

LEITFADEN ZUR BILANZIERUNG

nach den Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) in Baden- Württemberg (3. Auflage)

Rechtsstand:

- Gemeindeordnung in der Fassung vom 24. Juli 2000 (GBl. S. 582, ber. S. 698), zuletzt geändert durch Artikel 7 der Verordnung vom 23. Februar 2017 (GBl. S. 99),
- Gemeindehaushaltsverordnung vom 11. Dezember 2009 (GBl. S. 770), zuletzt geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 29. April 2016 (GBl. S. 332)

Abgestimmt mit der Lenkungsgruppe NKHR
(Innenministerium BW, Gemeindeprüfungsanstalt BW, Gemeindetag, Städ-
tetag, Landkreistag, Datenverarbeitungsverbund BW)



Die Wiedergabe dieses Leitfadens, auch auszugsweise,
ist nur mit vollständiger Angabe der Quelle gestattet.

Fassung: Juni 2017

2.3.5. „Rückzahlungsbetrag“ (Erfüllungsbetrag)	72
2.3.6. Abschreibungen.....	72
2.3.7. Dauernde Wertminderung	73
2.4. Vereinfachungsregeln.....	76
2.4.1. Festwertverfahren.....	76
2.4.2. Gruppenbewertung.....	80
2.4.3. Bewertungsvereinfachungsverfahren Fifo und Lifo	82
2.4.4. Inventurvereinfachungsmethoden	83
2.4.5. Vereinfachungsregeln für die Eröffnungsbilanz	83
2.4.6. Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung.....	92
<u>3. AKTIVSEITE DER BILANZ.....</u>	<u>93</u>
3.1. Immaterielle Vermögensgegenstände.....	93
3.1.1. Definition	93
3.1.2. Bewertung	93
3.1.3. Negativabgrenzungen	94
3.2. Sachvermögen.....	94
3.2.1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	94
3.2.2. Erbbaurechte.....	103
3.2.3. Bewertung von Gebäuden	104
3.2.4. Bewertung von Bauten auf fremden Grundstücken	106
3.2.5. Bewertung von Sportanlagen	106
3.2.6. Bewertung von Infrastrukturvermögen.....	108
3.2.7. Bewertung von Gewässern und deren Bauwerken (unbebaute Grundstücke)	117
3.2.8. Bewertung von Kunstwerken, Archivgut und Kulturdenkmälern....	118
3.2.9. Betriebs- und Geschäftsausstattung	120
3.3. Finanzvermögen	123
3.3.1. Anteile an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen	123
3.3.2. Mitgliedschaften bei Zweckverbänden und Gemeindeverwaltungsverbänden.....	125

3.3.3. Bewertung von Sondervermögen.....	132
3.3.4. Bewertung von Eigenbetrieben	133
3.3.5. Bewertung von Ausleihungen	134
3.3.6. Wertpapiere	134
3.3.7. Forderungen (privat- und öffentlich-rechtliche und aus Transferleistungen)	135
3.3.8. Liquide Mittel.....	139
3.3.9. Aktive Rechnungsabgrenzung	139
3.3.10. Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse	140
4. <u>PASSIVSEITE DER BILANZ</u>	143
4.1. Eigenkapital	143
4.1.1. Basiskapital.....	143
4.1.2. Rücklagen.....	144
4.2. Sonderposten	146
4.2.1. Grundsatz	148
4.2.2. Erfahrungswerte für passive Sonderposten (Abzugskapital, i.d.R. für die Eröffnungsbilanz)	149
4.2.3. Sonderposten für (erhaltene) Investitionszuweisungen	150
4.2.4. Sonderposten für (erhaltene) Investitionsbeiträge	150
4.2.5. Sonstige Sonderposten.....	150
4.3. Rückstellungen.....	151
4.3.1. Rechtsgrundlagen	151
4.3.2. Begriffsbestimmung	151
4.3.3. Bewertungsgrundsätze	152
4.3.4. Pflichtrückstellungen	153
4.3.5. Wahlrückstellungen.....	157
4.3.6. Veranschlagung	162
4.3.7. Auflösung und Inanspruchnahme.....	162
4.4. Verbindlichkeiten.....	163
4.4.1. Definition	163

4.4.2. Verbindlichkeitenarten	163
4.5. Passive Rechnungsabgrenzung	168
<u>5. ABLEITUNG DER BILANZPOSITIONEN AUS DEM KAMERALEN RECHNUNGSWESEN</u>	<u>170</u>
5.1. Überleitungen aus dem Verwaltungshaushalt	171
5.1.1. Kasseneinnahmereste	171
5.1.2. Haushaltseinnahmereste	173
5.1.3. Kassenausgabereste	173
5.1.4. Haushaltsausgabereste	174
5.1.5. Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten	177
5.1.6. Zuführungen zwischen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt	177
5.2. Überleitungen aus dem Vermögenshaushalt	178
5.2.1. Kassenreste	178
5.2.2. Haushaltseinnahmereste	178
5.2.3. Haushaltsausgabereste	179
5.2.4. Überschüsse und Fehlbeträge im Vermögenshaushalt	181
5.2.5. Verpflichtungsermächtigungen (§ 86 GemO kameral)	181
5.3. Werte aus dem Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge	182
5.3.1. Vorschüsse und Verwahrgelder	182
5.3.2. Werte aus der Geldvermögensrechnung	182
5.3.3. Kamerale „allgemeine“ Rücklage	182
5.3.4. Kamerale „Sonderrücklagen“	183
5.3.5. Innere Darlehen	183
5.3.6. Buchmäßiger Kassenbestand	183
5.3.7. Weitere Quellen	184

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
ALB	Allgemeines Liegenschaftsbuch
ARS	Allgemeines Rundschreiben Straßenbau
AO	Abgabenordnung
BauGB	Baugesetzbuch
BgA	Betriebe gewerblicher Art
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRW	Bodenrichtwert
Bsp.	Beispiel
Bspw.	Beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DVV	Datenverarbeitungsverbund
EigBG	Eigenbetriebsgesetz
EigBVO	Eigenbetriebsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommenssteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
FAG	Finanzausgleichsgesetz
FHZ	Fiktiver Anschaffungs-/ Herstellungszeitpunkt
Fifo	First in, first out
FPStatG	Finanz- und Personalstatistikgesetz
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GemHVO kameral	Gemeindehaushaltsverordnung auf kameraler Basis
GemKVO	Gemeindekassenverordnung
GemO	Gemeindeordnung
GIS	Geo-Informationssystem
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buch-

	führung
GPA	Gemeindeprüfungsanstalt
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GVG	Geringwertige Vermögensgegenstände
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
HWD	Hochwasserdamm
i.d.R.	in der Regel
i.H.v.	in Höhe von
i.S.v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IM BW	Innenministerium Baden-Württemberg
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
KAG	Kommunalabgabengesetz
KapG	Kapitalgesellschaft
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
LBO	Landesbauordnung
Lifo	Last in, first out
männl.	männlich
ND	Nutzungsdauer
NKHR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
o.ä.	oder ähnliche
o.g.	oben genannt
p.a.	per anno
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RStO	Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaues von Verkehrsflächen
s.o.	siehe oben
sog.	sogenannte
StrG	Straßengesetz für Baden-Württemberg
u.ä.	und ähnliche
u.U.	unter Umständen
UStG	Umsatzsteuergesetz

USV	Unterbrechungsfreie Stromversorgung
v.a.	vor allem
vgl.	vergleiche
v.H.	vom Hundert
VG	Vermögensgegenstand
WaldG	Waldgesetz
weibl.	weiblich
WG	Wirtschaftsgüter
WHG	Wasserhaushaltsgesetz
Z-Feu	VwV Zuwendungen Feuerwehrwesen
z.Zt.	zur Zeit
zzgl.	zuzüglich

Anlagenverzeichnis

Anlage 1	Behandlung von Forderungen im Sozialbereich
Anlage 2	Bewertung von Grünanlagen
Anlage 3	Abschreibungstabelle für Baden-Württemberg
Anlage 4	Ansatz und Bewertung von landesweiten Beteiligungen
Anlage 5	Mietereinbautenerlass
Anlage 6	Informationen zum Leasing
Anlage 7	Grabnutzungsgebühren – Praxisbeispiele
Anlage 8	Glossar für Investitionsmaßnahmen

Die angegebenen Links beziehen sich auf den Stand der Drucklegung des Leitfadens.

VORWORT

Der Leitfaden zur Bilanzierung wurde von Vertretern aus Gemeinden, Städten und Landkreisen sowie von Vertretern der kommunalen Landesverbände, des Datenverarbeitungsverbands, der Gemeindeprüfungsanstalt und des Innenministeriums erarbeitet und ist mit der Lenkungsgruppe NKHR (Gemeindetag, Städte- tag, Landkreistag, Datenverarbeitungsverbund, Gemeindeprüfungsanstalt, Innenministerium) abgestimmt.

Der Leitfaden beinhaltet Festlegungen, Hinweise und Empfehlungen und wird von den Rechtsaufsichtsbehörden und den Prüfungsbehörden im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeiten herangezogen und soll die Kommunalverwaltungen bei der Einführung des NKHR, speziell bei der Vermögenserfassung und Bewertung unterstützen (Ziffer 3 VwV Produkt- und Kontenrahmen).

In der vorliegenden 3. Auflage konnten gegenüber der 2. Auflage vom August 2014 vor allem Vereinfachungen, Klarstellungen und weitere Ergänzungen bei folgenden Themen vorgenommen werden:

- Vermögensgegenstände (Kapitel 2.1.1)
- Herstellungskosten (Kapitel 2.3.2)
- Erschließung (Kapitel 2.3.4.3.6)
- Abschreibungen (Kapitel 2.3.6)
- Vereinfachungsregeln für die Eröffnungsbilanz (Kapitel 2.4.5)
- Forderungen (Kapitel 3.3.7)
- Basiskapital (Kapitel 4.1.1)
- Sonderposten (Kapitel 4.2.)
- Wahlrückstellungen (Kapitel 4.3.5)
- Grabnutzungsgebühren (Kapitel 4.5)
- Glossar für Investitionsmaßnahmen

Die 3. Auflage des Leitfadens liegt sowohl in einer durchgeschriebenen Fassung als auch in einer Änderungsfassung vor, damit die Veränderungen sofort erkennbar sind. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit sind die Änderungen der Gliederungsziffern nicht aufgeführt.

In der vorliegenden 3. Auflage wurden die Änderungen der im Jahr 2016 abgeschlossenen Evaluierung der GemO, GemHVO und VwV Produkt- und Kontenrahmen berücksichtigt.

Stuttgart, den 30. Juni 2017

1. EINLEITUNG

Der Leitfaden Bilanzierung ist eine Orientierungs- und Arbeitshilfe für alle Kommunalverwaltungen und Verbände (im Folgenden „Kommune“ genannt), die sich aufgrund der Regelungen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) aktiv mit der Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden beschäftigen.

Das Innenministerium, die kommunalen Landesverbände, die Gemeindeprüfungsanstalt und Mitarbeiter der kommunalen Rechenzentren KDRS und KIRU sowie der Datenzentrale Baden-Württemberg haben sich zu einer Kooperation zusammengefunden, um die Umsetzung der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens zu unterstützen. Dazu wurde die Lenkungsgruppe NKHR gebildet. Die Ergebnisse werden auf der offiziellen Internetseite des Innenministeriums BW zur Verfügung gestellt (www.im.baden-wuerttemberg.de). Der vorliegende Leitfaden zur Bilanzierung ist ein Teilprojekt dieser Kooperation, weitere Teilprojekte erfolgen parallel.

Dieser Leitfaden ist unter Mitwirkung von Vertretern verschiedener Kommunen und der o.g. Institutionen erarbeitet worden.

1.1. Kurze Einführung in das NKHR

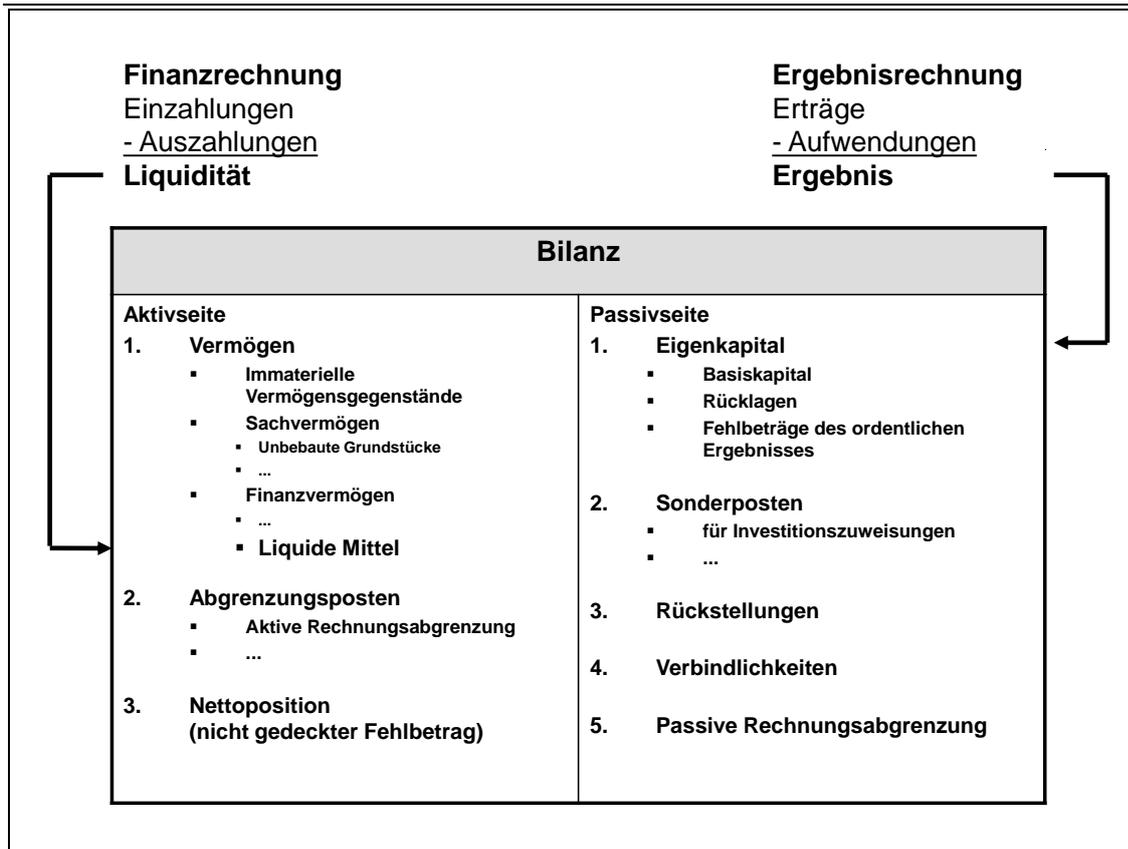
Mit Einführung des NKHR haben die Kommunen ihre Bücher in Form der doppelten Buchführung darzustellen (§ 77 Abs. 3 der Gemeindeordnung - GemO). Aus § 95 Abs. 2 GemO wird ersichtlich, dass der Jahresabschluss aus einer Ergebnis-, Finanz- und aus einer Bilanz besteht. (**Drei-Komponenten-Rechnung**).

Die **Ergebnisrechnung** beinhaltet eine Gegenüberstellung aller Aufwendungen und Erträge als ergebniswirksame Vorgänge der Verwaltungstätigkeit. Sie ist mit einer handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung vergleichbar. Ihr Ergebnis erhöht oder reduziert das Eigenkapital in der Bilanz. Die Ergebnisrechnung übernimmt im Wesentlichen die Funktion des Verwaltungshaushalts.

Die **Finanzrechnung** enthält sämtliche Ein- und Auszahlungen einer Rechnungsperiode. Die Finanzrechnung gibt unterjährig und beim Jahresabschluss Auskunft über die Liquiditätslage. Sie zeigt die Änderungen des Bestands an liquiden Mitteln, da der Saldo der Finanzrechnung die Position der liquiden Mittel in der Bilanz erhöht oder reduziert. Die Finanzrechnung übernimmt mit der Investitions- und Finanzierungsabrechnung Elemente des Vermögenshaushalts und des Sachbuchs für haushaltsfremde Vorgänge sowie die zahlungswirksamen Vorgänge der Ergebnisrechnung.

Die **Bilanz** beinhaltet wie die kaufmännische Bilanz die Gegenüberstellung von Vermögen und dessen Finanzierung. Sie ist in Kontoform aufzustellen (§ 52 GemHVO).

Die folgende Abbildung zur Drei-Komponentenrechnung verdeutlicht das Zusammenspiel der Ergebnis- und Finanzrechnung sowie der Bilanz:



Das NKHR verlangt die Erstellung einer Eröffnungsbilanz, die das kommunale Vermögen und die Schulden umfassend darstellt. Dementsprechend hat die Kommune ihr Vermögen (Immaterielles Vermögen, Sachvermögen und Finanzvermögen) sowie die Schulden zu erfassen und zu bewerten.

Das Vermögen ist zusätzlich in einer Vermögensübersicht nach § 55 Abs. 1 GemHVO aufzulisten, in der der Stand des Vermögens zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres, die Zu- und Abgänge sowie die Zuschreibungen und Abschreibungen darzustellen sind (Anlagenspiegel). Die Schulden der Kommune sind nach § 55 Abs. 2 GemHVO in einer Schuldenübersicht nachzuweisen.

1.2. Rechtsgrundlagen

Das NKHR wird in der Gemeindeordnung (GemO) in der Fassung vom 24. Juli 2000, zuletzt geändert durch Artikel 7 der Verordnung vom 23. Februar 2017 (GBl. S. 99), in der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) vom 11. Dezember 2009 (GBl. S. 770), zuletzt geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 29. April 2016 (GBl. S. 332) und in der Gemeindegassenverordnung (GemKVO) vom 11. Dezember 2009 (GBl. S. 791), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 17. Dezember 2015 (GBl. S. 1191, 1200), geregelt. Nach Artikel 5 bis 7 des Gesetzes vom 16. April 2013 zur Änderung kommunalwahlrechtlicher Vorschriften wurde die Verpflichtung zur Einführung des NKHR um vier Jahre verschoben.

Die Bestimmungen des NKHR sind von den Kommunen spätestens für die Haushaltswirtschaft ab dem Haushaltsjahr 2020 anzuwenden. Kommunen, die bereits vor dem Haushaltsjahr 2020 auf die Kommunale Doppik umstellen, müssen die Bestimmungen des NKHR ab dem Haushaltsjahr der Umstellung anwenden (bis einschließlich dem Haushaltsjahr 2019 können aber Erleichterungen nach Art. 13 Abs. 6 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts in Anspruch genommen werden). Bis zur Umstellung auf das NKHR sind die bisherigen kameralen Regelungen anzuwenden.

Die wichtigen Paragraphen werden bei den einzelnen Erläuterungen zitiert.

Anbei ein kurzer Überblick über die Regelungen für die Bewertung aus der GemO und der GemHVO:

GemO

- § 90 Rücklagen, Rückstellungen
- § 91 Erwerb und Verwaltung von Vermögen, Wertansätze
- § 92 Veräußerung von Vermögen
- § 95 Jahresabschluss
- § 95a Gesamtabschluss
- § 110 Örtliche Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses
- § 114 Aufgaben und Gang der überörtlichen Prüfung
- § 144 Durchführungsbestimmungen
- § 145 Verbindliche Muster

GemHVO

- § 12 Investitionen
- § 37, 38 Inventar, Inventur, Inventurvereinfachungsverfahren
- § 40 Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote, Vermögen
- § 41 Rückstellungen
- § 42 Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre
- § 43 Allgemeine Bewertungsgrundsätze
- § 44 Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden
- § 45 Bewertungsvereinfachungsverfahren
- § 46 Abschreibungen
- § 47 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung
- § 48 Rechnungsabgrenzungsposten
- § 52 Bilanz
- § 53 Anhang
- § 55 Vermögensübersicht, Schuldenübersicht
- § 62 Erstmalige Bewertung, Eröffnungsbilanz
- § 63 Berichtigung der erstmaligen Erfassung und Bewertung

1.3. Vertrauensschutz durchgeführter Bewertungen

Soweit die Kommunen bis zum Inkrafttreten des Reformgesetzes bereits mit der Bewertung ihrer Vermögensgegenstände begonnen haben und dabei die **zum Bewertungszeitpunkt** zur Verfügung stehenden Leitlinien zur kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg und die Referentenentwürfe des Innenministeriums vom Januar und August 2005 einschließlich ihrer Fortschreibung sachgerecht zugrunde gelegt haben, besteht für die durchgeführten Bewertungen Vertrauensschutz. Vergleichbares gilt für Bewertungen, die auf Grundlage einer inzwischen veralteten Auflage des Leitfadens zur Bilanzierung begonnen wurden.

1.4. Auslegungshilfen

Die rechtlichen Regelungen in **GemO** und **GemHVO** sind ausschlaggebend für die **Handhabung des NKHR** in den Kommunen. Die Regelungen arbeiten mit unbestimmten Rechtsbegriffen, die in großem Umfang wortgleich mit Begriffen aus dem Handelsrecht sind. Zur Auslegung dieser unbestimmten Rechtsbegriffe kann nicht

unmittelbar auf die handelsrechtlichen Auslegungen u. ä. zurückgegriffen werden. Vielmehr ist zunächst zu prüfen, welcher Inhalt sich – ggf. durch Auslegung – aus den kommunalrechtlichen Regelungen ergibt.

1.5. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Die Kommune hat gemäß § 77 Abs. 3 GemO Bücher nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen zu führen.

1.6. Steuerrechtliche Aspekte

Entsprechend der handelsrechtlichen Handhabung werden steuerrechtliche Aspekte in der Kommunalbilanz nicht berücksichtigt. Die Ansätze in der Steuerbilanz und damit in der Steuererklärung können grundsätzlich aus der kommunalen Bilanz abgeleitet werden, sind jedoch anzupassen.

Dies gilt insbesondere für die Änderungen des § 2b UStG.

Im Rahmen der Ansatz- und Wahlrechte der GemHVO können zur Vereinfachung unter Umständen steuerrechtliche Aspekte bereits berücksichtigt werden. Zum Beispiel bei der Festlegung der Wertgrenze nach § 38 Abs. 4 GemHVO.

2. GRUNDLAGEN ZUR ERFASSUNG UND BEWERTUNG DES VERMÖGENS UND DER SCHULDEN

2.1. Inhalt der Bilanz

2.1.1. Vermögensgegenstände

2.1.1.1. Definition Vermögensgegenstand¹:

„In der Vermögensrechnung (jetzt Bilanz) zu aktivieren sind alle selbständig verwertbaren und bewertbaren Güter, die sich im wirtschaftlichen Eigentum einer Kommune befinden (Aktivierungsgrundsatz). Unter Verwertung wird dabei Veräußerung, die entgeltliche Nutzungsüberlassung sowie der bedingte Verzicht verstanden.“

In der Bilanz zu aktivierende Vermögensgegenstände müssen folgende Tatbestände erfüllen (**abstrakte Bilanzierungsfähigkeit**):

- **Wirtschaftlicher Vorteil/Kommunale Aufgabenerfüllung**
Bilanziert werden Sachen und Rechte dann, wenn sie entweder einen wirtschaftlichen Vorteil für die Kommune darstellen oder im Sinne der kommunalen Aufgabenerfüllung ein Nutzungspotential darstellen.
- **Selbständige Bewertbarkeit**
Bilanziert werden Sachen und Rechte dann, wenn sie im Sinne der Einzelbewertbarkeit einzeln mit einem Wert versehen werden können. Dies dient der Abgrenzung gegen kommunale Nutzungspotentiale, die einzeln nicht erfasst werden können (z.B. Attraktivität für den Fremdenverkehr, gute verkehrliche Anbindung).
- **Selbständige Verkehrsfähigkeit bzw. Verwertbarkeit**
Bilanziert werden Sachen und Rechte dann, wenn sie einzeln im Rechtsverkehr veräußert werden können oder gegen Entgelt die Nutzung überlassen werden kann und hierfür zumindest theoretisch ein Markt besteht (die abstrakte Möglichkeit reicht aus, eine momentane Verwertungsmöglichkeit muss nicht gegeben sein; dass Vermögen oftmals aus tatsächli-

¹ Vgl. Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 1999.

chen Gründen nicht von Dritten erworben wird, wie dies bspw. bei Straßen der Fall ist, steht dem nicht entgegen). Diese Regelung schließt bspw. aus, einen Bebauungsplan oder ein Grünflächenkataster zu bilanzieren, da für solche Dinge auch theoretisch kein Markt existiert.

Merke: Auf die Frage einer möglicherweise vorliegenden selbständigen Nutzbarkeit kommt es hierbei nicht an.

Darüber hinaus kommt ein Ansatz in der Bilanz nur dann in Frage, wenn folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sind (**konkrete Bilanzierungsfähigkeit**):

○ **Wirtschaftliche Zuordnung zur Kommune**

Für die Zuordnung zur Kommune kommt es auf das wirtschaftliche Eigentum an. Das wirtschaftliche Eigentum liegt bei demjenigen, der tatsächlicher Träger von Nutzen und Lasten ist und damit die tatsächliche Verfügungsmacht über den Vermögensgegenstand ausübt.

Das Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und juristischem Eigentum liegt vor allem in folgenden Fällen vor:

- Gebäude auf fremdem Grund und Boden
- Kauf unter Eigentumsvorbehalt
- Bestimmte Formen des Finanzierungsleasings
- Besitzübergabe von Grundstücken vor Eintragung in das Grundbuch (z.B. Abstufung von übergeordneten Straßen)

○ **Zeitliche Zuordnung**

Eine Bilanzierung hat zu erfolgen, wenn die maßgebende Lieferung oder Leistung erfolgt ist. Auf den Zeitpunkt des Zahlungsflusses kommt es nicht an.

➤ **Beispiel**

Die Kommune errichtet von September 2013 bis März 2014 einen neuen Kindergarten. Im Februar 2014 geht die Rechnung eines Handwerkers über Leistungen ein, die er im November 2013 erbracht hat. Der Rechnungsbetrag ist im alten Jahr 2013 zu bilanzieren. Der Kindergarten muss mit dem vollen Wert aller erbrachten Handwerkerleistungen als Anlage im Bau auf der Aktivseite der Bilanz stehen. Soweit Leistungen noch nicht bezahlt sind, wird dies durch entsprechende Verbindlichkeiten auf der Passivseite der Bilanz ersichtlich.

○ **Ansatzvorschriften**

Eine Bilanzierung erfolgt schließlich, wenn alle bisherigen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind und abschließend kein Bilanzierungsverbot existiert. Ein Bilanzierungsverbot besteht zum Beispiel nach § 40 Abs. 3 GemHVO für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände.

Sonderfall Ökokonto

Das Ökokonto ist ein naturschutzrechtliches Instrument. Ein Ökokonto ist grundsätzlich kein Vermögensgegenstand. Dabei handelt es sich um ein „virtuelles Guthabenkonto“, das für den Ausgleich späterer Eingriffe in Natur und Landschaft zur Verfügung steht. Ein Ökokonto stellt grundsätzlich keinen Vermögensgegenstand dar.

Das Guthaben auf dem Ökokonto entsteht mit der Durchführung von ökologisch wirksamen Maßnahmen. Die Zuordnung einer auf dem Ökokonto nachgewiesenen Maßnahme zu einem Eingriff in Natur und Landschaft führt zu einer Reduzierung des Guthabens.

Die Zu- und Abgänge auf dem Guthabenkonto stellen keine bilanziellen Prozesse dar. Das Ökokonto wird daher nicht im Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen geführt und ist in einer Art Nebenrechnung zu dokumentieren. Wird allerdings ein solches virtuelles Guthabenkonto gekauft oder verkauft, so stellen die dabei erzielten (monetären) Kaufpreise bzw. Verkaufserlöse einen finanzrechnungsrelevanten konsumtiven Vorgang dar.

Neben dem virtuellen Guthabenkonto besteht auch die Möglichkeit, dass der Eingriffsverursacher einen Geldbetrag auf das Bankkonto der Kommune einbezahlt, über welches die Ausgleichsmaßnahmen „abgewickelt“ werden. Dabei wird zunächst ein Geldbetrag festgesetzt und erst nachfolgend wird entschieden, welche Maßnahme verwirklicht werden soll. Die geleisteten Zahlungen sind wie Vorauszahlungen auf Kostenerstattungsbeiträge zu behandeln (Passivierung als „Sonderposten im Bau“). Falls es sich um eine rein konsumtive Maßnahme handelt, sind die geleisteten Zahlungen als Ertrag zu behandeln.

Die eigentlichen ökologisch wirksamen Maßnahmen führen in der Finanzrechnung zu einer Auszahlung und haben, da sie sich auf ein Grundstück und damit das Vermögen beziehen, investiven Charakter.

Grundsatz der Einzelbewertung

Sobald die Ansatzfähigkeit eines Vermögensgegenstandes nach den oben aufge-

fürten Tatbestandsmerkmalen geklärt ist, ist im nächsten Schritt zu entscheiden, welche Anlagegüter konkret nach dem Grundsatz der Einzelbewertung zu bilden sind. Dabei sind sinnvolle Anlagegüter zu bilden. Es entspricht **nicht** dem Grundsatz der Einzelbewertung, Vermögensgegenstände zusammenzufassen (z.B. „Straßenbau 1983“). Es sollte darauf geachtet werden, dass die Vermögensgegenstände so gegeneinander abgegrenzt werden, dass Zu- und Abgänge in späteren Jahren eindeutig zugeordnet werden können.

Folgende Vermögensgegenstände sind jedoch zwingend als Einheit zu bewerten:

- das Gebäude mit seinen Bestandteilen (z.B. Dach, Fenster, Fassade, Heizung), allerdings nicht die Betriebsvorrichtungen (Option)
- die Straße mit ihren einzelnen Schichten.

Umgekehrt ist es unzulässig, im Lichte des Einzelbewertungsgrundsatzes Vermögensgegenstände in ihre einzelnen Komponenten zu zerlegen, um beispielsweise unterschiedliche Nutzungsdauern anzuwenden (insbesondere **kein** Komponentenansatz nach IFRS). Maßgebend für die Bildung von Vermögensgegenständen in der Anlagenbuchhaltung und Bilanz ist das Vorliegen eines gewissen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs. Liegt ein solcher Nutzungs- und Funktionszusammenhang vor, kann die Bilanzierung als Bewertungseinheit und damit als ein Vermögensgegenstand erfolgen.

Bewertungseinheiten können sein:

- Straßen mit angebauten Rad- und Gehwegen
- Unimog und ein speziell für dieses Fahrzeug hergestelltes Anbaugerät
- Betriebssoftware und PC
- Mehrteilige Kunstwerke
- Feuerwehrauto mit Normbeladung nach Z-Feu
- Telefonanlage (Server und Endgeräte)
- Abfall- und Wertstofftonnen

Umgekehrt sind keine Bewertungseinheiten:

- Standard-PC mit Standard-Monitor und Standard-Drucker
- Klassische Büroausstattung
- Schülertische mit Stühlen, Lehrerpult und Tafel

Netzwerkkomponenten, die über die reine mit dem Gebäude verbundene Verkabelung hinausgehen, sind technische Anlagen (vgl. Konto 063) und deshalb getrennt vom Gebäude entweder einzeln oder als Bewertungseinheit zusammengefasst zu bilanzieren. Dazu gehören beispielsweise einzelne Komponenten wie Switches, Catalyst, USB-Extender, USV-Anlage, WLAN-Komponenten usw.

Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung bestehen für die Bewertung nach dem Festwertverfahren (vgl. Ziffer 2.4.1), für die Gruppenbewertung (vgl. Ziffer 2.4.2), sowie für die Sammelbewertung nach einem Verbrauchsfolgeverfahren (vgl. Ziffer 2.4.3).

