Als **außerordentlich** gelten nach § 277 Abs. 4 HGB **Aufwendungen**, die zwar durch den Geschäftsbetrieb entstehen, aber für den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb unüblich sind. Sie sind daher von den ordentlichen Aufwendungen abzusondern, um ein realistisches Bild der durch den Geschäftsbetrieb entstandenen Aufwendungen zu bekommen.

bis 31. Dezember eines Kalenderjahres (Haushaltsjahr) aufgezeigt. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind deshalb in ihrer voraussichtlichen Höhe für das Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

Über die haushaltsrechtlich bestimmten Positionen hinaus darf die Gemeinde sachlich gebotene Erweiterungen vornehmen, wenn diese Angaben für das Verständnis der Ertragslage der Gemeinde von Bedeutung sind und der Nachvollziehbarkeit dienen. Bei gemeindlichen Leistungen an Dritte ohne gleichwertige Gegenleistung oder umgekehrt ist das Kriterium für die zeitliche Zuordnung entstehender Erträge oder zu leistender Aufwendungen der in einem Bescheid (Verwaltungsakt) festgesetzte Erfüllungszeitpunkt und nicht die aus einem Zahlungsvorgang entstehende kassenmäßige Fälligkeit. Die Gliederung des gemeindlichen Ergebnisplans stellt grundsätzlich eine Verknüpfung zum Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit" im gemeindlichen Finanzplan her.

Die Ermittlung der Haushaltsansätze für die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr umfasst auch deren zutreffende Zuordnung zu den mindestens vorgegebenen Ergebnisarten in den Teilen des Haushaltsplans. Unter dieser Beachtung kann es dann zu einer genauen und zutreffenden Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan kommen. Die Gemeinde muss dabei auch ihre eigenen Vorgaben zur Gliederung im Haushaltsplan sowie die Vorgaben Dritter beachten, aufgrund derer sachgerechte Ergebnisarten entstehen müssen. Sie kann sich dabei auch an den Vorgaben für ihre statistischen Meldepflichten orientieren, die Zuordnungsvorgaben für die gemeindlichen Ergebnisarten enthalten.

1.2.2 Die Besonderheiten

1.2.2.1 Die Abgrenzung „Außerordentlich"

Im gemeindlichen Haushaltsrecht wird der Begriff „ordentlich" für die Gestaltung des Aufbaus des gemeindlichen Ergebnisplans verwendet. Der Begriff „ordentlich" wird dazu nach dem Ausschlussprinzip definiert, d. h. alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen, soweit sie nicht zum Finanzergebnis gehören. Zu den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen der Gemeinde gehören dabei alle diejenigen gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit der Gemeinde anfallen oder entstehen.

Im gemeindlichen Ergebnisplan sind unter den Haushaltspositionen „Außerordentliche Erträge" und "Außerordentliche Aufwendungen" die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde zu veranschlagen, die außerhalb der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde entstehen, aber durch die Aufgabenerfüllung der Gemeinde verursacht werden. Die Abgrenzung zwischen den ordentlichen und den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen ist aus der Bilanzanalyse entstanden, um Erträge und Aufwendungen aus nicht gewöhnlichen Geschäftsvorfällen der Gemeinde abzugrenzen, auch wenn die Geschäftsvorfälle haushaltsrechtlich als Geschäfte der laufenden Verwaltung gelten (vgl. § 41 Absatz 3 GO NRW).

Die Gemeinde muss die Abgrenzung der Außerordentlichkeit der Geschäftstätigkeit bzw. der Verwaltungstätigkeit heraus im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vornehmen. Sie darf nicht aufgrund der Trennung der Zuständigkeiten zwischen dem Rat und dem Bürgermeister der Gemeinde erfolgen. Als außerordentlich gelten die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde, die aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstehen, die von ungewöhnlicher Natur sind und die nicht laufend im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung anfallen, aber von haushaltswirtschaftlicher Bedeutung für die Gemeinde sind.

