

Das Wesen und die Buchungsweise der Aussetzung der Vollziehung im Bereich des kommunalen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens nach den Regeln der Doppik

Die SAKD hat sich bereits in der Vergangenheit in einem Fachartikel zur buchmäßigen Abbildung von der Vollziehung ausgesetzter Forderungen in den Büchern einer Kommune geäußert (http://www.sakd.de/fileadmin/pruefung/fachartikel/aussetzung_vollziehung.pdf). Diese Ausführungen beziehen sich jedoch auf das kamerale Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen. In dem nachfolgenden Artikel soll die Aussetzung der Vollziehung aus der Sichtweise der Anforderungen des kommunalen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens nach den Regeln der Doppik in Sachsen dargestellt und in einem Buchungsbeispiel weiter ausgeführt werden.

1. Die Aussetzung der Vollziehung im Bereich des kommunalen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens nach den Regeln der Doppik

Die §§ 361 AO und 69 FGO regeln Näheres zur Aussetzung der Vollziehung im Zusammenhang mit der Abgabenveranlagung. Insbesondere durch den § 361 Absatz 3 AO sowie § 69 Absatz 2 FGO hat die Aussetzung der Vollziehung auch eine wesentliche Bedeutung für die Kommunen. Danach ist die Vollziehung von Folgebescheiden (so z. B. Grund- oder Gewerbesteuerbescheiden) auszusetzen, wenn der entsprechende Grundlagenbescheid (Messbescheid des Finanzamtes) ausgesetzt wurde.

Ferner bestimmt § 80 VwGO für die Kommunen, Verwaltungsakte zur Anforderung von öffentlichen Abgaben und Kosten von der Vollziehung auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an deren Rechtmäßigkeit bestehen.

Trotz der Aussetzung der Vollziehung bleibt der angefochtene Verwaltungsakt existent. Die rechtliche Wirksamkeit des Verwaltungsaktes und seines Regelungsinhaltes wird nicht berührt. Die Behörde darf vielmehr keinen Gebrauch von den Wirkungen eines ausgesetzten Verwaltungsaktes machen; ihr sind damit insbesondere Erhebungs- und Vollstreckungsmaßnahmen verwehrt

Aus der sich aus den §§ 361 Absatz 2 AO und § 80 VwGO ergebenden Tatbestandsvoraussetzung der Aussetzung der Vollziehung, wonach ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen müssen, ergibt sich die Konsequenz der buchhalterischen Behandlung ausgesetzter Forderungen. Denn Zweifel an der Rechtmäßigkeit einer Forderung haben Zweifel an deren Bestand an sich und deren Werthaltigkeit zur Folge. Da gemäß § 38 Absatz 4 SächsKomHVO-Doppik Forderungen mit dem Nominalbetrag anzusetzen und, soweit erforderlich, um Abschreibungen zu vermindern sind, ergibt sich für ausgesetzte Forderungen die Pflicht zur Wertberichtigung.

Das Sächsische Staatsministerium des Innern (SMI) hat in seinen Veröffentlichungen im Internet zur Kommunalen Doppik ausführlich über die Notwendigkeit und die Buchungsweise von Wertberichtigungen auf Forderungen informiert (siehe dazu „Wertberichtigungen auf Forderungen (FAQ 2.4)“, <http://www.kommunale-verwaltung.sachsen.de/6887.htm>).

Für die Buchung der Wertberichtigung bei ausgesetzten Forderungen bietet sich die indirekte Buchungsweise in besonderer Weise an, weil bezüglich Bestand und Höhe der auszusetzenden Forderung zwar durchaus ernstliche Zweifel bestehen, darüber jedoch noch nicht endgültig entschieden wurde, wie dies beispielsweise beim Erlass einer Forderung der Fall ist (was zwingend eine Wertberichtigung in der direkten Buchungsweise zur Folge hat).