Hinweis:

Die ehemalige Sachgesamtheit (basierend auf der kameralen VwV Gliederung und Gruppierung) gibt es im NKHR nicht mehr.

Einzelbewertung bei Bauwerken

Problematisch ist oftmals der Grundsatz der Einzelbewertung bei Gebäuden und die damit zusammenhängende Abgrenzung des Gebäudes von den Betriebsvorrichtungen.

Einzelheiten zu diesem Thema sind in den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 5. Juni 2013 (BStBl. I 2013, 734) geregelt.

Grundsätzlich gilt hiernach: Zu bilanzierende Bauwerke können entweder ein Gebäude im bilanzrechtlichen Sinne sein oder eine Betriebsvorrichtung. Ein Bauwerk ist als **Gebäude** anzusehen, wenn

- es Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt,
- den Aufenthalt von Menschen gestattet,
- fest mit dem Grund und Boden verbunden und
- von einiger Beständigkeit und standfest ist.

Keine Gebäude sind nach dieser Definition z.B. Betriebstankstellen, Buswartehäuschen, Aufbauten von Sportanlagen (keine vollständige räumliche Umschließung),

aber auch Trafostationen, Gasdruckregleranlagen, Wasserhochbehälter, Gartenhäuschen (kein dauernder Aufenthalt von Menschen möglich) sowie Zelte, Container und ähnliches (keine ausreichende Ortsfestigkeit). Wohn-, Sanitär- und Schulcontainer gehören jedoch zu den Gebäuden.

Ist das Bauwerk kein Gebäude, kann es sich um einen unselbständigen Gebäudebestandteil, eine (mit dem Gebäude verbundene) Betriebsvorrichtung oder eine Außenanlage handeln. Außenanlagen sind im NKHR grundsätzlich und Betriebsvorrichtungen in der Regel (Wahlrecht) selbständig zu aktivieren und mit eigenen (ggf. kürzeren) Abschreibungsdauern abzuschreiben.

Betriebsvorrichtungen dienen unmittelbar dem Geschäftsbetrieb (Betriebsvorrichtungen in Gebäuden, z. B. Lastenaufzug, Betriebsvorrichtungen außerhalb von Gebäuden, z. B. Sportplätze, Flutlichtanlagen, Schauvitriolen). Stehen sie baulich im Zusammenhang mit einem Gebäude, so sind sie bei der Kontengruppe 02 zu bilanzieren, ansonsten erfolgt die Bilanzierung bei Kontenart 071. **Unselbständige Gebäudebestandteile** dienen der Benutzung des Gebäudes durch Personen (Personenaufzug, Beleuchtung) oder stellen überhaupt erst das Tatbestandsmerkmal Gebäude her (so ermöglicht erst die Heizung den Aufenthalt von Menschen). **Außenanlagen** schließlich dienen der Benutzung des Grundstücks, ohne einen Bezug zum konkret ausgeübten Betriebszweck zu haben.

Als weitere selbstständige Gebäudebestandteile gelten die sogenannten Mietereinbauten unter den Voraussetzungen des Mietereinbautenerlasses (BMF-Schreiben vom 15.01.1976, BStBl. I S 66), sowie die Hinweise zur Umsetzung des Mietereinbautenerlasses (Anlage 5): Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Mietereinbauten und Mieterumbauten).

Unselbständige Gebäudebestandteile sind z.B.

- Fahrstuhlanlagen (Personenaufzüge)
- Beleuchtungsanlagen
- Belüftungs- und Entlüftungsanlagen
- Heizungsanlagen
- Sprinkleranlagen
- Klimaanlage (außer für bestimmten Betriebszweck, z.B. Kühlung Serverraum, dann würde es sich um eine Betriebsvorrichtung handeln)

- Warmwasseranlagen
- Be- und Entwässerungsanlagen

Beispiele für typische Betriebsvorrichtungen

- Lastenaufzüge
- Spezialbeleuchtungsanlagen (z.B. Bühnenbeleuchtung, Flutlichtanlage)
- Kühleinrichtungen (bspw. für Serverraum)
- Absaugvorrichtungen
- Entstaubungsanlagen
- Lehrküchen
- Kucheneinrichtungen in Mensen
- Laboreinrichtungen

Beispiele für typische Außenanlagen

- Einfriedungen
- Bodenbefestigungen (Wege, Zufahrten, Parkplätze)
- Beleuchtungsanlagen (Außenbeleuchtung)

Jedes Gebäude (inklusive aller unselbständigen Gebäudebestandteile) stellt im Ergebnis einen Vermögensgegenstand dar, ebenso jede Betriebsvorrichtung für sich und die Außenanlage.

Abweichend von den dargestellten steuerrechtlichen Grundsätzen ist es auch zulässig, auf den getrennten Ausweis von Betriebsvorrichtungen zu verzichten. In diesem Fall erfolgt die Aktivierung gemeinsam mit dem Gebäude bzw. Bauwerk. Es stellt dann allerdings die spätere Erneuerung einer solchen (nicht separat bilanzierten) Betriebsvorrichtung Instandhaltungsaufwand des übergeordneten Vermögensgegenstands dar. Bei separater Bilanzierung kann stattdessen im Erneuerungsfall mit dem Abgang der Altanlage auch wieder eine neuerliche Aktivierung eines neuen Vermögensgegenstandes vorgenommen werden. Es wird daher empfohlen, zumindest wesentliche Betriebsvorrichtungen separat zu bilanzieren (gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 05.06.2013, BStBl. I 2013 S. 734).

Hält die Kommune lediglich einen Miteigentumsanteil, so ist der prozentuale Wert (Anteil) der AHK in der Bilanz auszuweisen.

Bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) sind unabhängig von der Bilanzierung nach Haushaltsrecht für Zwecke der Steuererklärung die Vorschriften des Steuerrechts zu beachten (insbesondere § 6 EStG).

§ 38 Abs. 4 GemHVO lässt ausdrücklich zu, innerhalb einer Kommune unterschiedliche Wertgrenzen für den hoheitlichen Bereich (bis 1.000 €) und für Betriebe gewerblicher Art (derzeit 410 €, ab 01.01.2018 800 €²) festzulegen.

Haushaltsrechtlich ist die Bildung eines Sammelpostens (150 € – 1.000 €) im Sinne des § 6 Abs. 2a EStG mit einer Abschreibung über fünf Jahre nicht zulässig.

Bewegliche Gegenstände bis zu der nach § 38 Abs. 4 GemHVO vom Bürgermeister festgelegten Wertgrenze sind grundsätzlich als Aufwand auszuweisen; jedoch können diese Gegenstände im Rahmen der notwendigen Erstausrüstung in Zusammenhang mit Baumaßnahmen aktiviert werden (§ 46 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 GemHVO). Aktiviert werden können bewegliche Gegenstände des Sachvermögens. Darunter fallen nicht Verbrauchsgüter wie zum Beispiel Sanitärartikel, Reinigungsmittel, Reagenzgläser, Bastelmaterial. Diese müssen zwingend als Aufwand ausgewiesen werden (Kontengruppe 42 und 44).

Beispiele

Es können im Rahmen eines Schulhausneubaus die neuen Tische und Stühle in einem Anlagenstammsatz zusammengefasst werden und entsprechend der jeweiligen Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Gleiches gilt für die EDV-Ausstattung und für Geschirr und Besteck. Entscheidend für die Zusammenfassung ist die jeweilige Nutzungsdauer.

Beim Neubau eines Kindergartens können in gleicher Weise angeschaffte Spiele und Spielsachen in einem Anlagenstammsatz aktiviert und abgeschrieben werden.

Alternativ können die beweglichen Gegenstände des Sachvermögens unterhalb der nach § 38 Abs. 4 GemHVO festgelegten Wertgrenze aktiviert und sofort abgeschrieben werden.

² Geändert durch Art. 1 Nr. 4 a) des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, BGBl. I Nr. 43 vom 4.07.2017

Auf eine Inventur der ausnahmsweise aktivierten Erstausrüstung kann verzichtet werden. Es ist jedoch darauf zu achten, dass nach Ende der Nutzungsdauer die zusammengefassten Anlagenstammsätze in Abgang genommen werden. Weitere Ersatz- und Ergänzungsbeschaffungen nach Ende der Baumaßnahme sind in allen Fällen sofort als Aufwand auszuweisen.

Diese Zusammenhänge sind auch bei der Haushaltsplanung (Ergebnis- oder Finanzhaushalt) zu berücksichtigen.

Kommune als Treugeber

Bauliche Entwicklungsmaßnahmen wie Sanierungs- oder Wohngebiete werden oft als Treuhandvermögen einem Dritten (bspw. einem Sanierungsträger) überlassen. Dieser tritt im eigenen Namen auf Rechnung der Kommune auf. Sie überlässt dabei eigene Vermögensteile und ist Treugeber.

In diesen Fällen werden die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze angewandt, da die Kommune rechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der übergebenen Vermögensgegenstände bleibt. Das Vermögen ist nach dem Grundsatz der Einzelbewertung zu bilanzieren. Weitere Ausführungen hierzu können auch dem Leitfaden zur städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen entnommen werden.

Praxistipp

Hierbei empfiehlt sich, dem Treuhänder frühzeitig mitzuteilen, welche Daten in welcher Form benötigt werden (bspw. Bankguthaben zum 31.12., Verbindlichkeiten je Gläubiger, Inbetriebnahme von Sachvermögen) und dies ggf. vertraglich festzuhalten. Da Kommune und Treuhänder unterschiedlich ausgeprägte Akten- und Buchführungen aufweisen, sollte für die Erfassung und Bewertung des Treuhandvermögens genügend Zeit eingeplant werden, da v.a. im ersten Jahr ein hoher Abstimmungsbedarf besteht.

Kommune als Treuhänder

Tritt die Kommune selbst als Treuhänder auf, d.h. sie ist von Dritten beauftragt worden oder gesetzlich verpflichtet, ihr übergebenes Vermögen zu verwalten, ist das Treuhandvermögen beim Treugeber zu bilanzieren, da dieser rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer bleibt.

2.1.1.2. Leasing:

Die gemeindehaushaltsrechtliche Behandlung von Leasingverträgen richtet sich nach den einschlägigen steuerrechtlichen Leasingerlassen:

Finanzierungs-Leasing mit Vollamortisierung:

BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl I 1971, 264) Mobilien-Leasing-Erlass

BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, 188) Immobilien-Leasing-Erlass

Finanzierungsleasing mit Teilamortisierung:

BMF-Schreiben vom 22.12.1975 (Az. IV B 2-S 2170-161/75) Teilamortisierung-Leasing-Erlass für Mobilien

BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, 13) Teilamortisierung-Leasing-Erlass für Immobilien

Bei der Beurteilung von „Leasing-Verträgen“ geht es u. a. immer darum zu beurteilen, wem der Vermögensgegenstand wirtschaftlich zuzurechnen ist (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO): Dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer.

Praxistipp:

Da ein Vermögensgegenstand nur in der Bilanz eines Unternehmens oder einer Kommune aktiviert werden darf, empfiehlt es sich, zunächst mit dem Leasinggeber in Kontakt zu treten, um zu erfahren, ob dieser den Leasinggegenstand bereits in seiner Bilanz aktiviert hat. Falls dies der Fall ist, darf der Leasinggegenstand nicht in der Bilanz der Kommune aktiviert werden. In diesem Fall werden die kompletten Leasingraten als Aufwand behandelt.

Hinweis: Weitere Ausführungen können der Anlage 6 entnommen werden.

2.1.1.3. Contracting

Was ist Contracting?

In einem Contracting-Projekt/Vertrag beauftragt die Kommune als Gebäudeeigentümer (Contracting-Nehmer) den Contracting-Geber (Contractor) mit der Planung, dem Bau, der Finanzierung und dem Betrieb der Energieerzeugung und der technischen Gebäudeausrüstung. Contracting-Projekte haben dabei das Ziel der Effizienzsteigerung. Der Energieverbrauch der Gebäude wird durch die Investition in neue Anlagen sowie deren Überwachung und Optimierung während der Vertragslaufzeit nachhaltig reduziert.

Grundmodelle des Contracting

Energieeinspar-Contracting

Beim Energieeinspar-Contracting führt der Contractor in einer oder mehreren Liegenschaften (Gebäudepool) ein Bündel von Energiesparmaßnahmen durch (Planung, Bau und Finanzierung) und garantiert eine bestimmte Energieverbrauchs- und Energiekosteneinsparung. Beim Energieeinspar-Contracting wird mit Einsparmaßnahmen der Energieverbrauch soweit wirtschaftlich vertretbar reduziert. Die erforderliche Wärme wird dann auf der Erzeugungsebene von modernen Heizkesseln oder Blockheizkraftwerken bereitgestellt, die mit Holz, Erdgas oder Heizöl betrieben werden. Die Investitionen für die Energiesparmaßnahmen sowie alle weiteren Kosten des Contractors werden in der Regel allein aus den Energieverbrauchs- und Kosteneinsparungen refinanziert.

Das Energieeinspar-Contracting wird häufig für die Erneuerung von Anlagen der technischen Gebäudeausrüstung, der Energieversorgung und für kleinere Wärmeschutzmaßnahmen angewendet. Zur Verbrauchsreduzierung werden dabei häufig moderne Regelungstechnik, Deckenstrahlplatten, neue Beleuchtungsanlagen, Lüftungsanlagen, Brauchwarmwasserbereiter und drehzahlgeregelte Pumpen und Lüftungsmotoren eingesetzt. Auf der Erzeugungsseite werden neben Blockheizkraftwerken und neuen Gas- und Ölkesselanlagen inzwischen auch komplette Holzhack-schnitzel- oder Pelletkesselanlagen in Energieeinspar-Contracting-Projekten realisiert.

Zwischen Contractor und Contractingnehmer besteht ein Energieeinsparvertrag, der

die Bezahlung des Contractors regelt. Die Vergütung der Leistung des Energiedienstleisters (Contractors) erfolgt in einem entscheidenden Umfang erfolgsbezogen. Sie ergibt sich aus den Gegenwerten der eingesparten Energiekosten.

Anlagen-Contracting

Beim Anlagen-Contracting oder auch Energieliefer-Contracting übernimmt der Contracting-Geber die Versorgung mit Wärme, Kälte, Dampf, Druckluft oder Strom und verkauft die Nutzenergie an den Gebäudeeigentümer. Das Anlagen-Contracting ist ausschließlich auf die Energiebereitstellung begrenzt, die Optimierung der Verbrauchsebene verbleibt weiter Aufgabe des Auftraggebers.

Beim Anlagen-Contracting errichtet und betreibt über einen vertraglich festgelegten Zeitraum (10 – 15 Jahre) der Contracting-Geber im eigenen Namen und auf eigene Rechnung eine Anlage zur Energieerzeugung (Energieerzeugungsanlage) auf dem Gelände oder in der näheren Umgebung der Produktionsstätten des Contracting-Nehmers. Für beide Leistungen hat der Contracting-Nehmer ein einheitliches Entgelt zu entrichten.

Gleichzeitig wird ein Energielieferungsvertrag mit einer festen Laufzeit zwischen beiden Vertragsparteien abgeschlossen, wobei es unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise sachgerecht sein kann, den Vertrag in den beiden Komponenten Energielieferung und Nutzungsüberlassung der Anlage („Leasingverhältnis“) aufzuspalten.

Der Contracting-Geber kalkuliert die Investition und die daraus resultierenden Kapitalkosten (Zins und Tilgung), die Wartungs- und Instandhaltungskosten sowie die Brennstoffkosten. Der Contracting-Geber legt bei der Kalkulation des Arbeitspreises für die gesamte Vertragslaufzeit fest, welche Brennstoffmenge für die Erzeugung einer Kilowattstunde Wärme benötigt werden darf (Jahresnutzungsgrad der Anlage). Die Abrechnung erfolgt hier über einen Arbeitspreis, mit dem die verbrauchte Endenergie, z. B. Wärme, abgerechnet wird, und einen jährlichen Grundpreis, der die Kapital-, Wartungs- und Instandhaltungskosten des Contracting-Gebers abdeckt.

Bilanzrechtliche Zuordnung von Contracting-Anlagen

Die Frage nach der bilanzrechtlichen Zuordnung von Contracting-Anlagen stellt sich insbesondere beim Anlagen-Contracting.

Die steuerrechtliche Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums richtet sich dabei nicht nach den Leasing-Erlassen des BMF, weil beim Contracting dem Contracting-Nehmer nicht die Anlagen zur Nutzung überlassen werden (wie beim Leasing), sondern lediglich das mit der Anlage erzeugte Produkt, z. B. Wärme, zur Verfügung gestellt wird. Somit ist entsprechend den für Mietereinbauten geltenden Grundsätzen (vgl. H 4.2 (3) EStH, BMF-Schreiben vom 15.01.1976, BStBl I S. 66) im konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung der jeweiligen Vereinbarungen zu prüfen, wem die Contracting-Anlage bilanzrechtlich zuzurechnen ist (vgl. FinMin. Schleswig-Holstein, Erlass vom 13.9.2005, VI 304 – S 2134 – 059 unter Bezug auf eine Stellungnahme des BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder).

Mietereinbauten können beim Mieter (hier der Contracting-Geber) in den folgenden Fällen zu einem selbständigen aktivierbaren Vermögensgegenstand führen:

- wenn es sich um Betriebsvorrichtungen handelt,
- wenn es sich um Scheinbestandteile nach § 95 Abs. 2 BGB handelt,
- wenn die Einbauten in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem vom Mieter unterhaltenen Betrieb stehen oder
- wenn es sich um wirtschaftliches Eigentum des Mieters handelt (sonstige Mietereinbauten).

Letzteres ist dann der Fall, wenn der mit Vertragsbeendigung entstehende Herausgabeanspruch des Eigentümers (Vermieter) zwar auch die Mieterein- oder -umbauten umfasst, dieser Anspruch aber keine wirtschaftliche Bedeutung hat. Das ist i. d. R. der Fall, wenn die eingebauten Sachen während der voraussichtlichen Vertragsdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht werden oder der Contracting-Geber bei Vertragsbeendigung vom Eigentümer der Immobilie mindestens die Erstattung des noch verbliebenen gemeinen Werts der Ein- oder Umbauten verlangen kann. In diesen Fällen steht der jeweilige Wert z. B. einer Energieerzeugungsanlage zu jedem Zeitpunkt des Contracting-Vertrages dem Energiespezialunternehmer (Contracting-Geber) zu.

Zur Aktivierbarkeit von Maßnahmen in Zusammenhang mit dem Contracting durch den Contractinggeber vergleiche die Ausführungen zum Thema Mietereinbauten in Anlage 5. Möglich ist auch, dass im Vertrag der sofortige Eigentumsübergang auf den Contractingnehmer vereinbart wird.

2.1.2. Eigenkapital

Das Eigenkapital im NKHR ist nicht mit dem kaufmännischen Eigenkapital gleich zu setzen. Es besteht aus dem Basiskapital, den Rücklagen und den Fehlbeträgen.

2.1.3. Schulden

Schulden sind Rückzahlungsverpflichtungen (Verbindlichkeiten) aus Anleihen, Kreditaufnahmen und ihnen wirtschaftlich gleichkommenden Vorgängen sowie aus der Aufnahme von Kassenkrediten (vgl. § 61 Ziffer 38 GemHVO).

Passivierungsgrundsatz

In der Bilanz sind sämtliche rechtlichen oder wirtschaftlichen Verpflichtungen, die eine wirtschaftliche Belastung darstellen und quantifizierbar sind, zu passivieren (Passivierungsgrundsatz). Dieser Grundsatz verlangt nicht nur den Ansatz von sicheren **Schulden (Verbindlichkeiten)**, sondern auch den Ansatz der nur mit einer gewissen Unsicherheitsmarge abschätzbaren (wahrscheinlichen) **Rückstellungen**³ (siehe hierzu auch § 95 Abs. 1 Satz 3 GemO).

Es sind daher in der Bilanz alle Verpflichtungen zu passivieren, die

1. bestehende oder hinreichend sicher zu **erwartende wirtschaftliche Belastungen** des Vermögens der Kommune darstellen,
2. auf einer **rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung** der Kommune beruhen und
3. **selbständig bewertbar und quantifizierbar**, d.h. als solche abgrenzbar und z.B. nicht nur Ausfluss des allgemeinen Risikos sind (**abstrakte Passivierungsfähigkeit**)⁴.

Im NKHR Baden-Württemberg wird der Begriff Schulden auf die Rückzahlungsverpflichtungen aus Anleihen, Kreditaufnahmen und ihnen wirtschaftlich gleichkommenden Vorgängen sowie auf die Aufnahmen von Kassenkrediten bezogen (§ 61 Ziffer 38 GemHVO).

Zu beachten ist jedoch, dass der Schuldenbegriff der finanzstatistischen Schulden-

³ Vgl. Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 1999

⁴ Vgl. Coenenberg, G./Haller, A., Schultze, W. Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 21. Auflage 2009, Seite 78, Baetge, J. / Kirsch, H.-J./Thiele S. Kapitel III Abschnitt 3, Beck'scher Bilanzkommentar zu § 247 Rn. 201 ff.

statistik (§ 5 FPStatG) weiter gefasst ist und z.B. auch die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen („Handelskredite“) umfasst, die zum Teil auch Maastricht-relevante Positionen umfassen.

Konkrete Passivierungsfähigkeit

Neben dem Passivierungsgrundsatz gibt es auch Rechtsvorschriften, die sich mit der Passivierung von bestimmten Sachverhalten befassen (Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte). Diese rechtlichen Passivierungsvorschriften ergänzen bzw. konkretisieren den Passivierungsgrundsatz. Die Beachtung dieser rechtlichen Vorschriften führt zur konkreten Passivierungsfähigkeit.

Beispiele:

- Passivierungsverbot für Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen nach § 41 Abs. 2 Satz 2 GemHVO.
- Passivierungswahlrecht für Wahl-Rückstellungen nach § 41 Abs. 2 Satz 1 GemHVO.

Die Bilanzierung einer Schuld als Verbindlichkeit oder als Rückstellung ist abhängig davon, ob die Verpflichtung sicher oder unsicher ist und / oder ob die aus der Verpflichtung resultierende wirtschaftliche Belastung exakt oder lediglich in einer Bandbreite quantifizierbar ist. Die Sicherheit oder Unsicherheit kann sich sowohl auf das Bestehen, auf die Höhe der Verpflichtung als auch auf das zeitliche Eintreten (Fälligkeit) beziehen. Ist sowohl das Bestehen als auch die Höhe der Verpflichtung sicher, so liegt eine **Verbindlichkeit** vor. Sind indes das Bestehen und / oder die Höhe der Verpflichtung unsicher (aber vorhersehbar), so ist die Verpflichtung als **Rückstellung** zu passivieren.

2.1.4. Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. §§ 48 und 61 Nr. 36 GemHVO) dienen der periodengerechten Abgrenzung, wenn Ausgaben bzw. Einnahmen im aktuellen Haushaltsjahr erfolgen, die damit verbundenen Aufwendungen und Erträge jedoch künftigen Haushaltsjahren zuzuordnen sind. Sie sind keine Vermögensgegenstände.

2.2. Zeitliche Zuordnung

2.2.1. Periodenabgrenzung von Erträgen und Aufwendungen

Die zeitliche Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen, die durch eine Leistungserbringung entstanden sind, bezweckt eine periodengerechte Ermittlung des Jahresergebnisses, unabhängig vom Zahlungszeitpunkt. Man unterscheidet vier Fälle:

Geschäftsfall	Vorgang		Buchung zum 31. Dezember
	Im alten Jahr	Im neuen Jahr	
Noch zu zahlender Aufwand	Aufwand	Auszahlung	Aufwandskonto an sonst. Verbindlichkeiten
Noch zu vereinnahmender Ertrag	Ertrag	Einzahlung	Sonst. Forderungen an Ertragskonto
Im Voraus bezahlter Aufwand	Ausgabe	Aufwand	Aktiver RAP an Aufwandskonto
Im Voraus vereinnahmter Ertrag	Einnahme	Ertrag	Ertragskonto an Passiven RAP

☞ Beispiele:

- Eine Kommune erhält im Juni 2014 die verbindliche Zusage einer Kostenbeteiligung (= Forderung, Einnahme) für den Zeitraum Juli 2014 bis Juni 2015, die im Januar 2015 überwiesen werden soll (= Einzahlung). Der Ertrag aus der Einnahme wird periodengerecht zeitlich abgegrenzt, indem die Hälfte dieses Ertrags über die Bildung eines Passiven Rechnungsabgrenzungspostens im Jahr 2014 und dessen Auflösung im Jahr 2015 dem Jahr 2015 zugeordnet wird.
- Bei nachträglichen vierteljährlichen Zinszahlungen in veränderlicher Höhe zum 28. Februar ist der Zinsaufwand für den Dezember abzugrenzen (sonstige Verbindlichkeiten).
- Leistungsentgelte nach § 18 TVÖD sind ebenfalls abzugrenzen (sonstige Verbindlichkeiten).

Zu weiteren Beispielen mit konkreten Buchungssätzen siehe Leitfaden zur Buchführung.

Auf eine periodengerechte Abgrenzung durch Rechnungsabgrenzungsposten kann verzichtet werden, wenn

- es sich um regelmäßig wiederkehrende Erträge oder Aufwendungen (z.B. landwirtschaftliche Pacht) in etwa gleich bleibender Höhe handelt
- eine Abgrenzung aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten nicht sachgerecht erscheint.

☞ Praxistipp:

Es empfiehlt sich hierzu eine örtliche Regelung (Positiv- oder Negativliste).

2.2.2. Zeitpunkt der Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten

Forderungen und Verbindlichkeiten sind zu dem Zeitpunkt zu bilanzieren, zu dem sie dem Grunde und der Höhe nach **konkret** feststehen.

Beispiel:

1. Bei Vertragsverhältnissen ist die Gegenleistung (Zahlung der Rechnung) nach Erbringung der Leistung und spätestens nach Rechnungsstellung/-erhalt zu bilanzieren, unabhängig von Zahlungsmodalitäten.
2. Bei Zuschüssen und Zuwendungen sind Forderung oder Verbindlichkeit zu dem Zeitpunkt zu bilanzieren, zu dem der Bewilligungsbescheid vorliegt (Bescheiddatum) und dessen Bewilligungsaufgaben erfüllt sind.

2.2.2.1. Periodenabgrenzung bei Steuern und Umlagen

Anwendungsbereich:

Geschäftsvorfälle, bei denen Leistungen an die Kommune oder von der Kommune **ohne** Gegenleistung gewährt werden.

☞ Beispiele:

- Kommunaler Finanzausgleich
- Kreisumlage
- Regionalverbandsumlage
- Steuern.

Handhabung:

Kriterium für die **zeitliche Zuordnung der zugehörigen Erträge oder Aufwendungen** ist das Datum des zugrunde liegenden Bescheides.

- Gewerbesteuer: Gewerbesteuerbescheid der Kommune (Steuervorauszahlungen werden zum jeweiligen Fälligkeitsdatum bilanziert.)
- FAG- und Kreisumlagen; Gewerbesteuerumlagen: Teilzahlungs- und Abschlusszahlungsbescheid. Der Grundsatz der Wertaufhellung kommt hier nicht zur Anwendung.
- Bei Bescheiddatum vor dem Veranlagungszeitraum (z.B. 20. Dezember 2013 für das Veranlagungsjahr 2014) erfolgt die Zuordnung in das Veranlagungsjahr (2014)

☞ Beispiele:

FAG-/Steuererträge stellen im Jahr des Datums des zugrunde liegenden Bescheides einen ordentlichen Ertrag dar.

Dies gilt unabhängig davon, ob die Jahresabschlussarbeiten bereits abgeschlossen sind.

2.2.2.2. Behandlung von Forderungen im Sozialbereich im Rahmen des NKHR

Auf Initiative des Landkreistags hat sich eine Arbeitsgruppe aus Vertretern einiger Land- und Stadtkreise unter Beteiligung des Innenministeriums, der Gemeindeprüfungsanstalt, des Statistischen Landesamts und der Datenzentrale Baden- Württemberg mit der Thematik befasst, wie mit Forderungen im Sozialbereich umzugehen ist. In der Anlage 1.1 und 1.2 (Behandlung von Forderungen im Sozialbereich) zu diesem Leitfaden sind die Ergebnisse der Arbeitsgruppe beigelegt. Die Anlage 1.2 wurde in der 3. Auflage aktualisiert.

2.2.2.3. Anschaffungen

Anschaffungszeitpunkt

Der Zeitpunkt der Anschaffung ist mit der Überführung aus fremder in eigene wirtschaftliche Verfügungsgewalt gegeben (vgl. wirtschaftliches Eigentum, i.d.R. der Zeitpunkt des Übergangs des Eigenbesitzes, der Gefahr, der Nutzen und Lasten). Ab diesem Zeitpunkt ist der angeschaffte Vermögensgegenstand beim Erwerber zu bilanzieren. Anschaffungskosten können in zeitlicher Abfolge vor oder nach dem Anschaffungszeitpunkt anfallen.

Beispiel:

Bei einem Grundstückskauf ist nicht die Eintragung im Grundbuch maßgebend, sondern der im Kaufvertrag festgelegte Besitzübergang.

☞ Praxistipp:

Bei Lieferungen ist maßgeblicher Anschaffungszeitpunkt das Lieferdatum laut Lieferschein. Ist ein solches nicht bekannt, kann hilfsweise auch das Rechnungsdatum herangezogen werden.

2.2.2.4. Herstellung

- Beginn der Herstellung

Die Festlegung des Beginns der Herstellung ist für die Zuordnung von Aufwendungen zu den Herstellungskosten erforderlich.

Die Herstellung beginnt erst, wenn ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang einer Maßnahme zum herzustellenden Vermögensgegenstand festgestellt werden kann (BFH 23.11.1978, BStBl. II 1979, 143). Die Herstellung beginnt, wenn erstmals aktivierungspflichtige/ -fähige Einzelkosten anfallen.

Dies ist regelmäßig bei Beginn des technischen Herstellungsprozesses gegeben oder auch bei Vorbereitungsmaßnahmen, die nach dem vorgesehenen betrieblichen Ablauf sachlich unmittelbar der Herstellung dieses Vermögensgegenstandes dienen.

Nicht zu den Herstellungskosten zählen u. a.:

- Bauleitplanung
- Machbarkeitsstudien
- Wettbewerb

Als Beginn der Herstellung wird spätestens die Einreichung des Baugesuchs bzw. die Vorlage der Bauunterlagen angenommen.

- **Beginn der Abschreibung**

Ab dem Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstands beginnt die Abschreibung. Gegenstände des Sachvermögens sind betriebsbereit, wenn sie ihrer Bestimmung gemäß nutzbar sind, d.h. bei einem Gebäude, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau für den Betrieb genutzt werden kann.⁵ Der Beginn der eigentlichen Nutzung ist für den Beginn der Abschreibung unerheblich.

↳ **Beispiel:**

Ein Wohngebäude ist betriebsbereit, sobald es nach Abschluss der wesentlichen Bauarbeiten bewohnbar ist. Dies schließt jedoch nicht aus, dass auch die Kosten der noch ausstehenden endgültigen Fertigstellung (z.B. Anbringung des Außenputzes) noch zu den Herstellungskosten des Gebäudes zu rechnen. Gleiches gilt für bereits bei der Herstellung des Gebäudes aufgetretene Baumängel, die nach Fertigstellung behoben werden.

- **Anlagen im Bau**

Die Aufwendungen für einen Vermögensgegenstand, der noch nicht fertig gestellt worden ist, werden auf das spezielle Konto „Anlagen im Bau“ gebucht und erscheinen in der Bilanz, auch wenn der Vermögensgegenstand noch nicht betriebsbereit ist. Es erfolgt keine Abschreibung. Erst bei Fertigstellung des Vermögensgegenstands wird der Wert auf das entsprechende Aktivkonto umgebucht und ab diesem Zeitpunkt abgeschrieben.