Derartige Geschäftsvorfälle entstehen daher aus außergewöhnlichen Ereignissen, die nicht typisch für die Gemeindeverwaltungstätigkeit sind. Sie beruhen daher regelmäßig auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, die als örtlich zu betrachtendes Ereignis unmittelbar die Gemeinde betreffen, z. B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke. Eine Veranschlagung von außerordentlichen Erträge und Aufwen-

dungen durch die Gemeinde dürfte daher grundsätzlich nur in seltenen Fällen in Betracht kommen. Für Geschäftsvorfälle, die zu außerordentlichen Erträge und Aufwendungen führen, ist haushaltsrechtlich jedoch nicht vorgesehen, die sachliche Abgrenzung zwischen „ordentlich" und „außerordentlich" dem Grundsatz der Wesentlichkeit zu unterwerfen oder z. B. eine Wertgrenze als Bagatellgrenze festzulegen.

1.2.2.2 Die Abgrenzung zur Verrechnung

Die Gemeinde hat bei ihren Geschäftsvorfällen, bei denen die daraus resultierenden Erträge und Aufwendungen als „außerordentlich" einzustufen und entsprechend in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind, zusätzlich zu prüfen, ob derartige Erträge und Aufwendungen nicht unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage im Eigenkapital der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Ein derartiges gemeindliches Geschäft wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Beispiel 47).

BEISPIEL:

Die anteilige Veräußerung eines Betriebes

Die Gemeinde möchte zusammen mit anderen Gemeinden eine bestimmte Aufgabe durch einen Betrieb erledigen lassen, die bei ihr bisher bereits von einem Betrieb erledigt worden ist. Sie sieht daher vor, ihre Beteiligung an dem von ihr beherrschten Betrieb zu reduzieren, sodass alle beteiligten Gemeinden jeweils über eine Beteiligung i. H. v. 20 v. H. an dem Betrieb verfügen. Der in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Wert wurde bisher wegen mehrerer bestehender Ungewissheiten nicht an die realen Verhältnisse angepasst. Die Gemeinde erwartet daher, dass der Veräußerungsvorgang zu einem Verlust bei der Gemeinde führt.

Bisheriger Anteil:	100 v. H.
Künftiger Anteil:	20 v. H.
Bilanzieller Wertansatz:	650.350, 25 Euro
Voraussichtlicher Veränderung:	520.280,20 Euro
Voraussichtlicher Veräußerungserlös:	480.000,00 Euro
Voraussichtlicher Verlust:	40.280,20 Euro

Für die Gemeinde können Aufwendungen i. H. v. 40.280,20 Euro aus diesem Geschäftsvorfall entstehen. Wegen eines „Wegfalls" der Geschäftsgrundlage sind derartige Aufwendungen grundsätzlich als außerordentlich zu klassifizieren und wären entsprechend in der Ergebnisrechnung nachzuweisen. Der Anwendung dieser „allgemeinen" haushaltsrechtlichen Vorgabe steht die spezielle Vorgabe der Verrechnung derartiger Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage entgegen. Die Gemeinde muss wegen der Wertveränderung einer Finanzanlage in ihrer Abwägung der Spezialregelung über die Verrechnung einen Vorrang einräumen und entsprechend verfahren. Wegen der geplanten Veräußerung gibt sie den voraussichtlichen Verlust bereits in ihrem Ergebnisplan nachrichtlich nach dem Jahresergebnis an.

Beispiel 47 „Verrechnung der Aufwendungen aus Veräußerung"

Abhängig von ihrem Buchungssystem in der DV-Buchführung kann die Gemeinde einen solchen Geschäftsvorfall aufgrund der Klassifizierung "außerordentlich" ggf. auch unterjährig und vorläufig in ihrer Ergebnisrechnung erfassen, ohne dadurch einen entsprechenden Vorrang der Zuordnung vorzunehmen. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss die Gemeinde dann die notwendigen Umbuchungen vornehmen. Sie muss sicherstellen, dass Erträge und Aufwendungen aus einem Geschäftsvorfall, bei denen eine Verrechnungspflicht mit der Allgemeinen Rücklage besteht, nicht in das Jahresergebnis der Gemeinde einbezogen werden.