Weiterhin hat die indirekte gegenüber der direkten Buchungsweise, bei der die betreffenden Forderungen ausgebucht werden, den großen Vorteil, dass die ausgesetzten (einzelwertberechtigten) Forderungen auf den Bestands- und den Personenkonten bestehen bleiben und so später bei der Beendigung der Aussetzung der Vollziehung oder auch bei der Durchsetzung der ehemals ausgesetzten Forderung direkt auf diese Bezug genommen werden kann. Bei der indirekten Buchung erfolgt die Wertberichtigung über einen passiven Korrekturposten, der in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen, sondern im Rahmen der Erstellung der Bilanz mit den Forderungskonten bestandsmindernd verrechnet wird (siehe dazu ausführlich oben genannte Veröffentlichung des SMI „Wertberichtigungen auf Forderungen“). Aus Sicht der SAKD empfiehlt sich als passiver Korrekturposten ein Unterkonto der entsprechenden aktiven Bestandskonten für Forderungen. Es sind jedoch auch andere Kontierungen möglich.

Die in der Verwaltungsvorschrift Prüfhandbuch über die erforderlichen technischen Standards für Programmzulassungen im Bereich des kommunalen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens nach den Regeln der Doppik formulierten Programmanforderungen gliedern sich in 3 Punkte:

- a.) Das Programm muss Funktionen zur Verfügung stellen, *um Forderungen von der Vollziehung auszusetzen*. In diesem Zusammenhang muss es das Programm ermöglichen den Aussetzungsbeginn, den Aussetzungsbetrag und eine eventuelle Frist für die Aussetzung erfassen zu können. Auf dieser Grundlage sind vom Programm Anordnungen zu erstellen, die entsprechenden Buchungen durchzuführen und ein Aussetzungsbescheid zu erzeugen.
- b.) Das Programm muss Funktionen zur Verfügung stellen, *um die Aussetzungen von Forderungen von der Vollziehung zu beenden*. Dazu ist in einem ersten Schritt im Programm das Ende der Aussetzung zu hinterlegen. Nachfolgend sind vom Programm die Anordnungen für notwendige Buchungen und ein Bescheid über das Ende der Aussetzung der Vollziehung zu erstellen. In Abhängigkeit vom Erfolg des der Aussetzung zu Grunde liegenden Rechtsbehelfs sind Aussetzungszinsen zu berechnen, zu buchen und auf einem Bescheid darzustellen.
- c.) Das Programm muss Funktionen zur Verfügung stellen, *um Aussetzungszinsen zu ermitteln und zu erheben*. Grundlage für die Berechnung der Aussetzungszinsen sind neben der Dauer der Aussetzung insbesondere der Betrag, hinsichtlich dessen der der Aussetzung zu Grunde liegende Rechtsbehelf endgültig erfolglos war. Bei der Berechnung der Aussetzungszinsen sind die Bestimmungen der Abgabenordnung zur Zinsberechnung zu beachten.

2. Die Buchmäßige Behandlung der Aussetzung der Vollziehung nach den Regeln der kommunalen Doppik

- a.) Buchung der ursprünglichen Forderung, Fälligkeit 08.02.2010
- b.) Am 02.02.2010 legt der Gebührenpflichtige einen Rechtsbehelf ein. Die Kommune erkennt Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes, der die Forderung begründet, und stimmt der beantragten Aussetzung der Vollziehung ab Fälligkeit zu. Die Forderung wird daraufhin in vollem Umfang einzelwertberichtigt.
 - b1.) In einem ersten Schritt wird die Forderung auf das Konto „zweifelhafte Forderungen“ umgebucht.
 - b2.) Danach erfolgt die Buchung der Einzelwertberichtigung „indirekt“ auf einem Korrekturkonto zum Bilanzkonto „Forderungen“.
Im Beispiel kommt als Korrekturkonto ein Unterkonto des Bestandskontos öffentlich-rechtlicher Forderungen zum Einsatz; dies ist jedoch nicht zwingend, es könnten auch andere passive Korrekturposten zur Anwendung kommen.
Der Forderungsausweis auf dem Personenkonto bleibt daraufhin unverändert, die entsprechende Forderung wird als „ausgesetzt“ gekennzeichnet, so dass diese nicht gemahnt wird und dafür keine Säumniszuschläge ermittelt werden.
- c.) Über den eingelegten Rechtsbehelf wurde entschieden. Die Aussetzung der Vollziehung wird daraufhin durch Bescheid zum 01.11.2010 beendet, der zum 04.11.2010 bekannt gegeben ist.
Die Einzelwertberichtigung auf Forderungen wird in vollem Umfang ergebniswirksam aufgelöst, das Wertberichtigungskonto ist danach ausgeglichen.
In Abhängigkeit davon, ob der eingelegte Rechtsbehelf erfolgreich war, fallen für den Aussetzungszeitraum gegebenenfalls Aussetzungszinsen an. Darauf wird an dieser Stelle jedoch nicht eingegangen, auf die Darstellung daraus resultierender Buchungen wurde verzichtet.
- d.) In einem weiteren Schritt erfolgt die Umbuchung der Forderung vom Konto „zweifelhafte Forderungen“ auf das normale Forderungsbestandskonto, da mit dem Ende der Aussetzung der Vollziehung, die Zweifel am Bestand der Forderung ausgeräumt sind. Damit ist das Konto „zweifelhafte Forderungen“ ausgeglichen.