⁵ Beck'scher Bilanzkommentar S. 654 Randnr. 367

Planungsleistungen für Investitionsprojekte, die nicht mehr zur Realisierung vorgesehen sind, können in der Eröffnungsbilanz nicht als Vermögensgegenstände (Anlagen im Bau) aktiviert werden. Werden ursprünglich noch zu realisierende Planungsleistungen, die als Anlagen im Bau aktiviert wurden, nach dem Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz doch nicht realisiert, sind diese ordentlich abzuschreiben.

Bei beweglichen und immateriellen Vermögensgegenständen, deren Anschaffung oder Herstellung länger als sechs Jahre vor dem Stichtag für die Eröffnungsbilanz zurück liegt, kann von einer Inventarisierung und Aufnahme in die Bilanz abgesehen werden.

2.3. Bewertung

§ 91 Abs. 4 GemO

„Vermögensgegenstände sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen anzusetzen.“

Sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten bekannt, müssen diese in der Bilanz angesetzt werden.

Die Kommune hat nach Umstellung auf das NKHR grundsätzlich keinen Ermessensspielraum und keine Wahlrechte.

Lediglich für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz kann im Rahmen der Vereinfachungsregelungen des § 62 GemHVO auf die Einhaltung dieses Grundsatzes verzichtet werden.

Die Vereinfachungsregeln werden in den folgenden Ziffern dargestellt.

2.3.1. Anschaffungskosten

Nach § 44 Abs. 1 GemHVO versteht man unter Anschaffungskosten

„ ... Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen.“

- **Anschaffungsnahe Kosten:**

Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung eines Vermögensgegenstands werden als anschaffungsnahe Kosten qualifiziert, wenn diese innerhalb von drei Jahren ab dem Zeitpunkt der Anschaffung anfallen und 15 von Hundert der erstmaligen Anschaffungskosten übersteigen sowie nicht Aufwendungen für Erweiterungen (echte Herstellungskosten) oder Aufwendungen für laufende, regelmäßige Unterhaltungs- bzw. Erhaltungsarbeiten sind (z. B. Wartungskosten, Pflegearbeiten, Reinigungsarbeiten)

- **Nebenkosten der Anschaffung sind z.B.:**

- Kosten für den Transport (Fracht, Transportversicherung, Zölle)
- Montage- und Verpackungskosten
- Provisionen
- Makler- und Notargebühren bzw. Grundbuchgebühren
- Wertgutachten

In der Regel gelten Schulungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Software nicht zu den Nebenkosten der Anschaffung (Quelle: IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung- Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender, IDW RS HFA 11, Stand 23.06.2010)

Nebenkosten müssen einzeln dem Vermögensgegenstand zuordenbar sein, um aktivierungsfähig zu sein.

Nicht einzeln zuordenbar sind z.B. Gemeinkosten, die Finanzierungs- oder Geldbeschaffungskosten (z.B. Kreditkosten).

Nach § 44 Abs.1 Satz 3 GemHVO sind die Anschaffungskosten um Preisnachlässe zu vermindern. Hierzu zählen z.B. Rabatte, Skonti und Boni.

- **nachträgliche Anschaffungskosten**

Dies sind Kosten, die zwar nach Abschluss des eigentlichen Anschaffungsvorganges entstehen, aber trotzdem die Voraussetzungen des Begriffs der Anschaffungskosten erfüllen.

Beispiele

- nachträgliche Erhöhung der vertraglichen Leistung (z.B. durch den Einbau eines Zusatzgerätes)
- nachträgliche Erschließungskosten
- erstmalige Verkabelung

Beispiel zur Berechnung von Anschaffungskosten

Der Bauhof erwirbt eine Maschine zum Gesamtkaufpreis von 650.000 Euro. Der Verkäufer gewährt einen Rabatt von 50.000 Euro. Für die Montage der angelieferten Einzelteile berechnet die Lieferfirma 50.000 Euro. Im Zusammenhang mit der Aufstellung der Maschine wendet die Kommune weitere 100.000 Euro für Fundamente und für Anschlüsse auf. Es handelt sich um einen einheitlichen Anschaffungsvorgang; die Anschaffungskosten dafür betragen insgesamt 750.000 Euro.

Berechnung der Anschaffungskosten:

	650.000 €	Kaufpreis
+	50.000 €	Nebenkosten (Montage)
+	100.000 €	Nebenkosten (Fundamente/Anschlüsse)
-	50.000 €	Preisminderung (Rabatt)
	<hr/>	
	750.000 €	Anschaffungskosten

2.3.2. Herstellungskosten

Nach den § 44 Abs. 2 und 3 GemHVO versteht man unter den Herstellungskosten:

(2) „die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch die Verwaltungskosten einschließlich Gemeinkosten, angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Vermögens, soweit sie durch die Fertigung veranlasst sind, eingerechnet werden.“

(3) „Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.“

Herstellungskosten liegen immer dann vor, wenn die Kommune einen Vermögensgegenstand auf eigene Rechnung und Gefahr herstellt oder herstellen lässt. Sie können auch bei einer Erweiterung oder bei einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung anfallen.

2.3.2.1. Begriff der Herstellung

Der Begriff der **Herstellung** umfasst 3 Varianten:

- Erstmalige Herstellung eines Vermögensgegenstands
- Wiederherstellung eines Vermögensgegenstands
- Herstellung eines anderen als des bisherigen Vermögensgegenstands

Wiederherstellung

Wenn ein Vermögensgegenstand im Ganzen unbrauchbar geworden ist (**Vollverschleiß**) und unter Verwendung der noch nutzbaren Teile ein wieder nutzbarer Vermögensgegenstand hergestellt wird, handelt es sich um eine (**Wieder-**) **Herstellung**

eines Vermögensgegenstandes. Dies ist z. B. bei unbewohnbaren Gebäuden aufgrund Verfall und Zerstörung oder bei einem entkernten Gebäude der Fall.

Funktions-/ Wesensänderung

Um die Herstellung eines anderen als des bisherigen Vermögensgegenstandes handelt es sich, wenn der bisherige noch nutzbare Vermögensgegenstand im Wesen geändert und umgestaltet (Umnutzung) wird.

☞ Beispiele

- Wohnhaus wird zu Kindergarten umgebaut
- Altes Schloss wird in Rathaus umgebaut
- Linienbus wird zu "Bücherverleihbus"

Hinweis: Ein evtl. Abgang (außerplanmäßige Abschreibung) ist im Einzelfall zu prüfen. Werden Bauteile des alten Anlagegutes beim neuen mitverwendet, so ist der entsprechende Restbuchwert dem neuen Anlagegut zuzubuchen.

Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungskosten

Erhaltungsaufwand ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen für die Maßnahme nicht unter den Begriff der Herstellungskosten fallen.

Zusammentreffen von Anschaffungs- und Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen

1. Grundsatz: Aufteilung der Kosten

Erhaltungsaufwendungen sind grundsätzlich von den Herstellungskosten getrennt zu buchen, auch wenn sie einheitlich in Rechnung gestellt worden sind. Die Aufteilung der Aufwendungen hat ggf. im Schätzungswege zu erfolgen.

☞ Beispiele für die Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten

- Einbau eines (bisher nicht vorhandenen) Aufzugs:
Es erfolgt eine Erweiterung (i.S.d. § 44 Abs. 2 GemHVO), daher sind Herstellungskosten gegeben. Der Aufzug ist ein unselbständiger Gebäudebestandteil und somit nicht als separater Vermögensgegenstand, sondern beim Gebäude zu erfassen.

- Eine Kohlezentralheizung wird durch eine Gaszentralheizung ersetzt:
Der Ersatz der Heizung führt nicht zu einer wesentlichen Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus. Sowohl vor als auch nach der Baumaßnahme ist eine Zentralheizung im Gebäude vorhanden, die lediglich die Wärme mit einem anderen Brennstoff erzeugt. Die Kosten für den Heizungsaustausch stellen Erhaltungsaufwand dar. Gleiches gilt für die Umrüstung bestehender Beleuchtungseinrichtungen auf LED-Beleuchtung.
- Richtfest und Einweihungsfeier:
Kosten für das Richtfest gehören zu den Herstellungskosten, weil sie unmittelbar mit dem Bau zusammenhängen. Kosten für Einweihungsfeiern können entgegen der steuerrechtlichen Regelung auch der Baumaßnahme zugeordnet werden.
- Mietkosten für Ausweichquartiere:
gehören zu den laufenden Unterhaltungskosten.
- Werden im Rahmen eines Erweiterungsbaus zusätzlich die Fenster des „Altbaus“ ausgetauscht, handelt es sich dabei um Erhaltungsaufwand.
- Fallen Bau- oder Entschädigungskosten an, weil Vermögen **von Dritten** aufgrund des Neubaus einer Straße untergeht, handelt es sich um Herstellungskosten.

2. Ausnahme bei bautechnischem Ineinandergreifen

Soweit investive Maßnahmen und Erhaltungsaufwendungen bautechnisch ineinander greifen, können sie insgesamt als Anschaffungs- und Herstellungskosten behandelt werden. Dies ist der Fall, wenn Erhaltungsarbeiten

- Vorbedingung für die Herstellungsarbeiten sind oder
- durch Herstellungsarbeiten veranlasst (verursacht) wurden.

In beiden Fällen ist es unerheblich, ob die eigentlichen Herstellungskosten im Verhältnis zur Gesamtmaßnahme geringfügig sind.

↳ Beispiele für ein bautechnisches Ineinandergreifen von Erhaltungs- und Herstellungsarbeiten

- Vorbedingung ist gegeben, wenn für eine Gebäudeaufstockung das Fundament ausgebaut werden muss.
- Veranlasst bzw. verursacht ist eine Erhaltungsmaßnahme, wenn Wände versetzt werden und dadurch die betroffenen Räume frisch tapeziert und gestrichen werden müssen.

Aber:

Von einem bautechnischen Ineinandergreifen ist nicht allein deswegen auszugehen, weil man die Herstellungsarbeiten zum Anlass nimmt, auch sonstige anstehende Renovierungsarbeiten vorzunehmen. Es reicht z. B. nicht aus, dass die Arbeiten an dem Vermögensgegenstand aus rationellen oder finanziellen Gesichtspunkten oder zur Abkürzung von Unannehmlichkeiten der Anwohner oder Nutzer gemeinsam ausgeführt werden.

2.3.2.2. Nachträgliche Herstellungskosten

Nachträgliche HK liegen nach § 44 Abs. 2 GemHVO vor bei:

- einer Erweiterung,
- einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung.

2.3.2.2.1. Erweiterung

Aktivierungspflichtige Herstellungskosten sind gegeben, wenn ein bestehender Vermögensgegenstand in seiner Substanz vermehrt wird.

Im Gebäudebereich liegt eine substanzmehrende Erweiterung vor:

- bei einem Anbau eines unselbständigen Gebäudeteils,
- bei einer Aufstockung um ein weiteres Geschoss,
- bei Einbau neuer Jalousien an einem Gebäude, das bisher keinerlei Verdunkelungsmöglichkeit hatte.

Keine substanzmehrende Erweiterung liegt vor bei:

- Anbau eines selbstständigen Gebäudeteils (als eigenständiger Vermögensgegenstand zu aktivieren), selbst auch wenn eine Nutzung dieses Gebäudeteils nur in Verbindung mit einem bereits bestehenden Gebäudeteil möglich ist (z.B. gemeinsame Energieversorgung, gemeinsamer Eingang).

2.3.2.2.2. Wesentliche Verbesserung gegenüber dem ursprünglichen Zustand

Wird der Vermögensgegenstand über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert, liegen aktivierungsfähige Herstellungskosten vor. Bei einer Teilerneuerung ist der ersetzte Anteil des Vermögensgegenstandes i.d.R. in Abgang zu nehmen. Die Höhe des Abgangs ist sachgerecht zu ermitteln, gegebenenfalls zu schätzen.

☞ Praxistipp für die Eröffnungsbilanz:

Sofern sich im Zuge der Ermittlung der AHK für die Eröffnungsbilanz zeigt, dass nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anschaffung oder Herstellung anteilige Zu- und Abgänge zu berücksichtigen wären, wird empfohlen diese VG mit Hilfe von Erfahrungswerten zu bewerten.

a) ursprünglicher Zustand:

Maßgeblich ist hier der Zustand des Vermögensgegenstandes im Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung durch die Kommune (als Erwerber) oder deren Rechtsvorgänger (im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs) unter Berücksichtigung von Erweiterungen oder früheren wesentlichen Verbesserungen.

b) wesentliche Verbesserung:

Eine wesentliche Verbesserung ist dann gegeben, wenn über die laufende Unterhaltung hinaus der Gebrauchswert des Vermögensgegenstands im Ganzen deutlich erhöht wird. Dies ist danach zu beurteilen, ob für die Zukunft ein höheres Nutzungspotential geschaffen wurde. Es muss eine maßgeblich höherwertige Nutzungsmöglichkeit bzw. Gebrauchswert feststellbar sein.

Drei-von-sieben-Maßnahmen-Regel bei Gebäuden

Eine wesentliche Verbesserung bei Gebäuden liegt auch immer dann vor, wenn mindestens drei der folgenden zentralen Ausstattungsmerkmale,

1. Heizung
2. Sanitär
3. Elektroinstallationen
4. Fenster
5. Dach
6. Fassade
7. Zentrale Belüftung/Klimatisierung

die einzeln betrachtet Erhaltungsaufwand darstellen, in zeitlichem Zusammenhang (maximal 3 Jahre⁶) in wesentlichem Umfang und Qualität (im Regelfall mehr als die Hälfte des jeweiligen Merkmals) von Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen betroffen und fertig gestellt sind. Die Erhöhung des Gebrauchswerts bzw. Erhöhung des Nutzungspotentials wird in diesen Fällen unterstellt und muss nicht explizit nachgewiesen/geprüft werden. Auch wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale in wesentlichem Umfang auf einen heutigen Stand der Technik gebracht werden, ist eine wesentliche Verbesserung anzunehmen. In der Regel ist dann von einer Verlängerung der Restnutzungsdauer auszugehen. Der Zustand im Zeitpunkt der erstmaligen Herstellung oder Anschaffung ist in diesen Fällen nicht relevant.

Hinweis:

Die Kriterien 5 - 7 gelten nicht für die Steuerbilanz der BgA, da hier nur die steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien (siehe u.a. Drei-Maßnahmen-Regel, BMF-Schreiben vom 18.07.2003, BStBl. I S. 386) Anwendung finden.

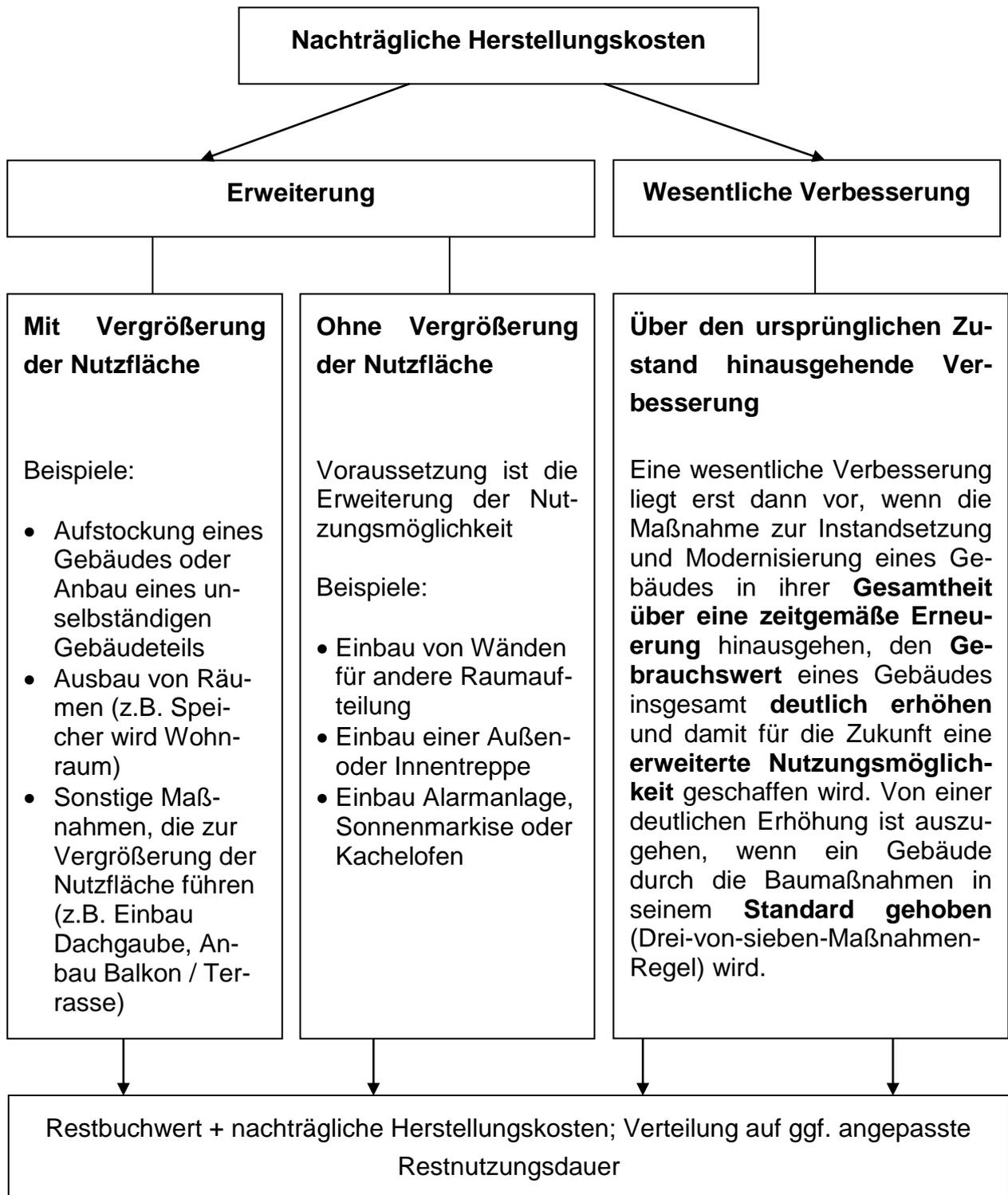
Praxistipp:

Sind nur zwei Ausstattungsmerkmale im Ergebnishaushalt geplant und kommt ein drittes im Folgejahr nach Aufstellung des Jahresabschlusses unvorhergesehen dazu, werden diese Vorgänge als Aufwendungen behandelt.

⁶ Bei sehr umfangreichen Maßnahmen genügt es ausnahmsweise auch, wenn im dritten Jahr mit allen Maßnahmen begonnen wurde. Verzögert sich die Ausführung von Modernisierungsmaßnahmen bei einem zentralen Ausstattungsmerkmal aufgrund von unvorhersehbaren Ereignissen, kann dennoch aktiviert werden, wenn dies durch Neuveranschlagung oder Ermächtigungsübertragung dokumentiert ist.

Übersicht nachträgliche Herstellungskosten

(Angelehnt an BMF-Schreiben vom 18.07.2003)



Praxistipp

Nicht alle nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten führen zwangsläufig zu einer Nutzungsdauerverlängerung.

z.B. erstmalige Verkabelung, erstmaliger Einbau von Jalousien, erstmaliger Einbau einer Alarmanlage.

In diesen Fällen sind die nachträglichen AHK mit dem Gebäude zu aktivieren und auf die verbleibende Restnutzungsdauer abzuschreiben.

Praxistipp

Zur Ermittlung einer neuen Nutzungsdauer kann folgende Berechnung vorgenommen werden:

Man addiert die Restnutzungsdauer ohne die Sanierung (z.B. 20 Jahre) zu der Nutzungsdauer eines neuen Gebäudes (z.B. 50 Jahre) und teilt die Summe dann durch zwei (arithmetisches Mittel von 35 Jahren).

Behandlung von Teilabgängen

Werden investive Sanierungen am Sachvermögen durchgeführt, müssen die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vermögensteile, die durch die Sanierungsmaßnahmen untergehen, **nicht** als Teilabgänge außerordentlich abgeschrieben werden, wenn die Restnutzungsdauer unter einem Drittel der Nutzungsdauer eines vergleichbaren Neubaus liegt. Ansonsten sind Teilabgänge aufgrund sachgerechter Schätzungen vorzunehmen. Diese erfolgen zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme.

Beispiel:

Werden in einem Gebäude mit einer ursprünglichen Nutzungsdauer von 50 Jahren nach 35 Jahren tatsächlicher Nutzung die Heizung sowie die Sanitär- und Elektroinstallationen (3 von 7-Regel) erneuert, erfolgt eine Aktivierung von nachträglichen Herstellungskosten in der Bilanz. Die Restnutzungsdauer wird i. d. R. verlängert. Ein Abgang der Herstellungskosten für die bisherige Heizung sowie die Sanitär- und Elektroinstallationen erfolgt nicht.

Hierfür sprechen folgende Gründe:

- Der Verzicht auf Teilabgänge stellt eine deutliche Vereinfachung für die Praxis dar, zumal die tatsächlichen Werte nur mit großem Aufwand ermittelt werden könnten. So müsste beispielsweise bei einer Heizungssanierung konkret unter-

sucht werden, welche Teile der damaligen Investition tatsächlich in Abgang genommen werden (Heizungsanlage, Anschlüsse, Heizungsleitungen, Heizkörper), da einige Teile oftmals doch weiter genutzt werden.

- Bei den Abschreibungszeiten handelt es sich um „gemischte“ Nutzungsdauern des gesamten Vermögensgegenstandes. Es wird bewusst auf den sog. Komponentenansatz nach dem BilMoG verzichtet. Deshalb kann das Gebäude nur einheitlich betrachtet werden mit der Begründung, dass einige Teile länger und andere kürzer halten als die angesetzte Nutzungsdauer.
- Der Grundsatz des Ressourcenverbrauchs wird eingehalten, da sämtliche Vermögensteile vollständig abgeschrieben werden. Die „Unschärfe“, dass die bisherigen anteiligen Restbuchwerte weiterhin abgeschrieben werden, kann im Hinblick auf dessen Höhe im Verhältnis zu dem Gesamtwert des Vermögensgegenstandes vernachlässigt werden.
- Steuerlich sind solche Teilabgänge nicht zulässig, was im Hinblick auf die BgA's einen weiteren Aufwand verursachen würde, besonders bei Gebäuden, die nur anteilig einem BgA dienen.

Diese Vereinfachung gilt für sämtliche Vermögensgegenstände (Gebäude, Ingenieurbauwerke, Außenanlagen, Grünflächen, etc.) **außer** für Straßen. Für Straßen gelten besondere Vereinfachungsregelungen (siehe übernächster Abschnitt).

Stadtsanierung

Detaillierte Ausführungen zu der Thematik Stadtsanierung sind im Leitfaden städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen enthalten.

Infrastrukturvermögen (siehe Kapitel 3.2.6)

Straßen

(Siehe Aktiva Kapitel 3.2.6)

Bei einer Grunderneuerung der gesamten Straße (oder des gesamten Bauwerks) wird die bisherige Anlage in Abgang genommen, die Investitionen stellen die neuen Anschaffungs- und Herstellungskosten dar (zu den Abbruchkosten s. Kapitel 2.3.2.3).

Entsprechend der Ausführungen der VwV Produkt- und Kontenrahmen Nr. 4.2.2 ist im Bereich der Straßendeckenerneuerung wie folgt zwischen Erhaltungs- und Herstellungskosten abzugrenzen:

Straßenkörper			
BAULICHE ERHALTUNG	Bauliche Unterhaltung	z. B. kleinflächige Flickarbeiten, vergießen von Rissen	Erhaltungsaufwand
	Instandsetzung	<ul style="list-style-type: none"> • Maßnahmen auf der Deckschicht (z.B. Oberflächenbehandlungen, Dünnschichtbeläge) • Reine Erneuerung der Straßendeckschicht • Maßnahmen von deutlich untergeordneter Bedeutung (z.B. Bordsteinabsenkungen). 	
	Teilerneuerung	<p>In den nachfolgend aufgezählten Fällen müssen durch die bauliche Maßnahme über 250 qm zusammenhängende Verkehrsfläche betroffen sein sowie eine Verlängerung der Restnutzungsdauer eintreten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Erneuerung mehr als die Deckschicht (Asphaltbauweise) bzw. Erneuerung der Decke (Betonbauweise). • Hocheinbau von einer oder mehreren neuer (zusätzlicher) Schichten auf die vorhandene Verkehrsflächenbefestigung – ggf. nach Teilausbau ungeeigneter Schichten-, sofern die Erhöhung der Gesamtdicke des ursprünglichen Oberbaues <u>mehr</u> als 4 cm beträgt. • Großflächiger Einbau von Armierungsgebe als zusätzliche Zwischenschicht. • Sonderbauweisen zu Forschungs- und Entwicklungszwecken. 	Herstellungskosten
	Grunderneuerung	Gesamter Oberbau bis Planum von mindestens 250 qm oder gesamter Vermögensgegenstand (z. B. Wohnweg mit lediglich 200 qm).	
	Neubau	Erstmalige Erstellung	Herstellungskosten
	Umbau / Ausbau / Umgestaltung	<ul style="list-style-type: none"> • Umbauten und Ausbauten (Änderung der Linienführung/ Topographie) einschließlich eventuell hierdurch verursachter Erneuerung der Deckschicht, z. B. Umbau zum Kreisverkehr. 	Herstellungskosten
	Erweiterung	Erhöhung der Kapazität, z. B. Anbau Fahrstreifen	Herstellungskosten

Dabei kann zur Definition der Straßendeckschicht auf die Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaus von Verkehrsflächen (RStO 12) und deren Definitionen zurückgegriffen werden.

Soweit Erneuerungen der Straßendeckschicht durch anderweitige investive Maßnahmen verursacht sind, liegen ebenfalls Herstellungskosten vor.

Beispiel: Im Zusammenhang mit dem Bau einer Bushaltestelle werden Gehweg bzw. Fahrbahndeckschicht mit erneuert.

Grunderneuerungen (Vollausbau)

Bei Grunderneuerungen sind die Restbuchwerte der erneuerten Flächen komplett in Abgang zu nehmen.

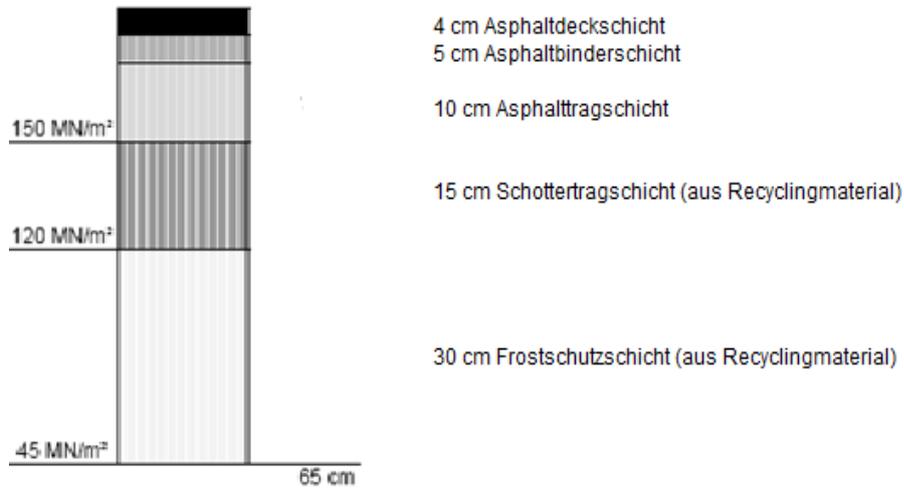
Soweit die Grunderneuerung nicht den gesamten Vermögensgegenstand betrifft, wird empfohlen für den erneuerten Straßenabschnitt einen neuen Vermögensgegenstand mit vollständiger Nutzungsdauer zu bilden.

Teilerneuerungen

Wenn keine örtlich besonderen Verhältnisse vorliegen, sind bei Teilerneuerungen Abgänge der Restbuchwerte (Herstellungskosten abzüglich aufgelaufene Abschreibungen) flächenanteilig nach dem nachfolgenden Schema zu ermitteln.

Straßen mit drei Asphalttschichten

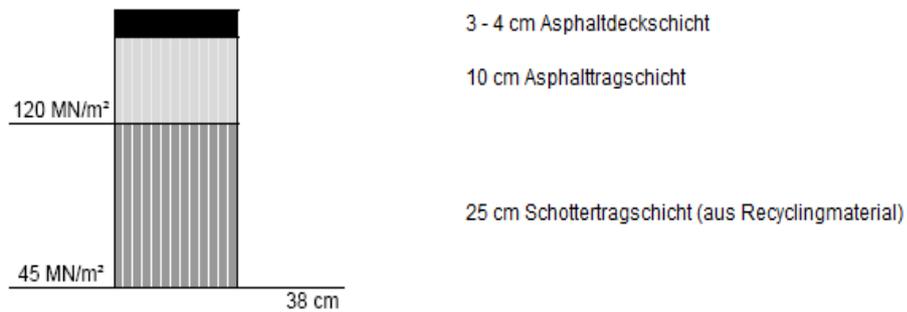
(nach RStO 01, Tafel 1, Zeile 3)



Erneuerungsumfang im verstärkten Asphaltbau	Abgang Altbestand (Aktiv+Passiv)
Erneuerung <ul style="list-style-type: none"> • nur Deckschicht 	Nicht investiv
Erneuerung <ul style="list-style-type: none"> • von Deckschicht <u>und</u> <u>zusätzlicher Einbau von Ar</u> <u>mierungsgewerbe</u> 	Teilabgang 10 % der HK
Erneuerung <ul style="list-style-type: none"> • von Deckschicht <u>und</u> <u>As-</u> <u>phaltbinderschicht</u> 	Teilabgang 30 % der HK
Erneuerung <ul style="list-style-type: none"> • von <u>allen</u> Asphalttschichten 	Teilabgang 50 % der HK
Grunderneuerung <ul style="list-style-type: none"> • Austausch aller Schichten 	Vollabgang 100 % der HK

Straßen mit zwei Asphalt-schichten

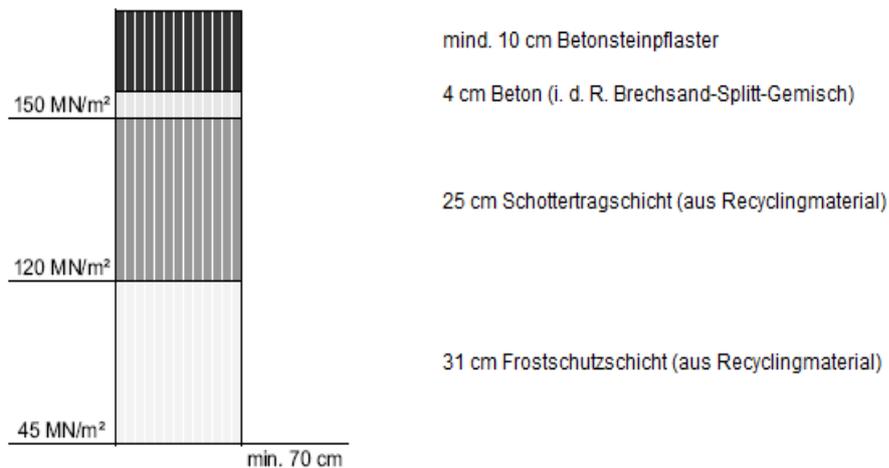
(nach RStO 01, Tafel 1, Zeile 5)



Erneuerungsumfang im einfachen Asphaltbau	Abgang Altbestand (Aktiv+Passiv)
Erneuerung • nur Deckschicht	Nicht investiv
Erneuerung • von <u>allen</u> Asphalt-schichten	Teilabgang 50 % der HK
Grunderneuerung • Austausch aller Schichten	Vollabgang 100 % der HK

Pflasterflächen mit verstärktem Unterbau/Aufbau

(nach RStO 01, Tafel 1, Zeile 3)

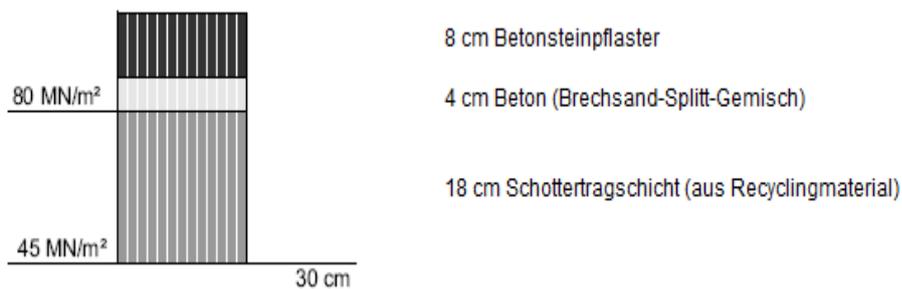


Erneuerungsumfang bei verstärkten Pflasterflächen	Abgang Altbestand (Aktiv+Passiv)
Erneuerung	Nicht investiv

<ul style="list-style-type: none"> nur Pflasterfläche 	
Erneuerung <ul style="list-style-type: none"> von Pflaster und Bettung 	Teilabgang 30 % der HK
Erneuerung <ul style="list-style-type: none"> von Pflaster, Bettung und Tragschicht 	Teilabgang 50 % der HK
Grunderneuerung <ul style="list-style-type: none"> Austausch aller Schichten 	Vollabgang 100 % der HK

Pflasterflächen mit einfachem Unterbau/Aufbau

(nach RStO 01, Tafel 7, Zeile 3)



Erneuerungsumfang bei einfachen Pflasterflächen	Abgang Altbestand (Aktiv+Passiv)
Erneuerung <ul style="list-style-type: none"> nur Pflaster 	Nicht investiv
Erneuerung <ul style="list-style-type: none"> von Pflaster und Bettung 	Teilabgang 30 % der HK
Grunderneuerung <ul style="list-style-type: none"> Austausch aller Schichten 	Vollabgang 100 % der HK

7. Gehwege in Pflasterbauweise

nach RStO 01, Tafel 7, Zeile 3



Erneuerungsumfang bei einfachen Pflasterflächen	Abgang Altbestand (Aktiv+Passiv)
Erneuerung • nur Pflaster	Nicht investiv
Erneuerung • von Pflaster und Bettung	Teilabgang 30 % der HK
Grunderneuerung • Austausch aller Schichten	Vollabgang 100 % der HK

Soweit die Teilerneuerung nicht den gesamten Vermögensgegenstand betrifft, wird empfohlen für den erneuerten Straßenabschnitt einen neuen Vermögensgegenstand mit neuer Nutzungsdauer zu bilden; denkbar ist, auch die Herstellungskosten der Teilerneuerung auf den bestehenden Vermögensgegenstand hinzu zu aktivieren und die Restnutzungsdauer zu verlängern.