1.2.2.3 „Außerordentlich“ nicht „Außerplanmäßig“

Im Zusammenhang mit der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr darf die Gemeinde die Begriffe „Außerordentlich“ und „Außerplanmäßig“ nicht in der gleichen Art und Weise für die Einordnung ihrer Geschäftsvorfälle in die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres benutzen. Als außerordentliche Erträge sind z. B. die Erträge aus der Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes oder einer wesentlichen Beteiligung der Gemeinde anzusehen.

Aus einem Geschäftsvorfall, der von der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren wäre, z. B. ein Brand, der einen gemeindlichen Betrieb vollständig zerstört, entstehen aufgrund der dadurch entstandenen Wertminderung der gemeindlichen Finanzanlage außerordentliche Aufwendungen. Sie entstehen aber nicht dann, wenn wegen aufgetretener Mängel bei einem Vermögensgegenstand über die planmäßigen Abschreibungen hinausgehende Abschreibungen erforderlich werden, die dann als außerplanmäßige und nicht als außerordentliche Abschreibungen zu erfassen wären.

Der Begriff „außerplanmäßig“ wird dagegen von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Darauf aufbauend werden die gemeindlichen Aufwendungen oder Auszahlungen als außerplanmäßig bezeichnet, für die zum Zeitpunkt des Bedarfs keine Ermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen worden sind. Für ein auftretendes Ereignis besteht dann kein Planansatz oder kein fortgeschriebener Planansatz im gemeindlichen Haushaltsplan bzw. ein Bedarf für eine Abweichung davon.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können jedoch bei einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde auch beide Begriffe relevant sein. Bei einem abnutzbaren Vermögensgegenstand mit planmäßigen Abschreibungen kann z. B. ein Ereignis eine so gewaltige Nutzungseinschränkung verursachen, dass von der Gemeinde einerseits das Ereignis als „außerordentlich“ einzustufen ist und andererseits aufgrund der durch das Ereignis verursachten Wertminderung des Vermögensgegenstandes eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist. In derartigen Fällen entsteht lediglich für die haushaltsmäßige Zuordnung ein Vorrang der Klassifizierung „Außerordentlichkeit“ vor der Klassifizierung „Außerplanmäßigkeit“. Es entstehen dadurch jedoch haushaltsmäßig keine „außerordentlichen Abschreibungen“.

1.2.2.4 „Außerordentlich“ nicht „Außergewöhnlich“

Im Zusammenhang mit der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr darf die Gemeinde die Begriffe „Außerordentlich“ und „Außergewöhnlich“ nicht in der gleichen Art und Weise für die Einordnung ihrer Geschäftsvorfälle in die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres benutzen. Als außerordentliche Erträge sind z. B. die Erträge aus der Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes oder einer wesentlichen Beteiligung der Gemeinde anzusehen.

Aus einem Geschäftsvorfall, der von der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren wäre, z. B. ein Brand, der einen gemeindlichen Betrieb vollständig zerstört, entstehen aufgrund der dadurch entstandenen Wertminderung der gemeindlichen Finanzanlage außerordentliche Aufwendungen. Außerordentliche Erträge und außerordentliche Aufwendungen können für die Gemeinde gleichzeitig auch außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen sein. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat der Begriff „Außergewöhnlich“ jedoch keine Relevanz für die einzelnen Geschäftsvorfälle der Gemeinde.

Bei einer Gleichbehandlung der Begriffe „Außerordentlich“ und „Außergewöhnlich“ müsste der Begriff „Außergewöhnlich“ von der Gemeinde entweder in einen Zusammenhang mit dem Begriff „Bedeutung“ oder mit einer anderen Größenordnung gebracht werden. Diese Vorgehensweise könnte jedoch z. B. dazu führen, dass die haushaltsmäßige Zuordnung von der Größe bzw. der Einwohnerzahl der Gemeinde abhängig zu machen wäre. Sie