Die im Anschluss an das Ende der Aussetzung der Vollziehung eventuell notwendige weiteren Verfahrensschritte (Festsetzung eines neuen Leistungsgebots, Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsaktes) sind durch das entsprechende Fachamt zu veranlassen und werden an dieser Stelle nicht betrachtet.

1511 Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	
SOLL	HABEN
a.) 1.000 Fälligkeit: 08.02.2010	b1.) 1.000 Fälligkeit: 08.02.2010
d.) 1.000 Fälligkeit: 08.02.2010	

zweifelhafte Forderungen Kontengruppe 15	
SOLL	HABEN
b1.) 1.000 Fälligkeit: 08.02.2010	d.) 1.000 Fälligkeit: 08.02.2010

15119 Öffentlich-rechtliche Forderungen – Korrekturen/ Wertberichtigungen	
SOLL	HABEN
c.) 1.000	b2.) 1.000

Debitor D1711	
SOLL	HABEN
a.) 1.000 Fälligkeit: 08.02.2010	

4472 Wertveränderungen bei Finanzvermögen	
SOLL	HABEN
b2.) 1.000	

3321 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte	
SOLL	HABEN
	a.) 1.000 Fälligkeit: 08.02.2010

3583 Sonstige nicht zahlungswirksame Erträge	
SOLL	HABEN
	c.) 1.000

3. Darstellung ausgesetzter Forderungen in der Bilanz zum Jahresabschluss

Bei den oben genannten Beispielen zur buchmäßigen Abbildung der Aussetzung der Vollziehung kommt die indirekte Buchungsweise zur Anwendung. Dies erscheint deshalb sachgerecht, weil an Bestand und Höhe der auszusetzenden Forderung zwar durchaus ernstliche Zweifel bestehen, darüber jedoch noch nicht endgültig entschieden wurde, wie dies beispielsweise beim Erlass einer Forderung der Fall ist (was zwingend eine Wertberichtigung in der direkten Buchungsweise zur Folge hat). Weiterhin hat die indirekte gegenüber der direkten Buchungsweise, bei der die betreffenden Forderungen ausgebucht werden, den großen Vorteil, dass die ausgesetzten (einzelwertberichtigten) Forderungen auf den Bestands- und den Personenkonten bestehen bleiben und so später bei der Beendigung der Aussetzung der Vollziehung oder auch bei der Durchsetzung der ehemals ausgesetzten Forderung direkt auf diese Bezug genommen werden kann. Bei der indirekten Buchung erfolgt die Wertberichtigung über einen passiven Korrekturposten, der in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen, sondern im Rahmen der Erstellung der Bilanz mit den Forderungskonten bestandsmindernd verrechnet wird (siehe dazu ausführlich „Wertberichtigungen auf Forderungen (FAQ 2.4)“, <http://www.kommunale-verwaltung.sachsen.de/6887.htm>).

Diese Verrechnung des Korrekturpostens mit den Forderungen kann zum Beispiel programmtechnisch in der Form des Zuordnens von Konten zu Bilanzpositionen geschehen. Beim Erstellen der Bilanz ermittelt das Programm dann für jedes Konto den Saldo. Im Nachgang werden die Salden aller einer bestimmten Bilanzposition zugeordneten Konten zusammengefasst und als Betrag der entsprechenden Bilanzposition ausgewiesen. Wichtig ist in jedem Fall, dass in der Bilanz nicht der unkorrigierte Forderungsbestand einerseits und der Betrag des Korrekturpostens andererseits als solcher ausgewiesen werden.