➤ Beispiel:

Bei einem Streckenabschnitt von 500 Metern werden nur 300 Meter teilerneuert. Empfohlenes Vorgehen: Im ersten Schritt wird der VG in VG 1 mit 200 Meter und VG 2 mit 300 Meter im Verhältnis geteilt. Anschließend wird bei VG 2 der erneuerte Anteil in Abgang genommen.

Ingenieurbauwerke

(siehe Aktiva Kapitel 3.2.6.4)

Entsprechend dem Straßenkörper kann u.a. in Anlehnung an die Allgemeinen Rundschreiben Straßenbau (ARS) Nr. 26/2001 (Erhaltung der Bundesfernstraßen) des Bundesministeriums für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung die Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten wie folgt vorgenommen werden:

Ingenieurbauwerke			
BAULICHE ERHALTUNG	Bauliche Unterhaltung	Kleinreparaturen usw.	Erhaltungsaufwand
	Instandsetzung	Wiederherstellung des planmäßigen Zustandes eines Bauwerkes (Bsp. Betonsanierungen an Brückenbauwerken, Austausch einzelner Teile der Bauwerksausstattung, Erneuerung einzelner oder mehrerer Stufen bei Treppenanlagen, bei Lärmschutzwänden die Erneuerung einzelner Wandteile bzw. Gabionenkörbe).	
	(Teil-)Erneuerung	Ersatz von Bauwerksteilen. Hier erfolgt ein Eingriff in die Grundsubstanz/ Tragkonstruktion (Bewehrung/ Abdichtung usw.) eines Bauwerks bzw. es erfolgt ein kompletter Austausch der gesamten Bauwerksausstattung (Schrammborde, Geländer, Leitplankensysteme usw.)	Herstellungskosten
		Bei selbstständigen Treppenanlagen ab Erneuerung des kompletten Treppenlaufs.	
	Umbau/ Erweiterung	Umbaumaßnahmen i.d.R. zur kapazitiven Erweiterung.	Herstellungskosten
Neubau		Herstellungskosten	

Grundstücke

(Aktiva, siehe Kapitel 3.2.1)

Bei Grundstücken wäre zu prüfen, ob der Grund für eine dauerhafte Wertminderung aufgrund einer Maßnahme behoben wurde und dadurch eine Zuschreibung bis zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten notwendig wird (§ 46 Abs. 3 GemHVO). Wurde zum Beispiel wegen einer vorhandenen Altlast eine dauerhafte Wertminderung vorgenommen und wird diese nun beseitigt, kann maximal bis zur Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten (ehemaliger Buchwert ohne Altlast) wieder zugeschrieben werden, unabhängig davon, in welcher Höhe Kosten für die Altlastenbeseitigung angefallen sind.

Wenn jedoch beispielsweise ein durch **Altlasten wertgemindertes Grundstück** von der Kommune erworben wird und keine Rückstellungen für Altlastensanierungen zu bilden sind, sind die Aufwendungen zur Sanierung des Grundstückes aktivierungsfähig, wenn das Grundstück eine wesentliche Wertverbesserung erfährt.

Außenanlagen von Gebäuden, Grünflächen und Kinderspielplätze

Bei grundlegenden Sanierungen mit Neugestaltung ist stets von Herstellungskosten auszugehen (die bisherige Anlage ist in Abgang zu nehmen, soweit diese einzeln aktiviert war, siehe oben Wiederherstellung). Bei einer Grünfläche wird von einer Grunderneuerung ausgegangen, wenn diese komplett neu gestaltet wird, auch wenn der Baumbestand erhalten bleibt.

Bei Teilsanierungen bzw. einer teilweisen Neugestaltung ist nach § 44 Abs. 2 GemHVO von nachträglichen Herstellungskosten auszugehen, wenn in wesentlichem Umfang (mehr als die Hälfte der Fläche) Ausstattungen, Bepflanzungen und Beläge, etc. ausgetauscht werden. Zusätzlich kann dabei auch das Merkmal der Erweiterung zu nachträglichen Herstellungskosten führen.

Wald

(Siehe Aktiva Kapitel 3.2.1.5)

Erstmalige Aufforstungen führen zu Herstellungskosten. Wenn der Aufwuchs aufgrund von § 62 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO bewertet wurde, darf die Aufforstung unbewaldeter Flächen (Lichtungen, Holzlagerplätze, usw.) nicht aktiviert werden.

Sportanlagen

(Siehe Aktiva Kapitel 3.2.5)

Die Ausführungen zu den Grünflächen in Kapitel 3.2.1.5.4 sind analog anzuwenden.

Sportanlagen			
BAULICHE ERHALTUNG	Bauliche Unterhaltung	Kleinere Unterhaltungsmaßnahmen	Erhaltungsaufwand
	Instandsetzung	Kompletter Austausch oberster Schicht oder teilweiser Austausch mehr als oberster Schicht.	
	Erneuerung	Komplette Erneuerung mehr als oberste Schicht, Belagsartwechsel (z. B. aus einem Tennensplatz wird ein Kunstrasensplatz)	Herstellungskosten
	Neuherstellung	Komplette Neuherstellung	Herstellungskosten

2.3.2.3. Umfang der Herstellungskosten

- Umfang der Herstellungskosten

Zu den Herstellungskosten gehören nach § 44 Abs. 2 GemHVO die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch die Verwaltungskosten einschließlich Gemeinkosten, angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Vermögens, soweit sie durch die Fertigung veranlasst sind, eingerechnet werden.

Nicht zu den Herstellungskosten gehören grundsätzlich Finanzierungskosten; (Ausnahme: siehe § 44 Abs. 3 GemHVO), sowie Vertriebskosten.

Voraussetzungen für eine Aktivierbarkeit von Fremdkapitalzinsen ist die Aufnahme eines Kredits, der nachweislich in **unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang** mit der Herstellung eines Vermögensgegenstands steht (z.B. Objektfinanzierung in Form von Krediten der Kreditanstalt für Wiederaufbau) (vgl. R 33 Abs. 4 EStR).⁷

- Abbruchkosten:

Zur Abgrenzung gilt folgende Darstellung:

Zuordnung bei Neuzugang von Grundstücken

Definition Neuzugang: Grundstückszugang erfolgte innerhalb der letzten zehn Jahre mit der Zielsetzung eines Abbruchs des Gebäudes.

Nur Abbruch = Zuordnung zum Grundstückswert

Schaffung neuer Vermögensgegenstand = Zuordnung zum neuen (ggf. bedeutendsten) Vermögensgegenstand

Hinweis: Wenn die Abbruchkosten höher sind als der Wert der neuen Investition, werden die Abbruchkosten dem Grundstück zugeordnet.

Zuordnung bei Grundstücken im Altbestand

Nur Abbruch (keine Bauabsicht) = ordentlicher Aufwand

Schaffung neuer Vermögensgegenstände (Bauabsicht innerhalb der nächsten zehn Jahre) = Zuordnung zum neuen (ggf. bedeutendsten) Vermögensgegenstand

Hinweis: Wenn die Abbruchkosten höher sind als der Wert der neuen Investition, werden die Abbruchkosten als ordentlicher Aufwand ausgewiesen.

⁷ Quelle: Horschitz/Gross/Weidner, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, Schäffer Poeschel, Kapitel H 4.2.2.2.8

Noch vorhandene Restbuchwerte bei eigenen Gebäuden sind außerordentlich abzuschreiben.

- **Aktivierungswahlrecht bei Herstellungskosten**

§ 44 Abs. 2 und 3 GemHVO bietet ein Aktivierungswahlrecht bei Herstellungskosten. Aktivierungswahlrecht bedeutet jedoch keinesfalls, dass bei der Herstellung die Wahl besteht, den Gegenstand überhaupt bilanziell zu aktivieren. Vielmehr wird eine **Unter- und Obergrenze** für den konkreten Wertansatz eines hergestellten Vermögensgegenstands vorgegeben.

Als **Wertuntergrenze** sind die Einzelkosten aktivierungspflichtig. Darunter fallen die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sondereinzelkosten der Fertigung (z.B. Lizenzgebühren). Diese Kosten müssen in voller Höhe aktiviert werden.

Für die Verwaltungskosten einschließlich Gemeinkosten, Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie für den Werteverzehr des Sachvermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist, besteht nach der GemHVO ein **Aktivierungswahlrecht**, sodass sie zusammen mit den Einzelkosten die **Wertobergrenze** der Herstellungskosten bilden.

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über aktivierungspflichtige Kostenarten und diejenigen Kostenarten, für die ein Aktivierungswahlrecht besteht.

- **Ermittlung der gemeindewirtschaftsrechtlichen Ober- und Untergrenzen der Herstellungskosten nach GemHVO:**

Kostenarten	Aktivierung der Kostenbestandteile nach NKHR
Fertigungsmaterial + Fertigungslöhne + Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht
= Herstellungskosten I	Untergrenze
+ angemessene Materialgemeinkosten + angemessene Fertigungsgemeinkosten + Sondergemeinkosten der Fertigung	Wahlrecht
= Herstellungskosten II	-----
+ Verwaltungsgemeinkosten	Wahlrecht
= Herstellungskosten III	Obergrenze

- **Gebühren-/Beitragsrecht**

Das **Gebühren-/Beitragsrecht** bleibt von den Regelungen des NKHR unberührt. Dies führt dazu, dass die Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie der Umfang der Aktivierung in beiden Rechtsgebieten auseinander fallen können.

2.3.3. Bezuschusste Vermögensgegenstände

Bezuschusste Vermögensgegenstände können grundsätzlich brutto oder netto bilanziert werden.

2.3.3.1. Bruttomethode

Der Vermögensgegenstand wird in Höhe der Anschaffungskosten (ohne Abzug des Zuschusses) aktiviert. Zusätzlich wird auf der Passivseite in Höhe des Zuschusses ein Sonderposten (siehe Kontenrahmen für Baden-Württemberg, Kontengruppe 21) gebildet. Der Sonderposten wird entsprechend dem Abschreibungszeitraum und dem Abschreibungssatz des zugeordneten Vermögensgegenstands sukzessive aufgelöst. Die durch die Auflösung des Sonderpostens entstehenden Erträge werden in der Er-

gebnisrechnung aufgeführt, sie stehen den Aufwendungen aus Abschreibungen gegenüber.

Die Aktivierung des Vermögensgegenstandes erfolgt bei **Betriebsbereitschaft**. Zu diesem Zeitpunkt beginnt die Auflösung z.B. des Investitionszuschusses, unabhängig vom Zahlungseingang (vgl. Kapitel 2.2.2).

↳ **Beispiele:**

- Zuwendungsbescheid (an die Kommune) liegt vor, Feuerwehrfahrzeug ist einsatzbereit.
- Erschließungsbeitrag durch die Kommune veranlagt.

Hinweis:

Vorauszahlungen auf Investitionszuschüsse o.ä. (z.B. aus Ablösevereinbarungen oder Vorauszahlungen auf Erschließungsbeiträge) werden als Sonderposten ausgewiesen, jedoch erst ab Betriebsbereitschaft des korrespondierenden Vermögensgegenstandes aufgelöst.

↳ **Praxistipp:**

Es wird empfohlen diese Sonderposten auf einem Konto „Sonderposten im Bau“ auszuweisen.

2.3.3.2. Nettomethode

Die Nettomethode sieht vor, den Zuschuss vom Anschaffungswert abzuziehen und die Abschreibungen des Vermögensgegenstands vom reduzierten Wert zu ermitteln und darzustellen. Das ist nach § 40 Abs. 4 GemHVO ebenfalls zulässig ("Kann"-Regelung), sollte jedoch die Ausnahme darstellen.

2.3.4. Unentgeltlicher Erwerb

2.3.4.1. Begriffsbestimmung

Unentgeltlicher Erwerb = alle Geschäftsvorfälle/Vorgänge, bei denen die Kommune Vermögensgegenstände ohne finanzielle oder sonstige materielle Gegenleistung

(z.B. Tausch) erhält.

2.3.4.2. Grundsätze

1. Vollständiger Vermögensausweis

Alle Vermögensgegenstände (VG) der Kommune sind in der Bilanz auszuweisen (unter Berücksichtigung der Vereinfachungsregeln für die Eröffnungsbilanz), auch wenn keine eigenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstanden sind.

2. Wertermittlung

Es gilt das Prinzip der wirklichkeitsgetreuen Bewertung. Die Bewertung der Vermögensgegenstände erfolgt analog der Ausführungen in Kapitel 3 des Leitfadens (Aktivseite der Bilanz). Dabei können insbesondere auch die Vereinfachungsregelungen für die Eröffnungsbilanz analog sowie die beschriebenen Verfahren zur Ermittlung von Erfahrungswerten herangezogen werden. Der Stichtag für die Wertermittlung ist gleich dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums auf die Kommune. Der Verzicht auf eine sachgerechte Wertermittlung, verbunden mit dem Ansatz des Vermögensgegenstandes mit einem Erinnerungswert ist nicht zulässig.

3. Bruttoprinzip mittels Bildung eines passiven Sonderpostens wird empfohlen

Die Bilanzierung des VG erfolgt beim jeweiligen Bestandskonto. Es wird aus Transparenzgründen empfohlen, den Zugang nach dem Bruttoprinzip ergebnisneutral gegen einen sonstigen Sonderposten auf der Passivseite (Konto 219) in Höhe des Wertzuwachses, also i.d.R. in gleicher Höhe auszuweisen.

4. Abschreibung der Vermögensgegenstände und Auflösung der Sonderposten

Alle abnutzbaren VG, also auch unentgeltlich erworbene, werden gemäß der GemHVO abgeschrieben.

Die passiven Sonderposten werden analog über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des korrespondierenden VG aufgelöst.

5. Bei einer späteren Veräußerung sind sowohl die Restbuchwerte auf der Aktivseite als auch die Sonderposten auf der Passivseite zu korrigieren.

2.3.4.3. Anwendungsfälle

Auf Basis der o.g. Grundsätze werden im Folgenden lediglich Ausnahmen, Ergänzungen oder Besonderheiten der jeweiligen Beispiele dargestellt.

2.3.4.3.1. Sachschenkungen

Die AHK können aus der Spendenbescheinigung entnommen werden.

2.3.4.3.2. Geldspenden

Geldspenden mit einem investiven Verwendungszweck führen zu einer Bilanzverlängerung:

- Aktivseite: Erhöhung der liquiden Mittel
- Passivseite: Behandlung wie bei erhaltenen Investitionszuschüssen (Bilanzzuordnung jedoch bei Bilanzposition 2.3).

In Folge der Zweckbindung muss in einem weiteren Schritt ein Sachvermögenszugang erfolgen (bilanziell: Aktivtausch).

Geldspenden mit und ohne einem konsumtiven Verwendungszweck (z.B. zum Kauf Tiernahrung) werden in der Ergebnisrechnung gebucht (ordentlicher Ertrag). Sofern eine bestimmungsgemäße Verwendung einer Spende mit einer Zweckbindung vor dem Jahresabschlussstichtag nicht möglich ist, ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.

Geldspenden ohne Verwendungszweck in ungewöhnlicher Höhe werden in der Ergebnisrechnung als außerordentlicher Ertrag gebucht (außerordentlicher Ertrag).

2.3.4.3.3. Erbschaften

Es gelten die o.g. dargestellten Grundsätze sowie die Ausführungen zu Geldspenden analog.

2.3.4.3.4. Umlegungen

Ziel/Zweck der Umlegung

Eine Umlegung (auch Baulandumlegung genannt) ist ein gesetzlich geregeltes förmliches Grundstücksflächentauschverfahren (Bodenordnungsverfahren), das im Baugesetzbuch (§ 45 ff. BauGB) geregelt ist. Bei einer Umlegung sollen Grundstücke

geschaffen werden, die nach Lage, Form und Größe für eine bauliche oder sonstige Nutzung geeignet sind. Das Gegenstück zur Neuordnung von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken ist die Flurneuordnung. Die Umlegung geht der Erschließung voran. Die damit zusammenhängenden Bilanzierungsvorgänge sind getrennt zu betrachten.

Rolle der Kommune bei der Umlegung

Die Kommune ist als Umlegungsstelle für die Organisation und Durchführung der Umlegung verantwortlich. Ggf. ist die Kommune auch als Grundstückseigentümer an der Umlegung beteiligt. Aus der unterschiedlichen Rolle der Kommune ist auch die jeweilige Bilanzierung abzuleiten.

Bilanzielle Vorgänge im Zusammenhang mit der Umlegung

Im Rahmen der Umlegung (Flächenabzug) gehen der Kommune grundsätzlich die Flächen für die Straßen unentgeltlich zu. Diese Grundstücke sind mit dem Wert für landwirtschaftlich genutzte Flächen anzusetzen. Zugegangene Grundstücke für Grünflächen, Spielplätze werden zur Einheitlichkeit der Grundstücksbewertung ebenfalls mit diesem Wert bilanziert. Soweit im Rahmen der Umlegung auch ein Bauplatz an die Kommune zugeteilt wird, ist dieser mit dem Zuteilungswert zu bewerten. Diesen Grundstückswerten stehen Sonderposten in gleicher Höhe gegenüber, weil von einem unentgeltlichen Erwerb ausgegangen wird. Etwaige Restbuchwerte von eingebrachten Grundstücken, die bereits eine öffentliche Fläche waren und den neuen öffentlichen Grundstücken in der Umlegung angerechnet werden, sind bei den öffentlichen Flächen zugeordneten Sonderposten abzusetzen.

Soweit die Kommune selbst ein Grundstück in die Umlegung einbringt und dafür ein entsprechendes Baugrundstück zugeteilt bekommt, wird dieses Grundstück mit dem Zuteilungswert bilanziert. Bilanziell ist für dieses Grundstück ein Sonderposten in gleicher Höhe zu bilden. Das eingeworfene Grundstück ist zu diesem Zeitpunkt in Abgang zu nehmen. Der Restbuchwert wird von dem für das neue Grundstück gebildeten Sonderposten abgesetzt. Bei einer späteren Veräußerung sind sowohl die Restbuchwerte auf der Aktivseite als auch die Sonderposten auf der Passivseite zu korrigieren.

Aufwendungen und Erträge der Kommune als Umlegungsstelle

Die mit der Organisation und Durchführung der Umlegung verbundenen Aufwendungen und Erträge (Zahlungen Mehr- oder Minderzuteilung, Ausgleich Umlegungsvor-

/nachteile, Vermessungskosten) werden in der Ergebnisrechnung abgewickelt. Die Umlegungstätigkeit gehört zu den laufenden Aufgaben einer Kommune. Die damit zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge werden dem ordentlichen Ergebnis zugeordnet.

Erhält die Kommune als Umlegungsbeteiligte Grundstücksflächen im Zuge einer

- Geld- oder Landabfindung nach § 59 Abs. 2 BauGB oder
- Ausgleichspflichtigen Mehrzuteilung nach § 58 Abs.2 BauGB,

so sind diese Vorgänge investiv zu behandeln. Die geleisteten Zahlungen stellen hierbei für die Kommune AHKs dar oder sind, sofern die Grundstücke bereits in voller Höhe als unentgeltlicher Wertzugang eingebucht sind, von den Sonderposten der einzelnen betroffenen Grundstücke abzusetzen.

Sofern die Ermittlung der einzelnen betroffenen Grundstücke nicht möglich ist, kann auch eine anteilmäßige Absetzung bei den Sonderposten aller zugeteilten Baugrundstücke vorgenommen werden.

Für die Landabfindungen gelten die Vorschriften zum Grundstückstausch sinngemäß.

Vorgang		Buchung (ER→ Ergebnisrechnung / BIL→ Bilanz)
Gemeinde als Umlegungsstelle	Vermessungsaufwand/Umlegungsaufwand	ER ordentlicher Aufwand
	Ausgleich Umlegungsvorteil	ER ordentlicher Ertrag
Gemeinde als Umlegungsbeteiligte	Ausgleich Mehr-/Minderzuteilung	ER ordentlicher Aufwand/Ertrag
	Abfindung und Ausgleich für bauliche Anlagen, Anpflanzungen...	ER ordentlicher Aufwand/Ertrag
	Zuteilung - Verkehrs-/Grünflächen - Ausgleichsflächen	BIL Zugang Infrastrukturvermögen ⇒ Zugang sonstige Sonderposten
	Zuteilung - Baugrundstücke	BIL Zugang unbebaute Grundstücke B (Zuteilungswert) ⇒ Zugang sonstige Sonderposten
	Abgang eingebrachte Grundstücke	BIL Abgang Grundstücke (Restbuchwert) ⇒ Abgang sonstige Sonderposten (bei Sonderposten zugeteilte Grundstücke)
	Mehrzuteilung Kommune („Zuzahlung“)	BIL Abgang Sonderposten (bei Sonderposten zugeteilte Grundstücke) ⇒ Abgang liquide Mittel
	Minderzuteilung Kommune („Veräußerungsgewinn“)	ER außerordentlicher Ertrag ⇒ Zugang liquide Mittel
Geldabfindung („Erhöhung Flächenanteil bei Kommune“)	BIL Zugang Grundstücke ⇒ Abgang liquide Mittel	
Landabfindung („Veränderung Flächenanteil bei Kommune“)	BIL Zugang neues Grundstück ⇒ Abgang „altes“ Grundstück bei Offenlegung der „stillen Reserve“: wenn Wert Grundstück neu < Buchwert alt ⇒ ER außerordentlicher Aufwand wenn Wert Grundstück neu > Buchwert alt ⇒ ER außerordentlicher Ertrag	

2.3.4.3.5. Flurneuordnung

Die Ausführungen zur Umlegung gelten entsprechend für das Flurneuordnungsverfahren. Dabei sind die Teilnehmerbeiträge, die von der Gemeinde für eigene Grundstücke entrichtet werden, als Anschaffungskosten zu aktivieren.

2.3.4.3.6. Erschließungsmaßnahmen

2.3.4.3.6.1. Erschließung durch die Kommune (BauGB)

In diesem Fall übernimmt die Kommune alle mit der Erschließung zusammenhängenden Aufgaben

- Erlass rechtlicher Regelungen
- Durchführung der baulichen Maßnahmen
- (Vor-)Finanzierung der Maßnahmen

Soweit die Kommune selbst erschließt, sind diverse Vorgänge bilanziell abzubilden

a) Grundstücke (Erschließungsanlagen)

- Sofern im Wege der Umlegung erhalten, siehe Umlegung;
- Kommune bringt Grundstücke für Erschließungsanlagen ein – Umbuchung auf Infrastrukturgrundstücke bzw. Kinderspielplätze, Grünflächen, Lärmschutzanlagen.

Ggf. erwirbt die Kommune Infrastrukturgrundstücke (Zugang Infrastrukturgrundstücke). Die Kosten der eigentlichen Herstellung der Erschließungsanlagen sind den einzelnen Vermögensgegenständen (z.B. Straßenkörper, Straßenbeleuchtung) zuzuordnen. Gleiches gilt für sonstige Erschließungsanlagen (Spielplätze etc.).

Bis zur Fertigstellung sind sie in den Anlagen im Bau zu bilanzieren und nach Fertigstellung auf die entsprechenden Bilanzpositionen umzubuchen.

Besonderheit: Der Erschließungsaufwand umfasst auch die Kosten für die Herstellung der Straßenentwässerung. Sofern die Kosten nicht ausschließlich der Straßenentwässerung zugeordnet werden können, sind diese buchhalterisch bei der Abwasserbeseitigung zu erfassen.

Soweit im Zusammenhang mit der Erschließung naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen erforderlich werden, sind ggf. Grundstücke zu erwerben bzw. sind vorhandene Grundstücke ins Infrastrukturvermögen umzubuchen. Die Finanzierung die-

ser Ausgleichsmaßnahmen erfolgt grundsätzlich über einen separaten, vom Erschließungsbeitrag losgelösten Kostenerstattungsanspruch gegenüber dem Grundstückseigentümer. Da auch Verkehrsflächen regelmäßig Eingriffe in Natur und Landschaft darstellen, gehören die Herstellungskosten der hierfür erforderlichen Ausgleichsmaßnahmen zum beitragsfähigen Erschließungsaufwand (§ 35 Abs. 1 KAG) und werden anteilig über den Erschließungsbeitrag refinanziert.

Besonderheiten der Finanzierung durch Erschließungsbeiträge

Mit dem Erschließungsbeitrag werden die Anschaffung bzw. die Herstellung verschiedener Vermögengegenstände finanziert. Hierzu zählen insbesondere das Straßengrundstück, der Straßenkörper, die Straßenbeleuchtung, zugeordnete Ausgleichsmaßnahmen sowie hochwertiges Straßenzubehör. Der Erschließungsbeitrag ist deshalb entsprechend dem Anteil der finanzierten Vermögengegenstände zu splitten. Der bilanzielle Ausweis der Finanzierungsanteile ist dann von der angewandten Ausweis-Methode abhängig:

- Absetzung von den Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes (siehe Kapitel 2.3.3.2. Netto-Methode) oder
- Ausweis eines separaten Sonderpostens für das finanzierte Anlagegut (siehe Kapitel 2.3.3.1. Brutto-Methode)

Die gebildeten Sonderposten sind entsprechend der jeweiligen Restnutzungsdauer des korrespondierenden Anlageguts aufzulösen (Ausnahme: der Sonderposten für das Straßengrundstück).

Sofern Erschließungsbeiträge für Erschließungsgebiete (Abrechnungseinheiten) erhoben werden, sind die objektbezogenen Deckungsmittel anteilig auf die Vermögengegenstände der einzelnen Erschließungsstraßen aufzuteilen (z.B nach Straßenlänge).

Bei dem im Erschließungsbeitrag enthaltenen Finanzierungsanteil für die Herstellung der Straßenentwässerung handelt es sich um einen fiktiven Anteil an den Herstellungskosten der Abwassereinrichtung. Er kann keinem konkreten Anlagegut zugeordnet werden. Es ist somit ein separater „Sonstiger Sonderposten“ zu bilden, der über die durchschnittliche Nutzungsdauer der Abwasserbeseitigungsanlagen aufzulösen ist. Der jährliche Auflösungsbetrag dient zur Deckung des laufenden Straßenentwässerungskostenanteils nach § 17 Abs. 3 KAG.

Behandlung in der Eröffnungsbilanz

Die oben genannten Grundsätze bedürfen für die Eröffnungsbilanz einer Vereinfachung, weil Verhältnisse für die Aufteilung nicht mehr festgestellt werden können. Damit ergibt sich zunächst, dass bei einer Herstellung im Zeitraum von sechs Jahren vor der Eröffnungsbilanz wie oben verfahren wird, d.h. die Herstellungskosten werden auf die Erschließungsanlagen und die Sonderposten entsprechend den damit finanzierten Vermögensgegenständen verteilt.

Im Zeitraum davor können die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf der Basis von Erfahrungswerten ermittelt werden. Dabei kann die gesamte Straße einschließlich Zubehör als ein Vermögensgegenstand betrachtet werden, d.h. es ist dann keine Unterscheidung in Straßenkörper, Straßenbeleuchtung, Straßenbegleitgrün notwendig.

Der Sonderposten aus den Erschließungsbeiträgen kann ebenfalls mit einem Erfahrungswert angesetzt werden. Dieser kann mit 90 % der Herstellungskosten (ermittelte Erfahrungswerte) angenommen werden.

Sofern in der Vergangenheit (auch vor dem Sechsjahreszeitraum) Echtwerte angesetzt werden, müssen diese bei Bedarf nach dem Grundsatz der Einzelbewertung hilfsweise proportional den Straßen zugeordnet werden. Die Erschließungsbeiträge sind oft nur in einer Jahressumme vorhanden (z.B. Auswertung der Jahresrechnungen). Dabei kann vereinfachend wie folgt vorgegangen werden:

a) die Infrastrukturgrundstücke sind im Rahmen eines förmlichen Umlegungsverfahrens zugegangen:

Ermittlung der erschließungsbeitragsfähigen Straßen;

Passivierung eines Sonderpostens für die Grundstücke der Straßen in Höhe von 100%; Bildung eines Passivpostens als Jahressumme, wobei unter Verwendung der Nutzungsdauer für die Erschließungsstraßen der Restbuchwert bestimmt und in die Eröffnungsbilanz übernommen wird.

b) Grunderwerb durch Kommune vor Erschließung:

Ermittlung der erschließungsbeitragsfähigen Straßen;

Passivierung eines Sonderpostens für die Grundstücke der Erschließungsstraßen in Höhe von 90 % der Grundstückswerte als Erfahrungswert; anteilige Reduzierung der Jahressumme der Erschließungsbeiträge um den passivierten Grundstückssonderposten;

Bildung eines Passivpostens aus der reduzierten Jahressumme, wobei unter Ver-

wendung der Nutzungsdauer für die Erschließungsstraßen der Restbuchwert bestimmt und in die Eröffnungsbilanz übernommen wird.

