn aus der Auflösung von bereits gebildeten Pensionsrückstellungen.

⁷⁸ Im Anhörungsverfahren hat etwa die Bundessteuerberaterkammer die ablehnende Auffassung des IDW nicht geteilt (Schreiben vom 8. Mai 2009).

⁷⁹ Betriebliche Altersversorgung: Bildung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG bei Erbringung der Versorgungsleistungen durch externe Versorgungsträger im sog. Umlageverfahren, GZ IV C 6 –S 2176/07/10005; Der Betrieb vom 12. Februar 2010, S. 306-307.

Der Rechnungshof sieht seine Rechtsauffassung durch das BMF-Schreiben vom 26. Januar 2010 gestützt.

(d) Die rechtliche Grundlage für die Einführung der kaufmännischen Rechnungslegung ergibt sich aus der Regelung des § 33a Haushaltsgrundsätzegesetz, das die für das Haushaltsrecht des Bundes und der Länder geltenden gemeinsamen Grundsätze enthält. Die Bestimmung wurde im Jahr 1997 geschaffen. Danach kann die Buchführung zusätzlich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches erfolgen. Als Referenzmodell für die kaufmännische Rechnungslegung sind damit die Grundsätze des HGB verbindlich festgelegt worden. Die hierzu ergangene BFH-Rechtsprechung wirkt sich daher auch auf das kommunale Haushaltsrecht aus.

Der Rechnungshof sieht sich in seiner Auffassung zur Zulässigkeit der Bildung von Pensionsrückstellungen in Übereinstimmung mit den von § 33a HGrG geforderten Grundsätzen des Handelsgesetzbuches. Er hält es für erforderlich, dass das Land bei der Auslegung der Regelungen des KSVG die geänderte Rechtsprechung des BFH beachtet.

(e) Durch die Neuregelung des HGrG in 2009 wurde in § 7a festgelegt, dass die staatliche Doppik den genannten Vorschriften des HGB und den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung folgt. Die Grundsätze der Passivierung sind ausdrücklich genannt. Zur Gewährleistung einer einheitlichen Verfahrens- und Datengrundlage wurde das Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens eingerichtet (§ 49a HGrG). Die genannten Vorschriften des HGB bilden sozusagen das Muster, an dem sich die Standards der staatlichen Doppik orientieren. Auf diesen Zusammenhang mit dem kommunalen Haushaltsrecht ist das Ministerium nicht eingegangen.

Die am 25./26. November 2009 verabschiedeten Standards legen fest, dass die Bildung einer Rückstellung voraussetzt, dass die Verbindlichkeit bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sein muss. Es ist deshalb folgerichtig, dass die Standards die Pensionsverpflichtungen gegenüber einem mit der Abwicklung der betrieblichen Altersversorgung betrauten Rechtsträger als mittelbar einordnen. Diese mittelbaren Pensionsverpflichtungen werden nicht ausgewiesen.

Der Rechnungshof ist deshalb der Auffassung, dass die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte in den Bilanzen der saarländischen Kommunen nicht mit den Standards staatlicher Doppik zu vereinbaren ist.

Insgesamt hält der Rechnungshof an seinen Empfehlungen (siehe Ziffer 8) an den Landtag und die Landesregierung des Saarlandes fest und weist insbesondere darauf hin, dass die ohnehin schwierige Finanzsituation der Kommunen durch die Bildung von Pensionsrückstellungen für Beamte zusätzlich erheblich verschärft wird.

gez.: Jacobs
gez.: Albert

gez.: Schmitt
gez.: Loch

gez.: Plaetrich

Beglaubigt

Regierungsbeschäftigte