2.3.4.3.6.2. Erschließung durch Erschließungsträger

In vielen Kommunen ist es üblich, dass die verschiedenen Aufgaben der Erschließung auf Dritte übertragen werden. Dabei sind zwei grundsätzliche Fallgestaltungen zu unterscheiden:

- a) echter Erschließungsvertrag

Kennzeichnend ist die Abwicklung durch den beauftragten Erschließungsträger, der die Erschließung in eigenem Namen und auf eigene Rechnung abwickelt;

- b) unechter Erschließungsvertrag

Die Erschließung wird zum Beispiel im Namen des Erschließungsträgers auf (Finanzierungsvertrag) Rechnung der Kommune durchgeführt.

Zu a)

Beim echten Erschließungsvertrag ist davon auszugehen, dass der Erschließungsträger die Erschließungsanlagen insgesamt herstellt und finanziert. Nach Herstellung der Erschließungsanlagen werden diese unentgeltlich auf die Kommune übertragen. Weiter ist davon auszugehen, dass der Kommune kein Eigenanteil entsteht, wenn ein solcher nicht vereinbart ist. Der beauftragte Erschließungsträger refinanziert seine Kosten über die Grundstückspreise oder über Kostentragungsvereinbarungen mit den Grundstückseigentümern.

Unter diesen Voraussetzungen gehen der Kommune zum Zeitpunkt der Übergabe die im Rahmen der Erschließung geschaffenen Vermögensgegenstände zu. Hierzu zählen:

- Straßen, Wege und Plätze (inkl. Grundstücke, Straßenkörper, Straßenzubehör),
- Anlagen der öffentlichen Abwasserentsorgung (ggf. buchhalterische Erfassung beim Eigenbetrieb),
- Anlagen der öffentlichen Wasserversorgung (ggf. buchhalterische Erfassung beim Eigenbetrieb).

Diese Anlagen sind zu Herstellungskosten zu bilanzieren und sind i.d.R. vollständig von Dritten finanziert. D.h., für die unentgeltliche Übertragung ist ein Sonderposten in Höhe der Herstellungskosten zu bilden.

Soweit die tatsächlichen AHKs nicht vorliegen, sind diese sachgerecht zu schätzen.

Gleiches gilt für die Aufteilung auf die einzelnen Vermögensgegenstände.

Soweit die Kommune für ein eigenes Grundstück die mit dem Erschließungsträger vereinbarte Kostenbeteiligung zu tragen hat, sind die Kosten als nachträgliche Anschaffungskosten des betroffenen Grundstücks zu aktivieren.

In der Eröffnungsbilanz gelten die allgemeinen Vereinfachungsregeln. Demnach können anstelle der Herstellungskosten auch Erfahrungswerte für die zugewandenen Vermögensgegenstände bilanziert werden, denen dann Sonderposten in dieser Höhe gegenübergestellt werden, soweit es sich um Vermögensgegenstände handelt, die mehr als sechs Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz übertragen worden sind.

Zu b)

Wenn im Rahmen eines unechten Erschließungsvertrags der Erschließungsträger die Erschließungskosten nur vorübergehend übernimmt, werden ihm die Erschließungsaufwendungen durch die Kommune erstattet. Durch diese Vorfinanzierung wird lediglich der Zeitraum bis zum Eingang der Erschließungsbeiträge überbrückt und eine Darlehensfinanzierung ersetzt. Es liegt in diesem Fall ein kreditähnliches Rechtsgeschäft i.S.v. § 87 Abs. 5 GemO vor.

Für die Bilanzierung folgt daraus, dass alle Geschäftsvorfälle, die mit der jeweiligen Erschließung zusammenhängen, von Anfang an im Rechnungswesen der Kommune abzubilden sind. Das betrifft die Herstellungskosten der Erschließungsanlagen, die Erschließungsbeiträge, Zuschüsse und die sonstigen mit der Erschließung zusammenhängenden Aufwendungen/Erträge. Sonstige Aufwendungen entstehen dabei insbesondere für Finanzierungszinsen, Veräußerungsverluste und das Honorar des „Erschließungsträgers“; aus Veräußerungsgewinnen können entsprechende Erträge anfallen. Durch die Vorfinanzierung der Maßnahme durch den „Erschließungsträger“ besteht für die Kommune je nach Stand des Finanzierungskontos eine Verbindlichkeit oder Forderung. Da das Finanzierungskonto i.d.R. einen negativen Bestand aufweist, besteht eine Verbindlichkeit aus kreditähnlichem Rechtsgeschäft.

In der Eröffnungsbilanz sind je nach Stand der Erschließung Anlagen im Bau zu bilanzieren. Soweit abgelöste Beiträge auf dem Finanzierungskonto gutgeschrieben sind, sind diese als Sonderposten (Auflösung erst nach Fertigstellung) zu bilanzieren.

Im Ergebnis finden sich nach Abschluss und Endabrechnung der Maßnahmen sowohl beim echten wie auch beim unechten Erschließungsvertrag auf der Aktivseite die gleichen Vermögensgegenstände. Auf der Passivseite werden beim echten Erschließungsvertrag sonstige Sonderposten und ggf. Anschlussbeiträge passiviert,

beim unechten Erschließungsvertrag dagegen die Erschließungsbeiträge.

2.3.4.3.7. Weitere Beispiele für unentgeltlichen Erwerb:

- Übertragungen von Geld- und/oder Sachmitteln mit der Maßgabe, dieses (Stiftungs-) Vermögen auf Dauer zu erhalten
- Bau von Gehwegen durch Land oder Bund und anschließende Übereignung an die Kommune mit gleichzeitigem Übergang der Unterhaltungslast
- Herabstufung von Landes- oder Bundesstraßen zu Gemeindestraßen, damit Übereignung an die Kommune mit gleichzeitigem Übergang der Unterhaltungslast
- Erhalt von Vermögensgegenständen durch die Übertragung von Aufgaben im Rahmen der Verwaltungsreform auf die Kommunen

2.3.4.3.8. Tausch von Vermögensgegenständen

Für die Abbildung von Tauschgeschäften gibt es zwei Varianten:

- a) In Anlehnung an das **Handelsrecht** wird beim Tausch der **Buchwert fortgeführt**. Dies bedeutet, dass der Wert des ertauschten Grundstücks im Buchwert des abgegebenen Grundstücks besteht. Dabei handelt es sich um einen ergebnisneutralen Aktivtausch.
- b) In Anlehnung an das **Steuerrecht** wird der **Tausch zu den Verkehrswerten** durchgeführt. Hierdurch besteht der Wert des neuen Grundstücks im Verkehrswert des alten Grundstücks. Da dieser im Normalfall über dem Buchwert liegt, entstehen dadurch Erträge aus Vermögensveräußerung, die als außerordentliche Erträge in den Haushaltsausgleich einbezogen werden können.

Im NKHR dürfen beide Varianten angewandt werden. Jedoch sollte die Auswahl der Variante im Hinblick auf die Bilanzstetigkeit dauerhaft angewandt werden.

2.3.5. „Rückzahlungsbetrag“ (Erfüllungsbetrag)

§ 91 Abs. 4 GemO:

Erwerb und Verwaltung von Vermögen, Wertansätze

„Vermögensgegenstände sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen. [...] Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist.“

Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag (Erfüllungsbetrag) zu bilanzieren; eine Abzinsung findet nicht statt.

2.3.6. Abschreibungen

Berechnung der Dauer der Abschreibung § 46 Abs. 2 GemHVO

Ab dem Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt sind Vermögensgegenstände abzuschreiben (vgl. Ziffer 2.2.2.4). Dabei ist zu beachten, dass gemäß § 46 Abs. 2 GemHVO bei immateriellen Vermögensgegenständen und Vermögensgegenständen des Sachvermögens (siehe § 46 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit § 52 Abs. 3 Nr. 1.1 und 1.2 GemHVO), deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, **auf volle Monate** abzuschreiben ist. Der Monat der Anschaffung oder Herstellung ist hier voll mitzurechnen (§ 46 Abs. 2 Satz 1 GemHVO).

Es empfiehlt sich aus Vereinfachungsgründen (Vereinheitlichung mit steuerrechtlicher Regelung bei BgAs), dass die Abschreibung am Ersten des Anschaffungsmonates beginnt und am letzten Tag des Vormonates der Veräußerung endet.

Berechnungsmethode für die Abschreibungen

§ 46 Abs. 1 GemHVO gibt grundsätzlich die zeitbezogene **lineare Abschreibung** vor. D. h. die planmäßige Abschreibung erfolgt in **gleichen Jahresraten** über die **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer**, die auf der Grundlage von Erfahrungswerten und unter Berücksichtigung der Beschaffenheit und Nutzung des Vermögensgegenstandes zu bestimmen ist.

Nach wesentlichen Sanierungsmaßnahmen ist ggf. die Restnutzungs-/Gesamt-

nutzungsdauer sachgerecht neu zu ermitteln bzw. zu überprüfen (vgl. Ziffer 2.3.2.2.2).

Die Abschreibungstabelle für Baden- Württemberg ist in Anlage 3 (Abschreibungstabelle für Baden-Württemberg) enthalten.

☞ Hinweis

Für die Betriebe gewerblicher Art (BgA) gelten nur in der **Steuerbilanz** die Regelungen des Steuerrechts.

Eine Abschreibung in **fallenden Beträgen** (degressive Abschreibung) und nach der **Maßgabe der Leistungsabgabe** (Leistungsabschreibung) ist nur erlaubt, wenn dies dem Nutzungsverlauf wesentlich besser entspricht.

Bei der **degressiven Abschreibung** wird die Abschreibung mit einem festen Prozentsatz vorgenommen. Die Abschreibung wird nur im ersten Jahr von den AHK des Vermögensgegenstands berechnet, in den Folgejahren dagegen **vom jeweiligen Restbuchwert** (AHK abzüglich Abschreibungen). Infolge der jährlich kleiner werdenden Bemessungsgrundlage ergeben sich fallende Abschreibungsbeträge.

Bei der **Leistungsabschreibung** wird der Vermögensgegenstand nicht nach Zeit, sondern nach der jährlichen, ggf. unterschiedlichen Inanspruchnahme abgeschrieben (z. B. im Bereich Abfalldeponie: Abschreibung nach Verfüllung; z. B. bei Maschinen nach Betriebsstunden). Dabei wird die jährliche Leistung ins Verhältnis zur Gesamtleistung des Vermögensgegenstands gesetzt.

2.3.7. Dauernde Wertminderung

§ 46 Abs. 3 Satz 1 GemHVO:

„Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist.“

Bei Anwendung dieser Vorschrift sind insbesondere auch die Grundsätze der Wesentlichkeit und der Wirtschaftlichkeit zu beachten.

Es sind nicht die Werte aller Vermögensgegenstände jährlich zu überprüfen; bekannt

gewordene wertmindernde Tatsachen sind jedoch zu berücksichtigen (Wertaufhellungsgrundsatz).

Dauernd:

Als **dauernd** gilt eine Wertminderung beim abnutzbaren Sachvermögen, wenn während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer (voraussichtlich mehr als die Hälfte der Restnutzungsdauer) der beizulegende Wert des Vermögensgegenstandes wesentlich unter dem Wert liegt, der sich bei planmäßiger Abschreibung ergibt.

Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen – ausgenommen Finanzvermögen - ist dann von einer **dauernden** Wertminderung auszugehen, wenn sie voraussichtlich nicht nur vorübergehend (mindestens jedoch länger als 5 Jahre), sondern endgültig besteht.

Bei Finanzvermögen ist i.d.R. spätestens dann von einer **dauernden** Wertminderung auszugehen, wenn:

- **Wertpapiere:** eine **dauernde** Wertminderung liegt dann vor, wenn der Börsenkurs im dem dem Abschlussstichtag vorangehenden Jahr permanent mindestens 20% unter dem Buchwert lag.
- **Beteiligungen (nicht börsennotiert, z.B. an GmbHs); Mitgliedschaft an Zweckverbänden, Sondervermögen (z.B. Eigenbetriebe):** eine **dauernde** Wertminderung liegt dann vor, wenn das von der Kommune aufgebraachte Eigenkapital nicht nur vorübergehend, also i.d.R. endgültig (mindestens 5 Jahre), ganz oder teilweise aufgezehrt ist.

Beispiele für Wertminderung:

- Technische Gründe, z.B. schwere Beschädigungen durch Unfälle, Bedienungsfehler oder Naturkatastrophen und nachträglich bekannt gewordene Altlasten
- Durch unterlassene Instandhaltung sind erhebliche bauliche Mängel entstanden. Bei Grundstücken: nachträgliche Änderungen der Nutzbarkeit, z.B. entstanden durch Bauplanungsrecht (aus Bauplatz wird öffentliche Fläche)
- Wirtschaftliche Abnutzung durch technologischen Fortschritt, z.B. bei EDV-Anlagen, Kopiergeräten, etc., welche sich nicht in planmäßigen Abschreibungen niederschlägt.

Zuschreibung:

§ 46 Abs. 3 Satz 2 GemHVO:

„Stellt sich in einem späteren Jahr heraus, dass die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen, ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben.“

2.4. Vereinfachungsregeln

2.4.1. Festwertverfahren

(§ 37 Abs. 2 GemHVO)

Beim Festwert handelt es sich um einen gleich bleibenden Wertansatz **in der Bilanz** für eine in etwa in gleicher Bestandsgröße und Zusammensetzung benötigte Menge von Vermögensgegenständen bestimmter Art.

Der Festwert kann bis zu zwei Folgejahre unverändert angesetzt werden, wodurch die Inventur und Abschlussarbeiten erleichtert und vereinfacht werden können. Der Festwertbewertung liegt die Fiktion zu Grunde, dass die jährlichen Zugänge und der jährliche Verbrauch bzw. die Abgänge oder Abschreibungen sich in etwa ausgleichen, so dass die jährlichen Ersatzbeschaffungen sofort in voller Höhe als Aufwand behandelt und außerdem die gesamten Bewertungsarbeiten (Bestandsaufnahme, Abschreibungen, Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand) eingespart werden können.

Beim Festwertansatz handelt es sich um ein Wahlrecht.

2.4.1.1. Voraussetzungen für das Festwertverfahren

- **Nur zulässig für Vermögensgegenstände des Sachvermögens.**

D.h. es können nur solche Vermögensgegenstände zu einem Festwert zusammengefasst werden, die ohne Anwendung dieser Vereinfachung einzeln aktiviert und über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden würden.

Für die erstmalige Bildung des Festwertes ist eine körperliche Inventur notwendig (keine Schätzwerte).

- **Vermögensgegenstände müssen regelmäßig ersetzt werden.**

Der Verbrauch, alle Abgänge und die Abschreibungen müssen bis zum Bilanzstichtag durch entsprechende Zugänge regelmäßig ersetzt werden.

- **Gesamtwert muss für die Kommune von nachrangiger Bedeutung sein.**

Der Gesamtwert aller Festwerte der Kommune ist dann grundsätzlich von nachrangiger Bedeutung, wenn er an den dem Bilanzstichtag vorangegangenen fünf Bilanzstichtagen im Durchschnitt 10 v. H. der Bilanzsumme nicht überstiegen hat.

Dabei sind beim Anhaltewert ordentliche Abschreibungen, aber keine außerplanmäßigen Abschreibungen zu berücksichtigen⁸.

Bei der Eröffnungsbilanz ist die Bilanzsumme als Berechnungsgröße der 10 v. H. heranzuziehen. In den darauf folgenden Jahren ist jeweils der Durchschnitt der vorhandenen vorjährigen Bilanzsummen heranzuziehen.

- **Geringe Veränderungen des Bestandes hinsichtlich Größe, Wert und Zusammensetzung.**

Diese Voraussetzung muss insgesamt beurteilt werden. Unter Größe ist die mit dem einzelnen Festwert erfasste Menge zu verstehen. Die Zusammensetzung verlangt keine Gleichartigkeit, jedoch dürfen nur solche Gegenstände zu einem Festwert zusammengefasst werden, die keine unterschiedlichen, sondern wirtschaftlich und technisch vergleichbare Funktionen zu erfüllen haben (Funktionsgleichheit).

Die Gegenstände müssen zusätzlich

- die gleichen technischen und wirtschaftlichen Zweckbestimmungen,
- gleiche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern und
- annähernd gleich hohe Anschaffungs- und Herstellungskosten haben.

Auch sind Gegenstände ausgeschlossen, die regelmäßig erheblichen Preisschwankungen unterliegen.

- **In der Regel ist alle fünf Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen**

Übersteigt der neu ermittelte Wert den bisherigen Festwert um mehr als 10 v.H., so ist der ermittelte Wert als Festwert anzusetzen. Der bisherige Festwert ist solange um die Anschaffungs- und Herstellungskosten der im Festwert erfassten und im letzten Geschäftsjahr zugegangenen Vermögensgegenstände aufzustocken, bis der korrekte Wertansatz erreicht ist⁹.

⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 08.03.1993, BStBl I S. 276

⁹ Vgl. R 31 Abs. 4 EStR

Übersteigt der neu ermittelte Wert den bisherigen Wert um nicht mehr als 10 v.H., so kann der bisherige Festwert beibehalten werden.

Ist der neu ermittelte Wert dauerhaft, d.h. spätestens nach einem Zeitraum von 6 Jahren, mehr als 10 v.H. niedriger als der bisherige Festwert, so muss die Kommune beim Sachvermögen den neuen Wert als Festwert ansetzen.

2.4.1.2. Ermittlung des Festwertes

2.4.1.2.1. Ermittlung für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Der Festwert entspricht den AHK. Ordentliche Abschreibungen werden nicht berücksichtigt, da es sich nicht um abnutzbares Sachvermögen handelt.

2.4.1.2.2. Ermittlung für Gegenstände des (abnutzbaren) Sachvermögens¹⁰

Der Festwert entspricht den AHK, abzüglich der i.d.R. hälftigen kumulierten ordentlichen Abschreibungen (Anhaltewert). Außerplanmäßige Abschreibungen werden nicht berücksichtigt.

Erstmalige Bildung des Festwertes

- a) Bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz (es liegen noch keine Bilanzwerte für vorhandene Vermögenswerte vor):

Unter den oben genannten Voraussetzungen werden die Vermögensgegenstände sofort mit dem Festwert bewertet und mit diesem Wert in die Eröffnungsbilanz aufgenommen.

- b) Neuanschaffung von (neuwertigem) Sachvermögen (nach dem Eröffnungsbilanzstichtag), mit der Absicht, das Festwertverfahren künftig anzuwenden:

Hier sind die angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände mit den AHK abzüglich planmäßiger Abschreibungen anzusetzen, bis der Festwert erreicht ist.

¹⁰ ohne Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

2.4.1.3. Übergang von der Einzelbewertung zum Festwert

Hier handelt es sich um einen in der Praxis häufiger vorkommenden Fall, da ein Festwert meistens nicht schon sofort bei der Aufnahme des Betriebes angesetzt wird, sondern erst, wenn ein nach Alter gemischter Bestand an entsprechenden Gegenständen vorhanden ist.

Falls der Festwert für bereits vorhandenes Sachvermögen zum Stichtag der Eröffnungsbilanz oder später gebildet werden soll, sind entweder Abschreibungen auf den vorhandenen Vermögenswert oder eine sukzessive Entwicklung des Festwertes vorzunehmen:

Bisheriger Buchwert ist höher als der sich ergebende Festwert

Keine außerplanmäßige Abschreibung, sondern weiterhin planmäßige Abschreibung bis der niedrigere Festwert erreicht ist.

2.4.1.4. Behandlung der Ersatzbeschaffungen und Veräußerungen von Gegenständen aus einem Festwert

Solange der Festwert betragsmäßig nicht erhöht werden muss, sind sämtliche Ersatzbeschaffungen von Gegenständen, für die ein Festwert besteht, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in vollem Umfang als Aufwand auszuweisen.

Werden aus dem Festwertbestand einzelne Gegenstände veräußert oder entnommen, so liegt in Höhe des Erlöses bzw. Entnahmewertes ein Ertrag vor.

2.4.1.5. Übergang vom Festwert zur Einzelbewertung

Der Übergang vom Festwert zur Einzelbewertung ist jederzeit im Rahmen der Bewertungsstetigkeit zulässig.

Für Gegenstände der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe ergeben sich keine Besonderheiten.

Für die Gegenstände des Sachvermögens ist der Festwert auf die Restnutzungsdauer der Gegenstände abzuschreiben. Neu- und Ersatzbeschaffungen solcher Gegenstände sind ganz normal zu behandeln, d.h. planmäßig abzuschreiben.

2.4.2. Gruppenbewertung

(§ 37 Abs. 3 GemHVO)

Bei gleichartigen Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens und anderen gleichartigen oder annähernd gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen und Rückstellungen darf die Gruppenbewertung durchgeführt werden (Wahlrecht).

Eine Gruppenbewertung von geringwertigen beweglichen Vermögensgegenständen nach § 38 Abs. 4 GemHVO führt nicht zu einer Aktivierbarkeit der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Vermögensgegenstände (§ 61 Nr. 21 GemHVO). Anschaffungs- oder Herstellungskosten für immaterielle Vermögensgegenstände und bewegliche Vermögensgegenstände des Sachvermögens unterhalb der Inventarisierungsgrenze des § 38 Abs. 4 GemHVO können lediglich im Zusammenhang mit einer investiven Baumaßnahme gesondert als notwendige Erstausrüstung aktiviert werden (§ 46 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 GemHVO).

Praxistipp

Werden beispielsweise Stühle und Tische in einer Mehrzweckhalle ausgetauscht, die einzeln unter der in § 38 Abs. 4 GemHVO festzulegenden Wertgrenze liegen, so stellt der gesamte Vorgang Aufwand dar und ist im Ergebnishaushalt abzuwickeln. Dies gilt auch für Ergänzungsbeschaffungen.

Im Gegensatz dazu können Beschaffungen im Rahmen von investiven Baumaßnahmen (siehe Beispiel bei Ziffer 2.1.1.1) aktiviert werden.

Voraussetzungen für die Gruppenbewertung

- Gleichartigkeit

(ausreichende Voraussetzung bei Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens)

Merkmale der Gleichartigkeit:

- Es muss sich nicht um gleiche Vermögensgegenstände handeln.
- Annähernde Preisgleichheit nicht zwingend.
- Zugehörigkeit zur gleichen Warengattung

oder

- Gleichheit in der Verwendbarkeit oder Funktion (Funktionsgleichheit)

und

- keine wesentlichen Qualitätsunterschiede

- **Annähernde Gleichwertigkeit**

(alternativ zur Gleichartigkeit maßgebendes Merkmal bei anderen Vermögensgegenständen außer Vorräten)

Merkmale der annähernden Gleichwertigkeit:

- Preise der in der Gruppenbewertung zusammengefassten Vermögensgegenstände dürfen nicht wesentlich voneinander abweichen. Hierbei wird ein Spielraum von 20 v.H. zwischen dem höchsten und niedrigsten Preis bei geringem Wert der einzelnen Vermögensgegenstände in der Gruppe noch als vertretbar angesehen. Der generelle Maßstab muss sein, dass der Bilanzwert der Gruppenbewertung nicht wesentlich höher oder niedriger sein darf, als sich bei einer Bewertung zu Einzelpreisen ergeben würde.
- Die Preise müssen zeitlich miteinander verglichen werden können, also auf den gleichen Zeitpunkt bezogen sein.

Die Voraussetzung der annähernden Gleichwertigkeit besagt auch, dass nicht nur gleichartige Vermögensgegenstände zusammengefasst werden können. Die Gruppenbewertung setzt jedoch auch bei ungleichen Vermögensgegenständen weitere gemeinsame Merkmale außer annähernd gleichen Preise voraus (z.B. gleiches Sortiment).

Die Voraussetzung der annähernden Gleichwertigkeit gilt auch für die zur Gruppenbewertung zusammengefassten Schulden und Rückstellungen. Hier erscheint es zweckmäßig, auf die annähernde Gleichwertigkeit der Risikoarten abzustellen. Ein zwingender Zusammenhang zwischen Gleichartigkeit und Gleichwertigkeit der Vermögensgegenstände besteht nicht.

Die Gleichwertigkeit von Vermögensgegenständen genügt nach herrschender Auffassung zumindest dann nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung,

wenn völlig unterschiedliche Vermögensgegenstände nur deshalb zu einer Gruppe zusammengefasst werden sollen, weil sie zufällig annähernd gleiche Anschaffungskosten haben. Vielmehr müssen auch bei gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen noch andere Merkmale für eine Gruppenbewertung sprechen (z.B. gleicher Verwendungszweck).

Bei unterschiedlichen Preisen der zusammengefassten Güter reicht es nicht aus, einen auf Schätzungen oder Erfahrungen vergangener Jahre beruhenden Durchschnittswert zu verwenden und somit auf eine exakte Einzelbewertung zu verzichten. Vielmehr wird die Bewertung mit dem gewogenen Durchschnittspreis gefordert.

Ermittlung des einfachen gewogenen Durchschnittswerts

In der Ermittlung des gewogenen Durchschnittswerts muss sich sowohl die Menge als auch der jeweilige Preis niederschlagen. Es wird der einfach gewogene Durchschnitt aus dem Gesamtwert von Anfangsbeständen und Zugängen eines Haushaltsjahres ermittelt.

☞ Beispiel			
Bestand zum Bilanzstichtag 31.12. = 1.000 Wasserrohre			
	Stückzahl	Stückpreis in €	Gesamtpreis in €
Anfangsbestand 01.01.	500	1.800,00	900.000,00
Zugang am 20.02.	800	1.850,00	1.480.000,00
Zugang am 15.05.	200	1.900,00	380.000,00
			2.760.000,00
Durchschnittswert $2.760.000 \text{ €} : 1.500 = \underline{1.840,00 \text{ €}}$			
Bilanzansatz $1.000 \text{ Stück} \times 840,00 \text{ €} = \underline{1.840.000,00 \text{ €}}$			

2.4.3. Bewertungsvereinfachungsverfahren Fifo und Lifo

§ 45 Abs. 1 GemHVO

"Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert worden sind".

2.4.4. Inventurvereinfachungsmethoden

§ 38 Abs. 4 GemHVO

„Der Bürgermeister kann für immaterielle und bewegliche Vermögensgegenstände des Sachvermögens bis zu einem Wert von 1000 Euro ohne Umsatzsteuer Befreiungen von § 37 Abs. 1 Sätze 1 und 3 vorsehen.“

§ 38 Abs. 4 GemHVO lässt ausdrücklich zu, innerhalb einer Kommune unterschiedliche Wertgrenzen für den hoheitlichen Bereich (bis 1.000 €) und für Betriebe gewerblicher Art (derzeit 410 €, ab 01.01.2018 800 €¹¹) festzulegen.

2.4.5. Vereinfachungsregeln für die Eröffnungsbilanz

Grundsatz:

§ 62 Abs. 1 Satz 1 GemHVO

"In der Eröffnungsbilanz sind die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 46, anzusetzen".

Für den Zeitraum von 6 Jahren vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz gilt der Grundsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände. Für diesen Zeitraum können grundsätzlich keine Erfahrungswerte angesetzt werden.

☞ Beispiel:

Eine Kommune erstellt die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2017. Für die Vermögensgegenstände die ab dem 1.1.2011 beschafft worden sind, sind die AHK aufgrund der Belege heranzuziehen.

☞ Praxistipp:

Es empfiehlt sich, den Eröffnungsbilanzstichtag frühzeitig festzulegen und mit der Vermögenserfassung und -bewertung zu beginnen. Damit soll erreicht werden, dass die AHK mit wenig Aufwand aus der Anlagenbuchhaltung übernommen werden können.

¹¹ Geändert durch Art. 1 Nr. 4 a) des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, BGBl. I Nr. 43 vom 4.07.2017

§ 62 GemHVO enthält **Vereinfachungsregeln** für die Eröffnungsbilanz.

2.4.5.1. Spezialregelung für Vermögensgegenstände im Anlagenachweis und in der Vermögensrechnung (§ 62 Abs. 1 Satz 2 und 3 GemHVO)

§ 62 Abs. 1 Satz 2 GemHVO

„Die Vermögensgegenstände dürfen auch mit Werten angesetzt werden, die vor dem Stichtag für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz in Anlagenachweisen nach § 38 der Gemeindehaushaltsverordnung vom 7. Februar 1973 (GBl. S. 33) in der zuletzt geltenden Fassung oder in einer Vermögensrechnung nach der Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums zur Vermögensrechnung nach § 43 GemHVO vom 31. Oktober 2001 (GBl. S. 1108) nachgewiesen sind. Der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 43 Abs. 1 Nummer 2) ist hierbei zu beachten.“

Nach § 62 Abs. 1 Satz 2 GemHVO dürfen die Vermögensgegenstände bei der erstmaligen Bewertung auch mit den Werten angesetzt werden, die in Anlagenachweisen nach § 38 GemHVO a.F. oder in einer Vermögensrechnung nach der VwV-VmR (Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums zur Vermögensrechnung nach § 43 GemHVO a.F.) nachgewiesen sind.

Die VwV-VmR ist zwar mit Ablauf des 31.12.2008 formal außer Kraft getreten (Erlass des Innenministeriums vom 21.10.2008, Az. 2.22551/15). In diesem Erlass wurde im Hinblick auf die (damals) anstehende Reform des kommunalen Haushaltsrechts den Kommunen allerdings empfohlen, die bisher auf der Grundlage der VwV-VmR geführten Teilvollvermögens- oder Vollvermögensrechnungen bis zur Umstellung auf die Kommunale Doppik weiterzuführen.

Die in kameralen Anlagenachweisen bzw. in einer kameralen Vermögensrechnung nachgewiesenen Werte genießen Vertrauens- und Bestandsschutz soweit die zugrundeliegenden Buchungen im Vermögenshaushalt nachgewiesen (und insoweit belegt) waren (bei der Vollvermögensrechnung durch Kontrollen z.B. mittels Abstimmblatt Anlage 3 VwV-VmR) und keine offensichtlichen Systemfehler vorliegen (Beispiel eines Systemfehlers: Wertansatz bei Schenkungen in der Regel nur mit dem Erinnerungswert).

Die Werte müssen insoweit nicht mehr neu ermittelt, sondern dürfen in die Eröffnungsbilanz übernommen werden. Mögliche Unschärfen im Bewertungsergebnis werden dabei hingenommen, da im Übrigen auch weitere vertretbare Erleichterungen zugelassen sind (§ 62 Abs. 2 bis 4 GemHVO, siehe weitere Ausführungen unter Kapitel 2.4.5) und die unterschiedlichen Bewertungsmethoden i.d.R. auch zu unterschiedlichen Werten in der Eröffnungsbilanz führen können.

Im Rahmen der Evaluation wurde allerdings klargestellt, dass auch bei Übernahme der kameralen Werte der in der Kommunalen Doppik zwingend anzuwendende Grundsatz der Einzelbewertung (§ 43 Abs. 1 Nummer 2 GemHVO) zu beachten ist (neuer Satz 3 in § 62 Abs. 1 GemHVO). Eine unmittelbare Übernahme von Sammelposten (z.B. „Straßenbau 1983“) oder von Vermögensgegenständen, welche in einzelne Komponenten (z.B. Gewerke, größere Maßnahmen) zerlegt sind, scheidet demnach aus, da dies in der Kommunalen Doppik zu erheblichen Schwierigkeiten und Folgefehlern (z.B. bei Vermögensabgängen oder Erweiterungsinvestitionen) führen würde (vgl. hierzu auch Kapitel 2.1.1.1). Das Gleiche gilt für die Fälle, in denen beispielsweise jährlich für denselben Vermögensgegenstand ein neuer Anlagenachweis (Anlagekarte bzw. Stammsatz im Anlagenbuchführungsverfahren) angelegt worden ist.

Sofern sich die Kommune für die Übernahme der Restbuchwerte aus den kameralen Anlagenweisen entscheidet, kann es u.U. unumgänglich sein, dass

- (1) die zu einem Vermögensgegenstand in mehreren Anlagenachweisen nachgewiesenen Restbuchwerte (z.B. Summen nach Gewerken oder Jahren getrennt) zusammengeführt und/oder,
- (2) die Restbuchwerte von in Anlagenachweisen aufgeführten Sammelpositionen sachgerecht entsprechend den darin enthaltenen einzelnen Vermögensgegenständen getrennt (z.B. Gebäude, Außenanlage, wesentliche bewegliche Einrichtungsgegenstände) werden.

Vor diesem Hintergrund können auch die (Neu-)Ermittlung der für den Vermögensgegenstand zutreffenden Restnutzungsdauer und eines fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungsdatums notwendig sein. Diese Neueinschätzung kann nach den Regelungen des § 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO („Ermittlung fiktiver Zeitpunkte der AHK“) vorgenommen werden.

Die Kommune muss insoweit ihre bestehende (i.d.R. bereits maschinell) geführte

Anlagenbuchhaltung überprüfen und ggf. entsprechend anpassen, so dass sie mit einem verifizierten Anlagenstamm (bzgl. Vermögensgegenstand, Restnutzungsdauer usw.) in die Kommunale Doppik starten kann.

Eine (vollständige) Übernahme der Anlagenachweise muss aber nicht zwingend die einfachste und insoweit auch die beste Lösung sein. So kann es durchaus angebracht sein, nur Teile des Anlagevermögens (z.B. kostenrechnende Einrichtungen) zu übernehmen. Es obliegt der Kommune, ob bzw. inwieweit sie sich für eine Übernahme der Werte aus dem kamerale Anlagenachweis entscheidet (mit den ggf. erforderlichen Überleitungsarbeiten s.o.) oder ob sie zur (Einzel-) Bewertung des Vermögensgegenstands ein anderes, nach § 62 Abs. 2 bis 4 GemHVO zulässiges Bewertungsverfahren anwendet.

2.4.5.2. Bewegliche/Immaterielle Vermögensgegenstände, älter als 6 Jahre (§ 62 Abs. 1 Satz 4 GemHVO)

§ 62 Abs. 1 Satz 4 GemHVO

„Bei beweglichen und immateriellen Vermögensgegenständen, deren Anschaffung oder Herstellung länger als sechs Jahre vor dem Stichtag für die Eröffnungsbilanz zurückliegt, kann von einer Inventarisierung und Aufnahme in die Bilanz abgesehen werden.“

***R* Praxistipp:**

Sofern von dieser Regelung Gebrauch gemacht wird, sollten bereits bei der Erfassung (erstmalige Inventur) die betreffenden Vermögensgegenstände entsprechend gekennzeichnet werden. Damit wird bei den nachfolgenden Inventuren deutlich, welche Vermögensgegenstände nicht aufzunehmen sind.

2.4.5.3. Ansatz von Erfahrungswerten bei nicht ermittelbaren AHK (§ 62 Abs. 2 Satz 1 GemHVO)

§ 62 Abs. 2 Satz 1 GemHVO

„Abweichend von Absatz 1 können für Vermögensgegenstände, die mehr als sechs Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden, den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden, vermindert um Abschreibungen nach § 46.“

Die Notwendigkeit einer Begründung eines unverhältnismäßig hohen Aufwandes muss nicht mehr nachgewiesen werden.

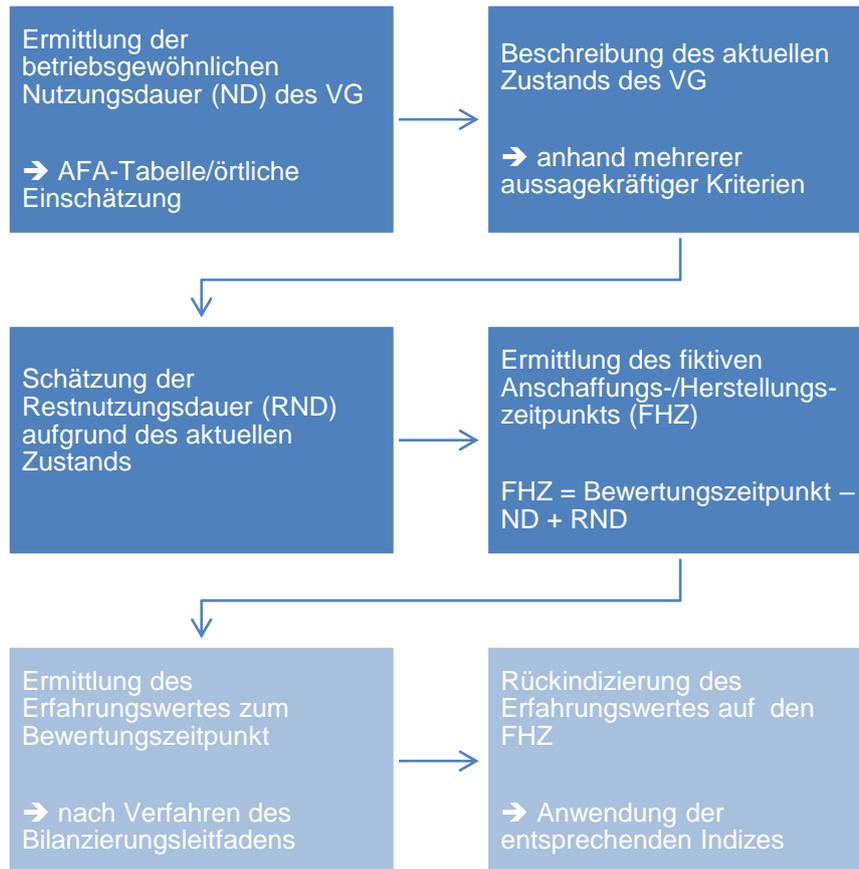
2.4.5.4. Ermittlung fiktiver Zeitpunkte der AHK (§ 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO)

§ 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO

„Dabei können fiktive Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkte auf der Basis des aktuellen Zustands des Vermögensgegenstands und der danach geschätzten Restnutzungsdauer angesetzt werden.“

Die Vollständigkeit der Datengrundlage aus früheren Jahren kann nicht immer gewährleistet werden. Daneben sind historische Herstellungszeitpunkte aufgrund nachträglicher, oft umfangreicher Erhaltungs-, Erweiterungs- und Sanierungsmaßnahmen nicht immer aussagekräftig für die Restnutzungsdauer. Deshalb ist auch nach § 62 Abs. 2 GemHVO die Ermittlung eines fiktiven Herstellungszeitpunktes auf der Basis des aktuellen Zustands des Vermögensgegenstandes und der danach geschätzten Restnutzungsdauer zugelassen.

Anwendung kann die Ermittlung fiktiver Zeitpunkte der AHK regelmäßig bei der Bewertung von Gebäuden, Straßen sowie ingenieurtechnischen Bauwerken finden. Sie läuft nach folgendem Schema ab:



Da technische Informationen benötigt bzw. gewertet werden müssen, empfiehlt sich die frühzeitige Einbindung von Personen/Einrichtungen mit entsprechendem Fachwissen. Dies können Mitarbeiter von technischen Fachämtern, Gutachterausschuss, Ingenieurbüros etc. sein.

Zur Beschreibung des Zustands sollten mehrere Kriterien herangezogen werden. Bei der Zustandsbewertung von Straßen könnten dies sein:

- Zustand der Fahrbahn
 - o Ebenheit in Quer- und Längsrichtung
 - o Risse und andere strukturelle Schäden
- Zustand Gehweg und Parkstreifen
- Zustand unselbstständiger Radweg
- Zustand Randeinfassungen

Bei der Zustandsbewertung von Gebäuden bietet sich eine sachgerechte Einschätzung der jeweiligen Modernisierungsgrade der sieben verschiedenen Hauptgewerke an.

Für die Beurteilung sind verschiedene Stadien, die Auswirkung auf die Nutzungsdauer haben, entsprechend zu beschreiben.

Für die Gesamtbeurteilung empfiehlt sich die Erstellung einer Bewertungsmatrix.

Die Erfassung des Zustands erfolgt im Rahmen einer systematischen Begehung, Befahrung oder Befliegung, je nach Art des zu bewertenden Vermögensgegenstands.

Die Einbeziehung des aktuellen Zustands hat den Vorteil, dass die hierbei gewonnenen Informationen als Datenbasis für die Planung von zukünftigen Unterhaltungs-/Erneuerungsmaßnahmen verwendet werden können. Sie erleichtern somit die Aufstellung/Fortführung der Haushaltsplanung bzw. der mittelfristigen Finanzplanung.

2.4.5.5. Erfahrungswerte zum 1. Januar 1974 (§ 62 Abs. 3 GemHVO)

§ 62 Abs. 3 GemHVO

„Für Vermögensgegenstände, die vor dem 31. Dezember 1974 angeschafft oder hergestellt worden sind, können abweichend von Absatz 1 und 2 den Preisverhältnissen zum 1. Januar 1974 entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden, vermindert um Abschreibungen nach § 46.“

§ 62 Abs. 3 GemHVO kann uneingeschränkt als Alternative zu § 62 Abs. 1 GemHVO zur Bewertung von Vermögensgegenständen, die vor dem 31. Dezember 1974 angeschafft wurden, herangezogen werden. D.h. selbst wenn die Anschaffungs- und Herstellungskosten vorliegen, können Erfahrungswerte herangezogen werden.

2.4.5.6. Verwendung örtlicher Durchschnittswerte (§ 62 Abs. 4 GemHVO)

§ 62 Abs. 4 GemHVO

„Bei Grundstücken, insbesondere bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, Grünflächen und Straßengrundstücken können örtliche Durchschnittswerte angesetzt werden. Außer bei Grünflächen und Straßengrundstücken können für den Wert von Grund und Boden von Grundstücken, die dauerhaft einer öffentlichen Zweckbestimmung dienen, vom Wert von Grund und Boden umliegender Grundstücke Abschläge bis zur Hälfte des Werts vorgenommen werden. Bei der Bewertung von Straßen können die Erfahrungswerte für die einzelnen Straßenarten auf der Grundlage örtlicher Durchschnittswerte ermittelt werden oder Pauschalwerte nach bekanntgemachten Bewertungsvorgaben je Straßenart angesetzt werden. Bei Waldflächen können

- 1. für den Aufwuchs zwischen 7200 und 8200 Euro je Hektar und**
- 2. für die Grundstücksfläche 2600 Euro je Hektar**

angesetzt werden. “

§ 62 Abs. 4 Satz 1 GemHVO ermöglicht für landwirtschaftlich genutzt Grundstücke, Grundstücke von Grünflächen, Straßengrundstücke und ähnliche Grundstücksarten mit geringen Werten (z.B. Ödland, Sport- und Spielflächen) eine über die Absätze 1 – 3 hinausgehende Vereinfachung. D.h. er ist in der Regel für Grundstücke mit einem hohen Wert (z.B. Baugrundstücke) nicht anwendbar, da hier ein erhöhter Aufwand für die Ermittlung der AHK in der Regel vertretbar ist. Als örtlicher Durchschnittswert kann der Wert zum Bewertungszeitpunkt herangezogen werden.

Bezüglich der Bewertung von Gemeinbedarfsflächen wird auf Ziffer 3.2.1.3 verwiesen.

Zur Bewertung von Straßenaufbauten und Aufbau und Aufwuchs von Grünflächen oder mit Grünflächen vergleichbaren Anlagen (z.B. Spielplätze) ist der örtliche Durchschnittswert über den Baupreiskostenindex auf das Herstellungsjahr zurück zu indizieren (da es sich hier um abnutzbare Vermögensgegenstände handelt und die Baukosten stetig angestiegen sind). Alternativ dazu können auch die in den Ziffern

3.2.6.2.2 und 3.2.6.4 genannten landesweiten Pauschalwerte zu Grunde gelegt werden, die ebenfalls zurück zu indizieren sind.

Ausführungen zu der Bewertung von Waldflächen finden sich unter Ziffer 3.2.1.5.

2.4.5.7. Ansatz von abgeschriebenem Vermögensgegenständen

Bei Vermögensgegenständen, die nicht bewegliche Vermögensgegenstände sind, gilt § 62 Abs. 1 Satz 1 GemHVO. Danach sind in der Eröffnungsbilanz die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 46 GemHVO, anzusetzen. Dies bedeutet, dass diese Vermögensgegenstände gegebenenfalls mit einem Erinnerungswert - soweit sie voll abgeschrieben sind - anzusetzen wären.

Bei beweglichen Vermögensgegenständen gilt § 62 Abs. 1 Satz 4 GemHVO, wonach bei beweglichen Vermögensgegenständen, deren Anschaffung oder Herstellung länger als 6 Jahre vor dem Stichtag für die Eröffnungsbilanz zurückliegt, von einer Inventarisierung und Aufnahme in die Bilanz abgesehen werden kann.

Sofern die Anschaffung oder Herstellung weniger als 6 Jahre zurückliegt, müssen bewegliche Vermögensgegenstände in die Bilanz aufgenommen werden, auch wenn sie bereits abgeschrieben sind.

2.4.5.8. Sonderposten (§ 62 Abs. 6 Satz 2 GemHVO)

§ 62 Abs. 6 Satz 2 GemHVO

„Bei Bewertung von Vermögensgegenständen nach Erfahrungs- oder Pauschalwerten sollen die korrespondierenden Sonderposten ebenfalls nach Erfahrungs- oder Pauschalwerten ermittelt werden.“

Werden die Vermögensgegenstände nach den tatsächlichen AHK aktiviert, können die Sonderposten entweder nach den tatsächlich erhaltenen Investitionszuwendungen oder nach Erfahrungs- oder Pauschalwerten passiviert werden. Werden auf der Aktivseite Erfahrungs- oder Pauschalwerte zu Grunde gelegt, sollen die erhaltenen Zuwendungen auch nur nach Erfahrungswerten angesetzt werden.

2.4.6. Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. die Erfahrungswerte sind um Abschreibungen nach § 46 GemHVO zu vermindern. Dazu zählen sowohl planmäßige, als auch außerplanmäßige Abschreibungen in Folge dauerhafter Wertminderung.

3. Aktivseite der Bilanz

3.1. Immaterielle Vermögensgegenstände

Kontengruppe 00, Kontenart 001, 002, 003, 008, 009. Bilanzposition: 1.1

3.1.1. Definition

Unter „immateriellen Vermögensgegenständen“ sind alle werthaltigen, abgrenzbaren und unkörperlichen Vermögensgegenstände zu verstehen, die nicht Sachen i. S. v. § 90 BGB sind. Sie müssen einzeln existent sein und selbstständig bewertet werden können. Allen immateriellen Vermögensgegenständen ist gemeinsam, dass sie physisch nicht existent sind, ggf. jedoch durch einen körperlichen Träger (z. B. CDs) vermittelt werden.

Beispiele:

- Lizenzen, Software
- Konzessionen
- Sonstige Nutzungsrechte
- Patente
- Schutzrechte (z.B. Stadtlogo)

3.1.2. Bewertung

Immaterielles Vermögen wird nur aktiviert, wenn es entgeltlich erworben wurde. Ein Aktivierungsverbot besteht demnach bei selbst hergestellten immateriellen Vermögensgegenständen! (§ 40 Abs. 3 GemHVO)

Entgeltlich erworbenes immaterielles Vermögen

Dieses Vermögen ist in Höhe der Anschaffungskosten einschließlich Nebenkosten zu aktivieren. Sofern die immateriellen Vermögensgegenstände einem laufenden Werteverzehr unterliegen, wird die Abschreibung wie folgt vorgenommen:

- Software entsprechend Nutzungsdauer
- Lizenzen entsprechend Geltungsdauer
- sonstiges immaterielles Vermögen i.d.R. maximal 10 Jahre, soweit keine anderen Anhaltspunkte bestehen

3.1.3. Negativabgrenzungen

Keine immateriellen Vermögensgegenstände sind:

- **Zuwendungen an Dritte (Investitionszuschüsse)**
- **Kosten der Aufstellung von Satzungen, etc. (z.B. Bauleitpläne)**
→ wird als Aufwand behandelt.
- **Entschädigungen für Leitungsrechte (Kanal, Wasser,...) und Wege-rechte**, welche mit einer Baumaßnahme verbunden sind, werden mit den Anschaffungskosten der Maßnahme bilanziert.

3.2. Sachvermögen

3.2.1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Kontengruppe 01, 02. Bilanzposition 1.2.1, 1.2.2

Bebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden. Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden.

Zu den unbebauten Grundstücken gehören auch alle Grundstücke, auf denen Bauten von Dritten aufgrund eines dinglichen (z.B. Erbbaurecht) oder obligatorischen (z.B. Pacht) Rechts erbaut wurden.

Die Benutzbarkeit von Gebäuden beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Befinden sich auf dem Grundstück Gebäude, deren Zweckbestimmung und Wert gegenüber der Zweckbestimmung und dem Wert der Grund und Bodens von untergeordneter Bedeutung sind, so gilt das Grundstück als unbebaut.

3.2.1.1. Datenermittlung für die Bewertung

Als Vorarbeit für die eigentliche Bewertung sind sämtliche Basisdaten zu ermitteln.

Zu den Basisdaten gehören u. a.:

- Gemarkung
- Flurstücksnummer
- Flurstücksgröße
- Nutzungsart.

Die Basisdaten können z.B. folgenden Datenquellen entnommen werden:

- Liegenschaftssoftware
- Liegenschaftsbeschrieben
- Grundbüchern
- Daten des Allgemeinen Liegenschaftsbuchs (ALB)
- Geoinformationssystemen.

3.2.1.2. Wertermittlung

Grundsätzlich sind immer die **Anschaffungs- und Herstellungskosten** zu ermitteln.

Bei der Grundstücksbewertung handelt es sich bei den Anschaffungskosten um die **Kaufpreise sowie die Nebenkosten (wie z. B. Notargebühren, Grunderwerbssteuer, Vermessungskosten)**. Diese können folgenden Datenquellen entnommen werden:

- Kaufpreissammlungen
- Kaufverträgen
- Liegenschaftssoftware
- Liegenschaftsbeschrieben
- Grundbücher/Grundakten
- Altakten.

Hinsichtlich einer wesentlichen Wertminderung wird auf den GPA-Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2011, Seite 75 verwiesen. Weitere Hinweise zur Wertminderung bei Leitungsführungsrechten finden sich in der jeweils aktuellen Fassung der Wertermittlungsrichtlinie.

3.2.1.3. Erfahrungswert für die Eröffnungsbilanz

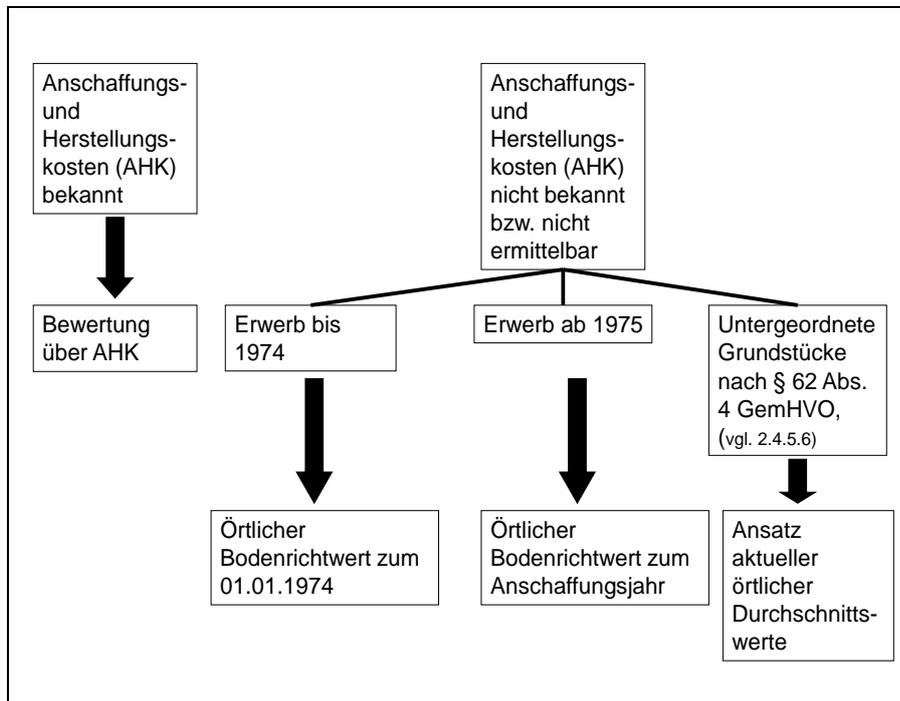
Die gesetzlichen Regelungen bezogen auf die Bewertung der Grundstücke bedeuten, dass als Erfahrungswerte die **Bodenrichtwerte oder Preise einzelner vergleichbarer Grundstücke** zum Zeitpunkt der Anschaffung herangezogen werden können. Diese Daten können bei folgenden Dienststellen ermittelt werden:

- Gutachterausschuss
- Registratur/Archiv
- Bauämtern.

Soweit es sich noch um Preisspannen handelt, kann i.d.R. auf den Durchschnitts-/Mittelwert zurückgegriffen werden. In Einzelfällen könnte allerdings ein höherer/niedrigerer Wert oder eventuell auch prozentuale Zuschläge/Abschläge für die

Lage, etc. berücksichtigt werden.

Nachfolgend werden die Bewertungskriterien gemäß des Bewertungsgrundsatzes nach § 62 GemO schematisch dargestellt.



Liegen die BRW des Anschaffungsjahres nicht vor, kann der nächste bekannte BRW herangezogen werden; dieser ist dann auf das Anschaffungsjahr zurück zu indizieren.

Liegen die Werte des Jahres 1974 nicht vor, ist der erste vorliegende Wert auf das Jahr 1974 zurückzuindizieren.

Eine Rückindizierung ist über die beim Statistischen Landesamt geführten Kaufpreissammlungen möglich. Die Kaufpreissammlungen sind über folgende Links zu erreichen:

- **Durchschnittliche Kaufwerte von Bauland in Baden-Württemberg seit 1962:**
<http://www.statistik-bw.de/HandwBauwirtschaft/Bautaetigkeit/LRt1213.jsp>
- **Kaufwerte für landwirtschaftliche Grundstücke in Baden-Württemberg von 1974 bis 2004:**
<http://www.statistik-bw.de/Landwirtschaft/Agrarstruktur/Kaufwerte-GrSt-LR.jsp>

Hinweis: Nach § 62 Abs. 4 GemHVO können auch aktuelle Durchschnittswerte angesetzt werden (vgl. Kapitel 2.4.5.6).

Gemeinbedarfsflächen

Außer bei Grünflächen und Straßengrundstücken können für den Wert von Grund und Boden von Grundstücken, die dauerhaft einer öffentlichen Zweckbestimmung dienen, vom Wert von Grund und Boden umliegender Grundstücke Abschläge bis zur Hälfte des Werts vorgenommen werden. Auch dieser Wert ist zu indizieren (§ 62 Abs. 4 GemHVO).

3.2.1.4. Ermittlung der Nutzungsarten der Grundstücke

Für die Bewertung und die Zuordnung zu den Anlageklassen, Sachkonten/Bilanzposition ist die Nutzungsart zum Zeitpunkt der Bilanzierung maßgebend.

Nutzungsarten können anhand folgender Datenquellen ermittelt werden:

- Liegenschaftssoftware
- Liegenschaftsbeschriebe
- Grundbücher.

Grundstücke mit mehreren Nutzungen:

- a) Untergeordnete Nutzungsarten gehen in der Hauptnutzungsart unter (z.B. eine Bushaltestelle auf dem Grundstück der Schule).
- b) Wesentliche unterschiedliche Nutzungsarten sind über mehrere „fiktive Teilgrundstücke“ abzubilden. Dabei ist sicherzustellen, dass die Summe der Flächen der fiktiven Teilgrundstücke der Fläche des Originalgrundstücks entspricht. Es muss erkennbar und nachvollziehbar sein, welche fiktiven Teilgrundstücke zu einem Originalgrundstück gehören.

3.2.1.5. Bewertung von Waldflächen

Begriffsdefinition (§ 2 Abs. 1-3 Landeswaldgesetz):

(1) Wald im Sinne dieses Gesetzes ist jede mit Forstpflanzen (Waldbäume und Waldsträucher) bestockte Grundfläche.

(2) Als Wald gelten auch kahlgeschlagene oder verlichtete Grundflächen, Waldwege, Waldeinteilungs- und Sicherungstreifen, Waldblößen und Lichtungen, Waldwiesen, Wildäsungsplätze sowie Holzlagerplätze.

(3) Als Wald gelten ferner im Wald liegende oder mit ihm verbundene

1. Pflanzgärten und Leitungsschneisen,

2. Waldparkplätze und Flächen mit Erholungseinrichtungen,
 3. Teiche, Weiher, Gräben und andere Gewässer von untergeordneter Bedeutung unbeschadet der wasser-, fischerei- und naturschutzrechtlichen Vorschriften,
 4. Moore, Heiden und Ödflächen, soweit sie zur Sicherung der Funktionen des angrenzenden Waldes erforderlich sind,
- sowie weitere dem Wald dienende Flächen.

3.2.1.5.1. Datenermittlung für die Bewertung

Wie bei der Bewertung von unbebauten Grundstücken sind auch hier vorab sämtliche Basisdaten zu ermitteln. Zu den Basisdaten gehören u. a.:

- Gemarkung (gemeindeeigene und gemeindefremde Gemarkungen)
- Flurstücksnummer
- Flurstücksgröße
- Nutzungsart
- Gehölzfläche.

Zusätzlich sollte noch ein Datenabgleich der Flächen mit der zuständigen Forsteinrichtung erfolgen.

3.2.1.5.2. Bewertungsvorgehen

Grund und Boden

Kontengruppe 01, Kontenart 013, Konto 0131

Grundsatz: Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Vereinfachung: a) Örtliche Erfahrungswerte (vgl. § 62 Abs. 1-3 GemHVO)
ODER
b) Übernahme des Wertes aus § 62 Abs. 4 Satz 4 Nr. 2 GemHVO.

Aufwuchs

Kontengruppe 01, Kontenart 013, Konto 0132

Grundsatz: Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Vereinfachung: a) Örtliche Erfahrungswerte (vgl. § 62 Abs. 1-3 GemHVO)
ODER
b) Übernahme der Werte aus § 62 Abs. 4 Satz 4 Nr. 1 GemHVO.
Es wird vorgeschlagen, diesen Wert zusammen mit dem zuständigen Forstamt festzulegen.

Auf Grund von örtlichen Besonderheiten können untergeordnete Teilflächen, z.B. Fahrwege, Holzlagerplätze, Skiabfahrten, Heide, Wachholderheide, unberücksichtigt bleiben.

Der Wert des Aufwuchses bleibt **als fester Wert** in der Bilanz erhalten; er unterliegt keiner planmäßigen Abschreibung. Ursache ist der Grundsatz nachhaltiger Forstwirtschaft. Sofern vom Grundsatz der nachhaltigen Forstwirtschaft bei Teilflächen abgewichen wird, sind diese nicht im Sinne einer außerplanmäßigen Abschreibung zu berücksichtigen, wenn sie zur Gesamtfläche in einem untergeordneten Verhältnis stehen (Beispiele: Friedwald, Bannwald).

Sofern **Anschaffungs- und Herstellungskosten** vorliegen, muss auch hier eine **Trennung** zwischen Grund/Boden und Aufwuchs erfolgen.

Bereits in der Gemeindehaushaltsverordnung (§ 62 Abs. 4 GemHVO) wird mit Werten operiert, die in einem gewissen Verhältnis zu einander stehen. Eine Splittung der Anschaffungs- und Herstellungskosten in die beiden Bestandteile Grund/Boden und Aufwuchs sollte daher auch im Verhältnis der vom Gesetzgeber vorgegebenen Werte

erfolgen ($\frac{1}{4}$ Grund und Boden und $\frac{3}{4}$ Aufwuchs).

3.2.1.5.3. Bewertung von Naturdenkmälern

Naturdenkmäler sind in der Regel schon in Zusammenhang mit anderen Vermögensgegenständen bewertet worden.

Beispiel:

Ein Baum, der bereits im Waldbestand enthalten ist. In diesem Fall findet keine Einzelbewertung statt.

3.2.1.5.4. Bewertung von Grünflächen, Kleingartenanlagen und Schrebergärten

Grünflächen: Kontengruppe 01, Kontenart 011; Kleingartenanlagen und Schrebergärten: Kontengruppe 02, Kontenart 024.

Grünflächen: Im kommunalen Besitz befindlicher Grund und Boden, der als Parkanlagen oder als sonstige Erholungsflächen genutzt wird, einschließlich der zugehörigen Oberflächengewässer, des Aufwuchses, der Einbauten/Aufbauten und der Ausstattung. Tierparks und botanische Gärten, wenn keine Bauten vorhanden sind bzw. Bauten von untergeordneter Bedeutung sind.

Grund und Boden

Kontengruppe 01, Kontenart 011, Konto 0111

Vereinfachung:

a) Als Erfahrungswert kann nach § 62 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 GemHVO der Wert landwirtschaftlich genutzter Flächen angesetzt werden.

ODER

b) Nach § 62 Abs. 4 GemHVO können auch örtliche Durchschnittswerte zum Bewertungszeitpunkt angesetzt werden.

Aufwuchs

Kontengruppe 01, Kontenart 011, Konto 0112

Vereinfachung:

Als Erfahrungswert kann beispielsweise ein **qm-Durchschnittspreis** kalkuliert werden, in welchem sämtliche Kosten für eine Neugestaltung einer Grünfläche (einschließlich Einbauten/Aufbauten, Ausstattung, etc.) enthalten sind. Der Aufwuchs kann so über die Fläche der Grünanlage ermittelt werden. Der Durchschnittspreis

wird auf das Jahr der Anschaffung/Herstellung rückindiziert.

Der Aufwuchs wird abgeschrieben (abhängig von der Nutzung der Anlage, Bepflanzung, Kurz- bzw. Langlebigkeit des Aufwuchses, Baumbestand).¹²

Je nach Anzahl der vorhandenen Grünanlagen in einer Kommune, empfiehlt sich eine Aufteilung in verschiedene Kategorien, beispielsweise:

Kategorie 1: Aufwändige Grünanlage, hochwertige Einbauten und Wegeanlagen

Kategorie 2: vielfältiger, teilweise aufwändiger Bewuchs, wenige Einbauten

Kategorie 3: einfache Pflanzungen, wenige/einfache Einbauten

Falls keine anderweitigen Erfahrungswerte vorliegen (zu einer möglichen Berechnung siehe Anlage 2 Bewertung von Grünanlagen, können hilfsweise die folgenden Pauschalsätze angewandt werden. Diese beziehen sich **auf das Jahr 1996** und sind auf das Anschaffungs-/Herstellungsjahr zu indizieren (Baupreiskostenindex). Diese können angesetzt werden bei

Kategorie 1 mit 59,00 €/qm

Kategorie 2 mit 14,50 €/qm

Kategorie 3 mit 3,50 €/qm

Zeitpunkt der Herstellung:

Eine Grünanlage ist hergestellt, sobald sie der Allgemeinheit zugänglich gemacht werden kann.

Einbauten/Aufbauten

Kontengruppe 01, Kontenart 011, Konto 0112

Einbauten/Aufbauten sind i.d.R. langlebige, der Flächeninfrastruktur dienende Bauteile (Wege, Einfassungen, Beleuchtung, andere Bauten, wie z.B. Pavillons, etc.). Einbauten/Aufbauten unterliegen einem Werteverzehr und sind deshalb über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Die Nutzungsdauer der **Wege** (nicht straßenrechtlich gewidmet) liegt analog zu den Straßen bei 15-60 Jahren (je nach Bauklasse, vgl. Kapitel 3.2.6.2.2).

Bei sonstigen **Einbauten/Aufbauten** liegt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in Abhängigkeit des verwendeten Materials (Holz, Beton, Metall, u. a.) zwischen 25 und 50 Jahren.

¹² Vgl. AfA-Tabelle für Baden-Württemberg, [Anlage 8](#).

Ausstattung (z. B. Spielgeräte, Bänke, Papierkörbe)

Kontengruppe 01, Kontenart 011, Konto 01112

Für die Ausstattung gelten die Bewertungsregelungen für bewegliches Vermögen.

3.2.1.5.5. **Bewertung von Ackerland**

Kontengruppe 01, Kontenart 012 bzw. Biotope Kontenart 019

Ackerflächen sind landwirtschaftlich oder gartenbaulich kommerziell oder für eigene Zwecke genutzte Flächen (z.B. Streuobstwiesen, Naturschutzflächen, Biotope).

Grund und Boden

Vereinfachung:

a) Als Erfahrungswert kann nach § 62 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 GemHVO der Bodenrichtwert landwirtschaftlich genutzter Flächen angesetzt werden.

ODER

b) Nach § 62 Abs. 4 GemHVO können auch örtliche Durchschnittswerte zum Bewertungszeitpunkt angesetzt werden.

Aufwuchs

Der Aufwuchs – mit Ausnahme von dauerhaften Nutzpflanzungen - ist im Wert von Grund und Boden enthalten, es erfolgt keine Bewertung.

Dauerhafte Nutzpflanzungen sind gesondert zu bewerten und abzuschreiben.

3.2.1.5.6. **Selbstständige Spielplätze**

Kontengruppe 02, Kontenart 024, Konto 0241 bzw. Konto 0242

Selbstständige¹³ Spielplätze sind gesondert zu erfassen und zu bewerten.

Grund und Boden

Vereinfachung:

a) Als Erfahrungswert kann nach § 62 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 GemHVO der Bodenrichtwert landwirtschaftlich genutzter Flächen zum Anschaffungszeitpunkt (bzw. zum 01.01.1974) angesetzt werden.

ODER

b) Nach § 62 Abs. 4 GemHVO können auch örtliche Durchschnittswerte zum Bewertungszeitpunkt angesetzt werden.

¹³ Soweit diese nicht unselbstständige Bestandteile von Grünflächen (Kontenart 011) sind.

Hinweis:

Bei Spielplätzen auch im bebauten Bereich darf der Bodenrichtwert der Umgebungsbebauung **nicht** angesetzt werden, sofern die tatsächlichen AHK nicht vorliegen.

Aufwuchs, Einbauten und Ausstattung

Die Bewertung erfolgt analog zu den Grünflächen.

Falls keine anderweitigen Erfahrungswerte vorliegen (zu einer möglichen Berechnung siehe Anlage 2 Bewertung von Grünanlagen), können hilfsweise Pauschalsätze angewandt werden. Der nachfolgende Wert bezieht sich **auf das Jahr 1996** und ist auf das Anschaffungs-/Herstellungsjahr zu indizieren (Baupreiskostenindex). Als Erfahrungswert können **51,00 €/qm** angesetzt werden.

3.2.2. Erbbaurechte

a) Kommune ist Erbbaurechtsgeberin

Kontenart 019 (bei unbebautem Grundstück)

Die Kommune ist Eigentümerin des Grundstücks und es ist deshalb in deren Bilanz mit dem vollen Wert auszuweisen.

Für die Bewertung gelten die Grundsätze unbebauter Grundstücke.

Es erfolgt grundsätzlich keine Abwertung, auch bei nicht marktüblicher Verzinsung.

b) Kommune ist Erbbaurechtsnehmerin

Erbbaurecht (dingliches Recht)

Bilanziert werden die Anschaffungskosten des dinglichen Rechts. Dazu gehören z.B. Notariats- und Gerichtskosten, Grunderwerbsteuer, Maklerprovisionen, Anwaltskosten, usw.

Die Anschaffungskosten des Erbbaurechts sind auf die Laufzeit linear abzuschreiben.

Vereinfachung:

Altfälle können mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

3.2.3. Bewertung von Gebäuden

Kontengruppe 02, Kontenarten 021, 022, 023, 024, 029

3.2.3.1. Verschiedene Verfahren der Gebäudebewertung

Für die Ermittlung der Erfahrungswerte für Gebäude kommen folgende Verfahren in Betracht:

- rückindizierter **Gebäudeversicherungswert (historischer)**
- Normalherstellungskosten nach dem Sachwertverfahren
- Vergleichswertverfahren (bei sachgerechter Anwendung; i.d.R. nur für die Bewertung von Grund und Boden empfehlenswert).

3.2.3.1.1. Bewertung nach rückindizierten Gebäudeversicherungswerten

Im Folgenden wird auf das pragmatischste Verfahren für die Gebäudebewertung eingegangen. Es wird empfohlen, die Bewertung anhand von rückindizierten Gebäudeversicherungswerten vorzunehmen, da dieses Verfahren weniger zeit- und personalintensiv und auch keine externe Beratung dazu notwendig ist.

Bewertungsvorgehen

- Grundlage der Bewertung ist der aktuelle Gebäudeversicherungswert 1914. Dabei ist in Zusammenarbeit mit der Versicherung zu prüfen, ob im Versicherungswert alle Investitionen der letzten Jahre enthalten sind.
- Diese Gebäudeversicherungswerte werden mit Hilfe eines Baukostenindex auf 1974 bzw. das Erwerbsjahr in Deutsche Mark und anschließend in Euro umgerechnet (die Indextabelle für die Gebäudeversicherungsumrechnung ist nachstehend aufgeführt; Umrechnungskurs: 1 EUR = 1,95583 DM). Es kann auch ein fiktiver Herstellungszeitpunkt angesetzt werden (vgl. Kapitel 2.4.5.4).
- Anschließend sind die Abschreibung und der aktuelle Restbuchwert des Gebäudes zu ermitteln. Dabei beträgt die Nutzungsdauer der Gebäude im Regelfall 50 Jahre.
- Festgestellte Mängel bzw. dauerhafte Wertminderungen sind durch Abschläge bzw. außerplanmäßige Abschreibungen zu berücksichtigen.

Praxistipp:

Beim Ansatz von Gebäudeversicherungswerten ist darauf zu achten, dass Vermögensgegenstände (z.B. Betriebsvorrichtungen) nicht doppelt erfasst und bewertet werden.

Indextabelle für Gebäudeversicherungsumrechnung (100 Goldmark/Reichsmark in DM)

Jahr	Index	Jahr	Index	Jahr	Index	Jahr	Index
1915	112,1	1942	148,4	1967	496,2	1992	1.858,7
1916	123,6	1943	151,6	1968	517,2	1993	1.950,4
1917	153,5	1944	154,8	1969	546,8	1994	1.997,1
1918	212,7	1945	159,9	1970	636,9	1995	2.044,0
1919	349,7	1946	170,7	1971	702,7	1996	2.040,5
1920	1.000,0	1947	199,4	1972	750,2	1997	2.025,2
1921	1.688,0	1948	263,1	1973	805,3	1998	2.018,0
1924	129,3	1949	245,9	1974	863,9	1999	2.010,8
1925	159,2	1950	234,4	1975	884,4	2000	2.017,4
1926	154,8	1951	271,3	1976	915,0	2001	2.015,9
1927	156,7	1952	289,2	1977	959,3	2002	2.014,9
1928	163,7	1953	279,6	1978	1.018,6	2003	2.015,9
1929	166,2	1954	280,9	1979	1.108,0	2004	2.042,2
1930	159,2	1955	296,2	1980	1.226,3	2005	2.060,3
1931	145,9	1956	303,8	1981	1.298,1	2006	2.099,5
1932	123,6	1957	314,6	1982	1.335,5	2007	2.239,5
1933	117,2	1958	324,8	1983	1.363,7	2008	2.303,4
1934	122,9	1959	342,0	1984	1.397,4	2009	2.323,0
1935	122,9	1960	367,5	1985	1.403,3	2010	2.346,9
1936	122,9	1961	395,5	1986	1.422,6	2011	2.411,4
1937	125,5	1962	428,0	1987	1.449,6	2012	2.473,0
1938	126,8	1963	450,3	1988	1.480,5	2013	2.523,5
1939	128,7	1964	471,3	1989	1.534,5		
1940	130,6	1965	491,1	1990	1.633,4		
1941	136,9	1966	507,0	1991	1.746,9		

Die mit Hilfe dieser Tabelle ermittelten Werte müssen bei Bedarf noch **in Euro** umgerechnet werden.

3.2.4. Bewertung von Bauten auf fremden Grundstücken

Fremde Grundstücke stehen im Eigentum eines Dritten; die Kommune hat an diesen kein Erbbaurecht und auch keine sonstigen Rechte inne. Fremde Grundstücke werden nicht bewertet. Die Bauten müssen nach den in den anderen Kapiteln aufgezeigten Möglichkeiten bewertet und aktiviert werden. Dasselbe gilt für so genannte Mietereinbauten.

3.2.5. Bewertung von Sportanlagen

3.2.5.1. Datenermittlung

Bei der Datenermittlung für die Bewertung von Sportanlagen ist v.a. auf die Eigentumsverhältnisse zu achten:

- Die Kommune ist Eigentümerin des Grundstücks und der Verein ist Eigentümer der darauf befindlichen Aufbauten (z.B. Tennisplätze).
- Die Kommune hat Grundstücke mit Erbbaurecht an Vereine vergeben und diese finanzieren den auf dem Grundstück befindlichen Aufbau.
- Die Kommune hat Grundstücke angemietet (keine Aktivierung!) und Gebäude darauf erstellt (Prüfung, ob wirtschaftliches Eigentum bei der Kommune liegt) und an einen Verein weitervermietet (keine Bilanzierung!).

3.2.5.2. Bewertung der Grundstücke von Sportanlagen

Grund und Boden

Vereinfachung: a) Als Erfahrungswert kann nach § 62 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 GemHVO der Bodenrichtwert landwirtschaftlich genutzter Flächen zum Anschaffungszeitpunkt (bzw. zum 01.01.1974) angesetzt werden.

ODER

b) Nach § 62 Abs. 4 GemHVO können auch örtliche Durchschnittswerte zum Bewertungszeitpunkt angesetzt werden.

3.2.5.3. Aufbauten bei Sportanlagen

Im Sinne der Einzelbewertung werden folgende Vermögensgegenstände separat ausgewiesen:

- Spielfelder
- Wege, Parkplätze
- Tribüne / Gebäude

- Leichtathletikanlagen
- Flutlichtanlage

Vereinfachung für die Eröffnungsbilanz:

Liegen die AHK nicht vor, können aktuelle Kosten ermittelt und diese auf das Herstellungsjahr rückindiziert werden.

3.2.6. Bewertung von Infrastrukturvermögen

Kontengruppe 03, Bilanzposition 1.2.3

Im Folgenden werden die wichtigsten Positionen des Infrastrukturvermögens erläutert. Auf Vermögensgegenstände der Kontenart 033, 034, 036 und 038 wird nicht speziell eingegangen, da diese bei den meisten Kommunen innerhalb der kostenrechnenden Einrichtungen oder im Vermögen der Eigenbetriebe / Eigengesellschaften bereits bewertet sind.

Beim Infrastrukturvermögen sind der Grund und Boden und die zuzurechnenden Aufbauten, Betriebseinrichtungen, Bauwerke, etc. separat zu bewerten.

Für Ortsdurchfahrten an Landes- und Kreisstraßen sind die Gemeinden ab 30.000 Einwohner Träger der Straßenbaulast nach § 43 Abs. 3 Straßengesetz BW. Für Ortsdurchfahrten an Bundesstraßen sind die Gemeinden ab 80.000 Einwohner Träger der Straßenbaulast nach § 5 Abs. 2 Bundesfernstraßengesetz.

Nach § 9 Abs. 1 Straßengesetz BW bzw. § 3 Abs. 1 Bundesfernstraßengesetz umfasst die Straßenbaulast alle mit dem Bau und der Unterhaltung zusammenhängenden Aufgaben. Deshalb haben Gemeinden ab 30.000 bzw. 80.000 Einwohner die entsprechenden Ortsdurchfahrten (Grundstücke und Straßenkörper) zu bilanzieren.

3.2.6.1. Bewertung von Grund und Boden

Kontengruppe 03, Kontenart 031

3.2.6.1.1. Datenermittlung für die Bewertung von Grund und Boden

Bevor ein Einstieg in die tatsächliche Bewertung möglich ist, sind, wie bereits bei der Bewertung von unbebauten Grundstücken, sämtliche Basisdaten zu ermitteln. Zu den Basisdaten gehören u. a.:

- Gemarkung
- Flurstücksnummer
- Flurstücksgröße
- Nutzungsart.

Die Basisdaten können anhand folgender Datenquellen ermittelt werden:

- Amtliches Liegenschaftsverzeichnis
- Geoinformationssystem
- Liegenschaftssoftware
- Grundbücher.

3.2.6.1.2. Wertermittlung von Grund und Boden

Vereinfachung: a.) Als Erfahrungswert kann nach § 62 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 GemHVO der Bodenrichtwert landwirtschaftlich genutzter Flächen zum Anschaffungszeitpunkt (bzw. zum 01.01.1974) angesetzt werden.

ODER

b.) Nach § 62 Abs. 4 GemHVO können auch örtliche Durchschnittswerte zum Bewertungszeitpunkt angesetzt werden.

Praxistipp:

Aus Vereinfachungsgründen ist es zulässig, für alle Straßengrundstücke einer Kommune nur **einen** Durchschnittswert anzusetzen.

3.2.6.2. **Bewertung des Straßenkörpers**

Kontengruppe 03, Kontenart 035

Die Straße besteht aus den eigenständigen Vermögensgegenständen:

- Straßenkörper, i. d. R. einschließlich Fahrbahnmarkierung, einfaches Straßenzubehör, Straßenbegleitgrün und Straßenentwässerung, sofern letztere nicht als Entwässerungseinrichtung bilanziert wird
- Hochwertiges Straßenzubehör
- Bauwerken.

3.2.6.2.1. Datenermittlung für die Bewertung des Straßenkörpers

Die Datenermittlung für die Straßenkörperbewertung kann z.B. aus folgenden Quellen erfolgen:

- **Geo-Informationssystem:** Aus diesem kann eine topographische Darstellung aller Straßen und damit auch eine eigene Kennung aller Straßen entnommen werden.
- **Widmungsjahr**
Mit Inkrafttreten des Straßengesetzes am 01.07.1964 war eine Widmung der Straße erforderlich. Das Widmungsjahr kann als fiktives Herstellungsjahr herangezogen werden.
- **Baujahre der Kanäle**

Die Baujahre der Kanäle können ebenfalls als fiktives Herstellungsjahr herangezogen werden.

- **Straßenverzeichnisse / Straßenkarten**

- **Erschließungsbeitragsabrechnungen**

Aus Erschließungsbeitragsakten sind ebenfalls die Herstellungsjahre und Anschaffungs- und Herstellungskosten zu entnehmen.

3.2.6.2.2. Wertermittlung für den Straßenkörper

Bei der Bewertung des Straßenkörpers wird **keine** Unterteilung der einzelnen Straßenschichten (Unterbau und Deckschicht) vorgenommen. Der Straßenkörper **ist** als **ein** Vermögensgegenstand anzusehen und einheitlich zu aktivieren und abzuschreiben.

Für die Bewertung des Straßenkörpers wird in 2 Schritten vorgegangen:

Schritt 1: Einteilung der Straßen in Straßenarten und Festlegung der jeweiligen Nutzungsdauer

Die Straßen sind, entsprechend ihres Ausbaustandards bzw. ihrer Verkehrsbeanspruchung, in verschiedene Straßentypen zu unterteilen. Hier kann in Anlehnung an die RStO 01 (Straßenarten I – IV) in die nachfolgend aufgeführten 5 Kategorien unterteilt werden:

Straßenart	Straßentyp	Empfohlene Nutzungsdauer
Straßenart I	Schnellverkehrsstraße, Industriesammelstraßen	25 - 50 Jahre
Straßenart II	Hauptverkehrsstraße, Industriestraße, Straße im Gewerbegebiet	30 - 50 Jahre
Straßenart III	Wohnsammelstraße, Fußgängerzone mit Ladeverkehr	40 - 60 Jahre
Straßenart IV	Anliegerstraße, befahrbarer Wohnweg, Fußgängerzone, asphaltierte/ betonierte Feldwege	30 - 50 Jahre
Straßenart V	nicht asphaltierte/ betonierte Wege mit Unterbau	15 - 30 Jahre

Die aktualisierte Abschreibungstabelle für Baden-Württemberg ist in Anlage 3 (Abschreibungstabelle für Baden-Württemberg) aufgeführt.

Um den spezifischen Gegebenheiten, z. B. historischer Stadtkern, Rechnung zu tragen, kann von den empfohlenen Nutzungsdauern abgewichen werden. Hierbei ist dem Grundsatz der Einzelbewertung Rechnung zu tragen.

Sofern Wege der Straßenart V separat zu bewerten sind, sind die Pauschalwerte der Straßenart V anwendbar. Die Straßenart V ist nicht Bestandteil der RStO 01 und umfasst im Regelfall Wege in Grünanlagen, auf Friedhöfen und sonstigen, meist nicht straßenrechtlich gewidmeten Flächen. Unbefestigte Wege ohne Unterbau sind in der Regel nicht zu bewerten.

Den verschiedenen Straßenarten werden Erfahrungswerte unterschiedlicher Nutzungsdauern zugeordnet, um die regulären Abschreibungszeiten der jeweiligen Straßenarten ermitteln zu können.

Hinweis für Kreisstraßen:

Diese werden – bei einer entsprechenden Verkehrsbelastung - grundsätzlich der Straßenart I zugeordnet.

Schritt 2: Bewertung des Straßenkörpers

Zu den AHK können für die Erstbewertung u. a. auch Kosten für Straßenbegleitgrün, Böschungen und sonstige Teileinrichtungen (wie z. B. Aufwuchs, Leitpfosten, Beschilderung, Gehweg, Gehwegefassung, Verkehrsinseln, etc.) einbezogen werden.

Wenn die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht ermittelbar sind, müssen **Erfahrungswerte** herangezogen werden.

Als Erfahrungswert im Sinne von § 62 Abs. 4 Satz 1 GemHVO gilt ein **aktueller pauschalierter qm-Durchschnittspreis**, in welchem die oben genannten Faktoren berücksichtigt sind. Dieser sollte für jede Straßenart festgelegt werden. Dabei kann anstatt des eigentlichen befestigten Straßenkörpers zur Ermittlung der Straßenflächen auch die Fläche des Flurstücks herangezogen werden es sei denn, der Anteil der unbefestigten Fläche überwiegt. Für unbefestigte Mehrflächen kann der Pauschalwert der Kategorie 2 bei Grünanlagen (Ziffer 3.2.1.5.4) angesetzt werden.

Der ermittelte aktuelle Erfahrungswert ist anhand des Baupreiskostenindex auf das jeweilige (ggfs. Fiktive) Herstellungsjahr zurück zu indizieren.

Der jeweilige Baupreiskostenindex kann auf der Website des Statistischen Landesamt http://www.statistik.baden-wuerttemberg.de/GesamtwBranchen/KonjunktPreise/BPI_LR.jsp) abgerufen werden.

Falls keine anderweitigen Erfahrungswerte vorliegen, können im Sinne von § 62 Abs. 4 GemHVO hilfsweise Pauschalsätze angewandt werden. Die nachfolgenden Werte beziehen sich **auf das Jahr 2015** und sind auf das Anschaffungs-/Herstellungsjahr zu indizieren (Baupreiskostenindex).

Diese können angesetzt werden bei

Straßenart I	mit 139,00 €/qm
Straßenart II	mit 127,00 €/qm
Straßenart III	mit 113,00 €/qm
Straßenart IV	mit 106,00 €/qm
Straßenart V	mit 23,00 €/qm

In diesen Werten sind keine Beträge für höherwertiges Straßenzubehör enthalten.

Abgestufte Straßen sind entweder mit einem Erinnerungswert von einem Euro oder mit dem tatsächlichen Wert und einem entsprechenden Passivposten anzusetzen.

3.2.6.2.3. Maßnahmen nach § 13 des Eisenbahnkreuzungsgesetzes

Zur Vereinfachung kann bei Maßnahmen nach § 13 des Eisenbahnkreuzungsgesetzes (Bahnübergang) der jeweilige kommunale Anteil von einem Drittel als AHK des Vermögensgegenstands Straße aktiviert werden (ohne Ausweisung von aktiven und passiven Sonderposten).

Werden in diesem Zusammenhang weitere Maßnahmen durchgeführt (z.B. Radweg), so sind diese separat zu aktivieren und erhaltene Zuschüsse zu passivieren.

3.2.6.3. Straßenzubehör

Kontengruppe 03, Kontenart 035

Bei der Erstbewertung kann das Straßenzubehör in den Wert der Straße eingerechnet werden.

Es wird empfohlen, hochwertiges Zubehör separat zu bilanzieren, sofern die AHK mit vertretbarem Aufwand ermittelt werden können.

Ansonsten kann hochwertiges Straßenzubehör wie bewegliches Vermögen behandelt werden, mit der Folge, dass in Anlehnung an § 62 Abs. 1 Satz 4 GemH-VO auf einen Ansatz verzichtet werden kann, wenn dieses älter ist als sechs Jahre.

Es wird zwischen einfachem und hochwertigem Straßenzubehör unterschieden. Zum hochwertigen Straßenzubehör zählen unten aufgeführte und diesen in ihrer Funktionalität und Wertigkeit vergleichbaren Vermögensgegenstände.

Es werden folgende Abschreibungs-/Nutzungsdauern für hochwertiges Zubehör empfohlen:

Vermögensgegenstand	Nutzungsdauer
Beleuchtung	20 Jahre
Park- und Verkehrsleitsysteme	15 Jahre
Parkscheinautomaten	10 Jahre
Schilderbrücken	15-20 Jahre
Signalanlagen	15 Jahre
Wegweisungen	15-20 Jahre
Zentrale Verkehrsrechner	10 Jahre
Stationäre Geschwindigkeitsmessenanlagen	10 Jahre
Stationäre Verkehrszählanlagen	10 Jahre

Zum einfachen Straßenzubehör gehören u. a. Verkehrszeichen, Leitplanken, Poller, Pfosten und Papierkörbe. Das einfache Zubehör wird in den Straßenwert eingerechnet.

3.2.6.4. Bauwerke

Kontengruppe 03, Kontenart 032

Ingenieurtechnische Bauwerke/Anlagen sind grundsätzlich separat zu bewerten.

Hinweise für die Erstbewertung:

Sie sind in folgender Rangfolge zu bewerten

- a) mit AHK. Die Daten können auf der Grundlage der vorhandenen Aufzeichnungen in Bauwerksakten (z. B. Bauwerksbücher)
- b) auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus der Herstellung vergleichbarer Bauwerke unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten der zu bewertenden ingenieurtechnischen Bauwerke/Anlagen anzusetzen (Erfahrungswerte)
- c) falls keine anderweitigen Erfahrungswerte vorliegen, können hilfsweise Pauschalsätze angewandt werden. Die nachfolgenden Werte beziehen sich **auf das Jahr 1996** und sind auf das Anschaffungs-/Herstellungsjahr zu indizieren (Bau-

preiskostenindex). Die in Klammern aufgeführten Werte sind auf das Jahr 2016 indizierte Werte.

Brücken

- Schwerlastbrücken \geq 60 Tonnen (LM 1) mit 1.500 €/qm (1.950 €)
- Straßenbrücken zwischen 12 und 60 Tonnen mit 1.400 €/qm (1.850 €)
- Straßenbrücken \leq 12 Tonnen mit 1.350 €/qm (1.750 €)
- Radfahr-/Fußgängerstege mit 1.350 €/qm (1.750 €)

Trogbauwerke mit 1.600 Euro/qm (2.100 €)

Lärmschutzbauwerke

- Gabionenwände mit 1.250 €/lfdm (1.650 €)
- Metallwände mit 1.750 €/lfdm (2.300 €)
- Betonwände mit 950 €/lfdm (1.250 €)
- Holzwände mit 1.100 €/lfdm (1.450 €)

Treppenanlagen mit 2.300 € je Stufe (bei einer Breite von ca. 3,00 m je Stufe)

Stützbauwerke

Trockenmauer mit 250,00 Euro/qm (300 €)

Winkelstützmauer:

- Höhe von 0,80 m mit 150,00 Euro/lfdm (200 €)
- Höhe von 1,25 m mit 200,00 Euro/lfdm (250 €)
- Höhe von 2,00 m mit 380,00 Euro/lfdm (500 €)
- Höhe von 2,50 m mit 560,00 Euro/lfdm (730 €)

Ortbeton, d = 0,25 m

- Höhe von 1,00 m mit 230,00 Euro/lfdm (300 €)
- Höhe von 2,00 m mit 370,00 Euro/lfdm (480 €)

Stahlbetonplatten zwischen IP-Träger:

- Höhe von 2,00 m mit 560,00 Euro/lfdm (730 €)

Erdbauwerke

- Lärmschutzwälle mit 450 €/lfdm
- Hochwasserschutzdämme mit 600 €/lfdm

Nutzungsdauern

Ingenieurtechnische Bauwerke/Anlagen unterliegen aufgrund ihrer Besonderheit speziellen Nutzungsdauern. Als Anhaltspunkt können folgende Nutzungsdauern dienen:

Vermögensgegenstand	Nutzungsdauer
Brücken, Unterführungen, Tunnel und vergleichbare Bauwerke (i. d. R. aus Stahl, Stein, Beton)	80 – 100 Jahre
Brücken in überwiegender Holzbauweise	20 – 40 Jahre
Lärmschutzanlagen	30 – 50 Jahre
Betriebstechnik	10 – 20 Jahre
Lärmschutzwälle	Keine Abschreibung, da keine Abnutzung

Die Betriebstechnik von Tunnelanlagen und vergleichbaren Anlagen kann gesondert erfasst und abgeschrieben werden (vgl. Betriebsvorrichtungen bei Gebäuden).

3.2.7. Bewertung von Gewässern und deren Bauwerken (unbebaute Grundstücke)

3.2.7.1. Definition Gewässer

Zu Gewässern gehören

- Fließgewässer nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Wasserhaushaltsgesetz (WHG)
- Baggerseen, die keiner Bewirtschaftung unterliegen
- künstlich angelegte Gewässer

einschließlich deren Uferstreifen und Bauwerke.

Doppelt genutzte Anlagen (z.B. Radwege auf Hochwasserdämmen) werden, sofern eine Teilung nicht möglich oder nicht sinnvoll ist, der Anlagenklasse zugeordnet, deren Hauptzweck sie dienen.

3.2.7.2. Bewertung von Grund und Boden

Kontengruppe 03, Kontenart 031 (oder 019)

Die Bewertung erfolgt entsprechend dem Vorgehen der Bewertung von unbebauten Grundstücken

3.2.7.3. Bewertung der Gewässer

Bei natürlichen Gewässern erfolgen keine Bewertung und keine Abschreibung, künstlich angelegte Gewässer werden als Gewässerbauwerke behandelt.

3.2.7.3.1. Bewertung der Gewässerbauwerke

Kontengruppe 03, Kontenart 037

Gewässerbauwerke können bewertet werden:

- a) auf der Grundlage der vorhandenen Aufzeichnungen in Bauwerksakten (Grundsatz AHK)
- b) auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus der Herstellung vergleichbarer Bauwerke unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten der zu bewertenden ingenieurtechnischen Bauwerke (Erfahrungswerte).

In Bezug auf die Abschreibungszeiträume können auf Grund der Verschiedenartigkeit der Gewässerbauwerke lediglich Richtwerte für bestimmte Bauwerke vor-

gegeben werden. Diese Richtwerte sind je Kommune zu überprüfen:

Vermögensgegenstand	Nutzungsdauer
Hochwasserdamm	80 Jahre
Wehre, Schließen u. ä.	40 – 80 Jahre
Betonbauwerke	80 Jahre
Künstlich angelegte Wasserbecken	80 – 100 Jahre

3.2.7.3.2. Bewertung von Renaturierungsmaßnahmen bei Gewässern

Hier muss im Einzelfall entschieden werden, ob sich der Vermögenswert des **Grundstücks** verändert hat.

Bsp.: wesentliche Verbesserung der Wasserqualität oder Fließgeschwindigkeit oder wesentlich verbesserte Uferbefestigungen können nachträgliche Herstellungskosten des Grundstücks darstellen und werden nachaktiviert.

3.2.7.3.3. Bewertung von Brunnenanlagen

Kontengruppe 03, Kontenart 039 (ggf. auch 011)

Liegen die AHK nicht vor, können Erfahrungswerte (z.B. Versicherungswerte) zugrunde gelegt werden. Die Betriebstechnik von Brunnenanlagen kann gesondert erfasst und abgeschrieben werden (vgl. Betriebsvorrichtungen bei Gebäuden).

3.2.8. **Bewertung von Kunstwerken, Archivgut und Kulturdenkmälern**

Kontengruppe 05

Die Ausführungen zu den Kunstwerken gelten auch für die Bewertung von Archivgut.

Grundsätzlich sind Kunstwerke und Kulturdenkmäler mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten.

Die Vereinfachungsregel des § 62 Abs. 1 Satz 4 GemHVO, wonach bewegliche Vermögensgegenstände, die älter als 6 Jahre sind, nicht in die Eröffnungsbilanz aufgenommen werden müssen, gilt auch für bewegliche Kunstwerke. Es wird jedoch empfohlen, wertvolle Kunstwerke dennoch aufzunehmen.

Um die Ermittlung der Erfahrungswerte zu vereinfachen, können die Versicherungswerte der Gegenstände herangezogen werden. Liegt der Versicherungswert nur in

Summe für mehrere Kunstwerke / Denkmäler vor, so kann eine Sammelanlage erfasst werden, in der der Gesamtbestand ausgewiesen wird, wobei die einzelnen Gegenstände dann in einem weiteren Nebenbuch einzeln nachgewiesen werden müssen. Liegen weder die AHK noch Versicherungswerte vor, kann der Ansatz des Kunstgegenstandes oder des Kulturdenkmals mit einem Schätzwert oder Erinnerungswert erfolgen.

Kunstgegenstände und Kunstwerke unterliegen im Regelfall keiner gewöhnlichen Wertminderung, d.h. diese Vermögenswerte werden nicht abgeschrieben!

Handelt es sich bei dem Kunstwerk oder Kulturdenkmal um eine Dauerleihgabe, so ist der Gegenstand kein kommunales Eigentum und wird aus diesem Grund nicht in die Bilanz der Kommune übernommen.

Zu den Anschaffungsnebenkosten bei Kunstgegenständen zählt auch die Künstlersozialabgabe. Liegen die Anschaffungsnebenkosten nur in Summe für eine Gruppe von Kunstgegenständen vor, so können die Kosten prozentual auf die Kunstwerke aufgeteilt werden.

☞ Beispiel:

Die mit dem Kauf von Kunstwerken verbundene Künstlersozialabgabe wird nach Ablauf einer Zahlungsperiode den AHK der einzelnen Kunstwerke aus dem betreffenden Jahr mittels prozentualer AHK-Schlüsselung zugeordnet (Anschaffungsnebenkosten).

3.2.8.1. Kunst am Bau

Kunst am Bau ist mit dem Vermögensgegenstand (z.B. Gebäude) zu aktivieren und abzuschreiben.

3.2.8.2. Kunstgegenstände die nicht mit einem Gebäude / Bau verbunden sind

Hierzu zählen z.B. freistehende Statuen und als Kunstwerk zu sehende Brunnen. Wenn die AHK nicht ermittelt werden können, kann auf die Versicherungswerte zurückgegriffen werden. Liegen diese ebenfalls nicht vor, können Erinnerungswerte angesetzt werden. Abnutzbare Kunstgegenstände sind über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

3.2.8.3. Kulturdenkmäler

Zu Kulturdenkmälern gehören Boden- und Baudenkmäler (z.B. ein jüdischer Friedhof).

Sofern keine AHK vorliegen, werden Bodendenkmäler mit einem Erinnerungswert bilanziert.

Für die Baudenkmäler (unter Denkmalschutz stehende Bauten, Gebäude, etc.) wird für die Aktivierung, Abschreibung und Verzinsung das Vorgehen analog der sonstigen Gebäudebewertung empfohlen (ggf. kann bei der Bewertung auf den Versicherungswert zurückgegriffen werden). Die Bewertung der mit Baudenkmälern bebauten Grundstücke erfolgt mit den Bodenrichtwerten von 1974.

Nicht mehr nutzbare Baudenkmäler (z.B. Burgruinen) werden mit einem Erinnerungswert bilanziert.

3.2.9. Betriebs- und Geschäftsausstattung

3.2.9.1. Bewertung von tragbaren Telekommunikationsgeräten

Werden mobile Endgeräte, insbesondere Tablets oder Smartphones, deren (vergünstigter) Anschaffungspreis über der in § 38 Abs. 4 GemHVO festgelegten Wertgrenze liegt, im Rahmen von Mobilfunkverträgen erworben, erfolgt die Aktivierung zum einmalig entrichteten Anschaffungspreis. Der Listenpreis bleibt bei der Einordnung ohne Belang. Die Grundsätze des Schreibens des BMF vom 20.06.2005, BStBl. I S. 801, brauchen außerhalb der BgAs nicht angewendet werden.

3.2.9.2. Einrichtungsgegenstände in Jobcentern

Die Bilanzierung von Büroausstattungen (z.B. Möbel, Computer) in den gemeinsamen Einrichtungen richtet sich danach, wer diese angeschafft hat. Nur was von kommunaler Seite dem Jobcenter bereitgestellt wurde, darf (mit dem jeweiligen Restbuchwert) in der kommunalen Bilanz ausgewiesen werden.

3.2.9.3. Bewertung von Tieren

Bilanzposition 1.2.7, Kontengruppe 07, Kontenart 073,

Die Bewertung sämtlicher Tiere erfolgt gemäß § 44 Abs. 1 und 2 und § 46 GemHVO mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz gilt § 62 Abs. 1 bis 3 GemHVO.

Für die Bewertung von Tieren kann auf die Regelungen des BMF-Schreibens vom 14.11.2001 (BStBl. I S. 864) „Schreiben betr. Bewertung von Tieren in land- und forstwirtschaftlich tätigen Betrieben nach § 6 Abs. 1 Nummern 1 und 2 EStG“ zurückgegriffen werden.

3.2.9.4. Bewertung von Vorräten

Kontengruppe 08, Bilanzposition 1.2.8

Vorräte sind Vermögensgegenstände, die nicht dauerhaft dem Geschäftsbetrieb der Kommune dienen, wie Rohstoffe (z.B. Streusalz), Hilfsstoffe und Betriebsstoffe (z.B. Heizöl). Abnutzbare Vermögensgegenstände des Sachvermögens sowie Grundstücke sind keine Vorräte.

Vorräte werden verbraucht; sie sind nicht abnutzbar. Sie sind daher nicht planmäßig abzuschreiben (vgl. § 46 Abs. 1 GemHVO).

Die Bewertung der Vorräte erfolgt zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Es gelten die allgemeinen Vereinfachungsmöglichkeiten.

Zur Inventarisierung und Bewertung von Vorräten wird empfohlen, eine Positivliste zu erstellen. In diese werden die entsprechenden Vermögensgegenstände aufgenommen, die nach den §§ 40 ff. GemHVO als Vorräte behandelt werden. Beispielsweise sind dies:

- Streusalz
- Brennstoffe (Heizöl, Pellets, usw.)
- zentrale größere Papiervorräte
- Gegenstände, die zum Weiterverkauf vorgesehen sind (z.B. Stadtchronik)

Die Vorräte sind individuell und nach örtlicher Beurteilung entsprechend dem Grund-

satz der Wesentlichkeit aufzunehmen. D.h. unwesentliche Vermögensgegenstände brauchen nicht als Vorräte abgegrenzt werden, sondern deren Anschaffung ist sofort und vollständig als Aufwand zu behandeln (z.B. Büromaterial, Verbrauchsmaterial, dezentral aufbewahrte Materialien; die Wertgrenze nach § 38 Abs. 4 GemHVO findet keine Anwendung).

3.3. Finanzvermögen

3.3.1. Anteile an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen

Kontenklasse 1

Beteiligungen werden mit den Anschaffungskosten bilanziert. Es erfolgt keine planmäßige Abschreibung.

Eine Beteiligung (vgl. §§ 103 und 103a GemO) im gemeindewirtschaftsrechtlichen Sinn liegt – wie bereits in der Vergangenheit und somit im NKHR unverändert – vor, wenn die Kommune Anteile an einem rechtlich selbstständigen Unternehmen mit der Absicht erwirbt, einen dauerhaften Einfluss auf die Betriebsführung des Unternehmens zur Aufgabenerfüllung auszuüben.

3.3.1.1. Bilanzielle Zuordnung

- A. Verbundene Unternehmen (Bilanzposition 1.3.1):

In Anlehnung an § 271 HGB ist die Kommune dann an einem verbundenen Unternehmen beteiligt, wenn sie auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss (in der Regel mehr als 50% der Stimmrechte) hat.

Dazu gehören auch die Kommunalanstalten im Sinne der §§ 102a ff. GemO. Eine gemeinsame Kommunalanstalt nach §§ 24a und 24b GKZ ist dann als verbundenes Unternehmen auszuweisen, wenn der bilanzierende Anstaltsträger einen beherrschenden Einfluss hat. Dies ist in der Regel der Fall, wenn er mehr als 50% der Stimmrechte hält.

- B. Sonstige Beteiligung (Bilanzposition 1.3.2):

Eine sonstige Beteiligung der Kommune liegt vor, wenn sie **keinen** beherrschenden Einfluss auf das Unternehmen ausüben kann, jedoch zum Aufbau einer Geschäftsbeziehung Anteile hält.

Beteiligungen können in Abhängigkeit von den gemeindewirtschaftsrechtlichen Bestimmungen (§§ 102 ff. GemO, §§ 24a und 24b GKZ) bestehen an:

- Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH)

- Personengesellschaften (z.B. GmbH & Co. KG)
- Unternehmen ausländischer privater Rechtsformen
- BGV (Badischer Gemeinde-Versicherungs-Verband): vgl. Hinweise in Ziffer 6 der Anlage 4.

Dazu gehören auch gemeinsame Kommunalanstalten nach §§ 24a und 24b GKZ, wenn der bilanzierende Anstaltsträger keinen beherrschenden Einfluss hat. Dies ist in der Regel der Fall, wenn er 50% oder weniger der Stimmrechte hält.

3.3.1.2. Bewertung

Beteiligungen sind mit ihren Anschaffungskosten zu bilanzieren.

Als Anschaffungskosten kommen in Betracht:

- **Bareinlage**

Betrag der Einlage zzgl. eventuell vom Gesellschafter getragener Nebenkosten.

- **Sacheinlage**

Der Wert der kommunalen Beteiligung entspricht den aktivierten Anschaffungskosten des Einlageobjektes bei der Beteiligung zum Zeitpunkt der Einlage.

- **Dienstleistungen**

Sind nicht als Sacheinlage zugelassen.

Als Anschaffungsnebenkosten kommen insbesondere Beurkundungs- und Eintragungsgebühren, Kosten einer Gründungsprüfung, Druckkosten (Aktienurkunden), und Maklerprovisionen in Betracht. Zu den Anschaffungsnebenkosten gehören daneben nicht: Beratungs- und Gutachtenkosten, wenn die Aufwendungen vor dem endgültigen Entschluss entstanden sind, den Vermögensgegenstand zu erwerben.

Bei Kapitalherabsetzungen ist der Wert der Beteiligung bei der Kommune entsprechend zu reduzieren.

Vereinfachung für die Eröffnungsbilanz (anteiliges Eigenkapital)

§ 62 Abs. 5 GemHVO

„Als Wert von Beteiligungen und Sondervermögen ist, wenn die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen würde, das anteilige Eigenkapital anzusetzen.“

Unter anteiligem Eigenkapital sind das festgesetzte Kapital (Grundkapital, Stammkapital, Basiskapital) und die eingebachten Rücklagen zu verstehen. Gewinnrücklagen und Gewinn- und Verlustvorträge kommen aus dem Unternehmen selbst und gehören somit nicht zum anteiligen Eigenkapital.

Hinsichtlich der Bewertung von landesweiten bedeutsamen Beteiligungen wird auf die Anlage 4 (Leitfaden zu landesweiten Beteiligungen) verwiesen.

3.3.2. Mitgliedschaften bei Zweckverbänden und Gemeindeverwaltungsverbänden

Die Mitgliedschaften der Kommunen bei Zweckverbänden und im Weiteren auch Gemeindeverwaltungsverbänden (§ 59 GemO) sind nach § 52 Abs. 3 GemHVO unter dem Finanzvermögen bei den sonstigen Beteiligungen und Kapitaleinlagen in Zweckverbänden, Stiftungen und anderen kommunalen Zusammenschlüssen (Position 1.3.2) auszuweisen, sofern von einem beteiligungsähnlichen Verhältnis auszugehen ist. Beteiligungen sind als Vermögensgegenstände grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten (§ 91 Abs. 4 GemO). In der Eröffnungsbilanz kann nach § 62 Abs. 5 GemHVO als Wert der Beteiligung auch das auf das jeweilige Verbandsmitglied entfallende anteilige Eigenkapital angesetzt werden, wenn die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen würde.

Zweckverbandsmitgliedschaften sind bei Kommunen aber nur zu bilanzieren, wenn sie als Vermögensgegenstand gelten. Vermögensgegenstände sind selbstständig verwertbar, bewertbar und (mind.) im wirtschaftlichen Eigentum der jeweiligen Kommune (vgl. Kapitel. 2.1.1). Zumindest bei Verbänden mit **gesetzlicher** Mitgliedschaft liegen diese Voraussetzungen i. d. R. nicht vor, weil die Mitgliedschaft nicht verwertbar ist. Dem zufolge sind die Mitgliedschaften z. B. im Verband Region Stuttgart und in Regional- und Nachbarschaftsverbänden keine i. S. d. NKHR zu bilanzierenden

Beteiligungswerte. Damit ein vollständiges Bild der Beteiligungen entsteht, sollten diese Beteiligungen zumindest namentlich in der Erläuterung zur Bilanzposition „Sonstige Beteiligungen ...“ im Anhang genannt werden. Umlagen dieser Verbände stellen Aufwand in der Ergebnisrechnung dar, sofern es sich um keine geleisteten Investitionszuschüsse handelt, die bei den Abgrenzungsposten entsprechend abzubilden sind (Aktivseite: Pos. 2.2).

Maßgebend für die Bilanzierung der Verbandsmitgliedschaften sind insbesondere die bisherigen Umlagefinanzierungsstrukturen entsprechend der jeweiligen Verbandsatzung. Generell sind in der kommunalen Praxis zwei Grundstrukturen anzutreffen, die davon abhängen, ob der Verband entsprechend den Möglichkeiten des Gesetzes über die kommunale Zusammenarbeit (GKZ) für seine Wirtschaftsführung die Vorschriften über die Gemeindegewirtschaft (§ 18 GKZ) oder die der Eigenbetriebe (§ 20 GKZ) anwendet, mithin also ob er nach Haushaltsrecht oder nach Eigenbetriebsrecht geführt wird.

3.3.2.1. Mitgliedschaft bei Verbänden, die Eigenbetriebsrecht anwenden

Eigenbetriebsrechtlich geführte Zweckverbände erheben über etwaige Leistungsentgelte und sog. Betriebskostenumlagen der Verbandsmitglieder auch Abschreibungen. Damit wird der durch die Leistungserstellung bedingte Werteverzehr des Verbandsvermögens wieder ersetzt. Somit ist gewährleistet, dass das Verbandsvermögen wertmäßig erhalten wird, zumal mit den Betriebskostenumlagen die gesamten, anderweitig nicht gedeckten Betriebsaufwendungen aufgebracht werden (ausgeglichene Jahresergebnisse der Gewinn- und Verlustrechnung).

Darüber hinaus haben die Verbandsmitglieder zur Finanzierung von Verbandsinvestitionen nach den ebenfalls in der Verbandsatzung festgelegten Quoten i.d.R. als Kapital-, Investitions-, Tilgungsumlagen u.ä. bezeichneten Vermögensumlagen aufgebracht, die in der Verbandsbilanz dem aus einem etwaigen Stammkapital und den Rücklagen bestehenden Eigenkapital zugeführt worden sind (meist den Rücklagen). Diese Mittel werden über die in den vorgenannten Leistungsentgelten und Umlagen für die Betriebskosten enthaltenen Abschreibungen längerfristig über die Nutzungsdauer des Anlagevermögens refinanziert und unter Umständen an die Mitgliedskommunen entsprechend der jeweiligen Liquiditätsslage der Verbände wieder erstattet.

Für die Eröffnungsbilanz Bilanz der Verbandskommune stellen deshalb diese geleisteten Vermögensumlagen Anschaffungskosten der Verbandsmitgliedschaft/-beteiligung dar. Können diese Anschaffungskosten nur noch mit einem unverhältnismäßigen Aufwand oder überhaupt nicht mehr ermittelt werden, darf der Wert der Mitgliedschaft/Beteiligung nach der sog. Eigenkapitalspiegelmethode angesetzt werden, d.h. der anteilmäßig auf die entsprechende Kommune entfallende Anteil am Eigenkapital (Stammkapital, Rücklagen) wird als Ersatzwert der Anschaffungskosten verwendet (§ 62 Abs. 5 GemHVO). Darin berücksichtigt sind auch etwaige Umlageerstattungen (Kapitalrückführungen). Infolge der durch die Leistungsentgelte und Betriebskostenumlagen des Verbands erhobenen Abschreibungen sind die insoweit ermittelten und bilanzierten Mitgliedschafts-/Beteiligungswerte auch werthaltig.

Sofern aber für bestimmte Investitionen des Verbands auch spezielle Bau- oder Investitionskostenzuschüsse von den Verbandskommunen erhoben und einem Sonderposten für erhaltene/empfangene Investitionszuschüsse auf der Passivseite der Bilanz zugeführt wurden, sind keine Anschaffungskosten einer Verbandsmitgliedschaft/-beteiligung anzunehmen. Stattdessen ist bei der jeweiligen Kommune ein entsprechender Sonderposten für geleistete Baukostenzuschüsse auszuweisen (§ 52 Abs. 3 Nr. 2.2 GemHVO). Für den Ansatz dieses Postens in der Eröffnungsbilanz der Kommunen nach NKHR sollte von den Regelungen des § 62 Abs. 5 GemHVO kein Gebrauch gemacht werden, wenn die vollständige Darstellung der Abschreibungen der Investitionszuschüsse für Finanzierungszwecke sinnvoll ist, insbesondere im Zusammenhang mit der Tilgung der dafür aufgenommenen Kredite. Bezüglich der gebührenfinanzierten Unternehmen und Einrichtungen wird auf die entsprechenden Ausführungen im zweiten Absatz in Kapitel 3.3.2.2. Buchst. a, verwiesen.

3.3.2.2. Mitgliedschaft bei Verbänden mit (bisheriger) Rechnungsführung nach kameralem Haushaltsrecht

Im Gegensatz zu den eigenbetriebsrechtlich geführten Verbänden ist bei denen mit (bisheriger) Rechnungsführung nach kameralem Haushaltsrecht davon auszugehen, dass etwaige Leistungsentgelte und die Umlagen zur Deckung der Betriebskosten ohne den Ansatz von Abschreibungen erhoben worden sind. Damit gedeckt wurden lediglich die zahlungswirksamen Betriebsausgaben des Verwaltungshaushalts, so dass der leistungsbedingte Werteverzehr des Verbandsanlagevermögens insoweit nicht gedeckt worden ist. Deshalb wurden die von den Verbandsmitgliedern in Form von Investitions-, Kapital-, Tilgungsumlagen u.ä. aufgebrachten Vermögensumlagen nicht mehr wie beim eigenbetriebsrechtlich geführten Verband refinanziert, sondern

vom Verband zur Investitionsfinanzierung im Vermögenshaushalt endgültig verwendet.

a) Darstellung bei den Verbandsgemeinden

Insoweit ergeben sich für die Eröffnungsbilanzen und die Bilanzen der Verbandsgemeinden keine werthaltigen Ansätze für Mitgliedschaften/Beteiligungen, allenfalls der Gegenwert eines etwaig überlassenen Grundstücks. Aus der Sicht der Verbandsgemeinden stellen die Vermögensumlagen geleistete Investitionszuschüsse dar, die unter den Abgrenzungsposten beim entsprechenden Sonderposten auszuweisen sind (Aktivseite: Pos. 2.2); quasi spiegelbildlich zu den Sonderposten für empfangene Investitionszuweisungen, den die Verbände bei Anwendung des NKHR bilanzieren (Passivseite: Pos. 2.1). Für die Bewertung des Sonderpostens in der Eröffnungsbilanz gelten die allgemeinen Vereinfachungsvorschriften für alle Vermögensgegenstände (§ 62 Abs. 6 i.V.m. § 62 Abs. 1 bis 3 GemHVO). Deshalb dürfen für diesen Sonderposten auch entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden, wenn die tatsächlichen Vermögensumlagezahlungen nicht mehr oder nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand ermittelt werden können. Dafür kommt aber die Eigenkapitalspiegelbildmethode nicht in Frage (keine Mitgliedschaft/Beteiligung); sie ist dafür auch nicht geeignet, weil die Verbände infolge der Anwendung von kameralem Haushaltsrecht auch kein Eigenkapital bilanzieren und ausweisen. Der Erfahrungswert kann aber aus dem anteiligen Restbuchwert des Anlagevermögens der Verbände vermindert um die jeweiligen Werte der erhaltenen Zuweisungen und Kreditverbindlichkeiten näherungsweise ermittelt werden.

In der Eröffnungsbilanz sollten bei gebührenfinanzierten Unternehmen und Einrichtungen wie der Abwasserbeseitigung und der Wasserversorgung geleistete Investitionszuschüsse angesetzt werden, weil ansonsten die Gefahr besteht, dass gebührenfähige Kosten bei der Gebührenbemessung nicht vollständig berücksichtigt werden (Abschreibungen der geleisteten Investitionszuschüsse) und zu Lasten des Gemeindehaushalts über Steuermittel finanziert werden müssen, insbesondere auch die Refinanzierung von kreditfinanzierten Investitionszuschüssen.

b) Darstellung bei den Zweckverbänden bei Anwendung des NKHR

Infolge der vorstehend dargestellten fehlenden Abschreibungsfinanzierung verfügen die Zweckverbände grundsätzlich über kein Basiskapital. Die unter den Bezeichnungen Kapital-, Investitions- oder Tilgungsumlagen von den Verbandsgemeinden erhal-

tenen Vermögensumlagen stellen bei den Verbänden Sonderposten für erhaltene Investitionszuweisungen dar (Passivseite: Pos. 2.1). Diese Sonderposten werden entsprechend der Nutzungsdauer der damit finanzierten Vermögensgegenstände ertragswirksam aufgelöst, so dass durch den entsprechenden Ertrag der Abschreibungsaufwand in den Ergebnisrechnungen wieder neutralisiert wird. Deshalb ergeben sich bezüglich der Betriebskostenumlagen durch den im NKHR notwendigen Ansatz der Abschreibungen keine Auswirkungen und die Verbandsfinanzierungen können grundsätzlich unverändert beibehalten werden. Unter sonst gleichen Bedingungen ist somit keine Veränderung der Betriebskostenumlage zu erwarten.

Ein Basiskapital beim ZV ergibt sich allenfalls, wenn ihm Grundstücke von Verbandsmitgliedern als Sacheinlage zugewendet werden. Insofern ist bei der betreffenden Verbandskommune eine entsprechende Mitgliedschaft/Beteiligung anzusetzen und zu bewerten.

Exkurs: **Beteiligungen an Gesundheitseinrichtungen (Krankenhäuser, Heime, Geriatrische Einrichtungen u.a.)**

1. Grundsatz: Ansatz der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten

Nach §§ 40, 44 GemHVO sind die Vermögensgegenstände grundsätzlich mit den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten. Dies gilt auch für Beteiligungen. Deshalb sind die tatsächlichen Bar- und Sacheinlagen zu aktivieren. Dies gilt sowohl für die Eröffnungsbilanz als auch für die laufenden jährlich aufzustellenden Bilanzen. Daraus ergeben sich grundsätzlich drei Fallgestaltungen:

- a) Die Kommune weist die Zahlungen als Beteiligungen (kameral Gruppierungen 930, NKHR-Auszahlungskontenarten 784 für verbundene Unternehmen und 785 für Beteiligungen) aus und die Gesellschaft bzw. der Eigenbetrieb passiviert den Betrag als festgesetztes Kapital (Grundkapital, Stammkapital). Hierbei handelt es sich auf Seite der Kommune um eine aktivierungspflichtige Beteiligung, die nicht planmäßig (und i.d.R. auch nicht außerplanmäßig) abzuschreiben ist.
- b) Die Kommune zahlt ihre Einlage als Beteiligung unter der Gruppierung 930 aus (NKHR-auszahlungsarten 784 für verbundene Unternehmen und 785 für Beteiligungen) und das Unternehmen (in der Regel Krankenhaus) passiviert die Beträge als Kapitalrücklagen. Auch diese Beträge sind bei der Kommune als Beteiligung auszuweisen, die nicht planmäßig abgeschrieben werden. Dadurch, dass die mit diesen Mitteln finanzierten Investitionen einer Abnutzung unterliegen, werden die sogenannten nicht geförderten Abschreibungen in aller Regel beim Krankenhaus durch eine Entnahme aus der Kapitalrücklage finanziert. Dieser „Werteverzehr“ hat gegebenenfalls zur Folge, dass die angesetzte Beteiligung in den Folgejahren ggf. außerplanmäßig abgeschrieben werden muss.
- c) Vom Träger werden Investitionszuschüsse unter der Gruppierung 98 (NKHR-Auszahlungskontenart 781) geleistet und ein Sonderposten beim Unternehmen gebildet. Hier handelt es sich um einen Investitionszuschuss des Trägers, der aktiviert und entsprechend der Nutzungsdauer der damit finanzierten Investitionsgüter abzuschreiben ist.

2. Bewertung der Beteiligung in der Eröffnungsbilanz

Grundsätzlich sind die Bilanzansätze entsprechend der unter Ziff.1 Buchstabe a) – c) aufgeführten Fallgestaltungen zu bilanzieren.

Darüber hinaus wird in § 62 Abs. 5 GemHVO die Möglichkeit geschaffen, wenn die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten einer Beteiligung einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen würde, das anteilige Eigenkapital anzusetzen. Das anteilige Eigenkapital wird durch die sogenannte „Spiegelbildmethode“ ermittelt. Die Beträge, die in der Bilanz des Unternehmens als festgesetztes Kapital, als Rücklagen (insbesondere Kapitalrücklagen) und Verlustvorträge ausgewiesen werden, sind entsprechend dem Beteiligungsverhältnis bei der Kommune als Beteiligung auszuweisen. Die Beteiligung ist nicht planmäßig abzuschreiben, sondern bei Bedarf außerplanmäßig wertzuberichtigen.

Die Beträge, die beim Unternehmen in den Sonderposten oder nachweislich als geleistete Investitionszuschüsse in den Kapitalrücklagen ausgewiesen werden, sind bei der Kommune als Investitionszuschüsse zu aktivieren. Gleiches gilt für in früheren Jahren unter Gruppierung 930 geleistete Zahlungen der Kommunen, die den Charakter von Investitionszuschüssen hatten, jedoch als Kapitalrücklage passiviert wurden, soweit die nicht geförderten Abschreibungen der damit finanzierten Investitionen der Kapitalrücklage entsprechend jährlich entnommen wurden. Auf einen Ansatz geleisteter Investitionszuschüsse kann in der Eröffnungsbilanz nach § 62 Abs. 6 GemHVO verzichtet werden. Ein Verzicht auf den Ansatz von geleisteten Investitionszuschüssen sollte zu keinen Liquiditätsnachteilen führen, da dann keine entsprechenden Abschreibungen erwirtschaftet werden können.

3.3.3. Bewertung von Sondervermögen

3.3.3.1. Stiftungen

3.3.3.1.1. Rechtlich selbständige Stiftungen (rechtsfähige Stiftungen)

Rechtlich selbständige Stiftungen sind rechtsfähige juristische Personen, die selbst Rechtsinhaber der gestifteten Vermögenswerte sind und mindestens ein Organ haben, durch das sie im Rechtsverkehr handeln. Bei dem Vermögen von rechtlich selbständigen Stiftungen handelt es sich weder um Vermögen der Kommune noch um Sondervermögen, sondern um Treuhandvermögen, für das nach § 97 Abs. 1 GemO besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen sind (Hinweis auf § 101 Abs. 2 Satz 2 GemO). Wenn die Kommune Stiftungsverwalterin ist, so handelt sie in Erfüllung dieser Aufgaben im Namen und für Rechnung der Stiftung. Eine Aufnahme in die Bilanz der Kommune erfolgt deshalb nicht, da die Kommune lediglich Stiftungsverwalterin ist.

- Kommune ist Stiftungsgeberin

Tritt die Kommune als Stifterin (die Kommune gewährt an eine Stiftung eine Stiftungsgabe) auf, handelt es sich bei dem Stiftungsbetrag um eine Einlage, die als verloren anzusehen ist.

Der Stiftungsbetrag wird somit nicht aktiviert, sondern ist als außerordentlicher Aufwand in der Ergebnisrechnung auszuweisen.

3.3.3.1.2. Rechtlich unselbständige örtliche Stiftungen (nichtrechtsfähige Stiftungen)

Rechtlich unselbständige Stiftungen haben eine rechtlich unselbständige Vermögensmasse. Die Vermögensmasse ist vom Stifter einer anderen Person zur treuhänderischen Verwaltung übertragen worden.

Bei dem Vermögen von rechtlich unselbständigen Stiftungen handelt es sich um Sondervermögen gemäß § 96 GemO.

§ 96 GemO Sondervermögen

Sondervermögen der Gemeinden sind

- 1. das Gemeindegliedervermögen,**
- 2. das Vermögen der rechtlich unselbständigen örtlichen Stiftungen,**
- 3. das Vermögen der Eigenbetriebe, ...**

**(2) Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 1 und 2 unterliegen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft. Sie sind im Haushalt der Gemeinde ge-
sondert nachzuweisen.**

Kommune ist Stiftungsverwalterin bei einer rechtlich unselbstständigen Stiftung

Die rechtlich unselbständigen Stiftungen der Kommune sind Sondervermögen ohne Sonderrechnung (§ 96 Abs. 2 GemO). Somit sind keine besonderen Haushaltspläne bzw. Sonderrechnungen zu führen.

Die Aktiva und die Passiva sämtlicher rechtlich unselbstständigen Stiftungen sind in der kommunalen Bilanz unter den im Einzelnen zutreffenden Bilanzpositionen anzusetzen. Dabei ist sicherzustellen, dass eine Kennzeichnung als Stiftungsvermögen erfolgt (evtl. Unterposition/Anlagenklasse; mindestens "Davon-Vermerk").

Der „Nettobetrag“ des Stiftungsvermögens (Differenz Aktiva-Passiva) wird auf der Passivseite gemäß § 52 Abs. 4 GemHVO als zweckgebundene Rücklage geführt. Weitere Ausführungen hierzu können auch dem Leitfaden zur Buchführung entnommen werden.

Bewertung des Stiftungsvermögens

Für die Bewertung gelten die Vorschriften des kommunalen Bereichs analog.

3.3.4. Bewertung von Eigenbetrieben

Kontengruppe 12, Bilanzposition 1.3.3

Für die Bewertung von Eigenbetrieben gelten die Ausführungen zur Bewertung von Beteiligungen analog.

3.3.5. Bewertung von Ausleihungen

Bilanzposition: Aktiva: Pos. 1.3.4; Kontengruppe 13

Begriff und Inhalt

Ausleihungen sind ausschließlich finanzielle Forderungen, z. B. Hypotheken, Grund- und Rentenschulden und Darlehen, nicht aber Waren- und Leistungsforderungen.

Im **NKHR** bzw. nach dem Kontenrahmen Baden-Württemberg sind die Ausleihungen der

⇒ Kontenklasse 1 (Finanzvermögen und akt. Rechnungsabgrenzung) als Kontengruppe 13 zugeordnet.

Die Begriffserläuterung kann aus den Zuordnungsvorschriften zum Kontenrahmen Baden-Württemberg entnommen werden.

Genossenschaftsanteile sind Ausleihungen.

Bewertung/Bilanzierung:

Im NKHR sind die Ausleihungen dem Finanzvermögen zugeordnet (§ 52 Abs. 3 Nr. 1.3.4 GemHVO). Mangels Spezialregelung zum Finanzvermögen gelten die allgemeinen Grundsätze.

3.3.6. Wertpapiere

Bilanzposition: Aktiva: Pos. 1.3.5; Kontengruppe 14

Als Wertpapiere werden Urkunden bezeichnet, die Vermögensrechte so verbriefen, dass deren Ausübung an den Besitz des Papiers geknüpft ist. Bsp.: Anteile an zulässigen Investmentfonds, Aktien (soweit nicht den verbundenen Unternehmen oder Beteiligungen zuzuordnen), Bundesschatzbriefe. Werden Kassenmittel in Wertpapieren angelegt, d.h. eine Beteiligungsabsicht besteht nicht, sind diese in der Bilanz auf der Aktivseite gem. § 52 Abs. 3 Nr. 1.3.5 GemHVO im Finanzvermögen auszuweisen und in der Finanzrechnung als haushaltsunwirksame Zahlungsvorgänge zu behandeln (§ 50 Nr. 37 und 38 GemHVO).

Bewertung:

Wertpapiere sind grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen. Hinsichtlich dauerhafter Wertminderungen oder evtl. Zuschreibungen vgl. Kapitel 2.3.7 zur Dauernde Wertminderung.

3.3.7. Forderungen (privat- und öffentlich-rechtliche und aus Transferleistungen)

Bilanzposition: Aktiva: Pos. 1.3.6, 1.3.7; Kontengruppe 15 und 16

3.3.7.1. Grundsätzliches

Die Bewertung von Forderungen richtet sich nach den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen, nach denen insbesondere einzeln und wirklichkeitsgetreu zu bewerten ist (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 und 3 GemHVO, nach Art. 13 Abs. 5 Satz 2 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts auch auf die Bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz entsprechend anzuwenden).

Forderungen (öffentlich-rechtliche sowie privatrechtliche) der Kommune sind grundsätzlich nicht abzuzinsen.

Der kommunale Anteil der Forderungen der Jobcenter außerhalb der Optionskommunen ist nicht als Forderungen zu bilanzieren, da es sich nicht um verbindliche Erstattungsansprüche handelt, sondern lediglich um ungewisse Zahlungseingänge. Solche mittelbare Vorgänge dürfen nicht bilanziert werden.

☞ Praxistipp für die Eröffnungsbilanz:

Zur Ermittlung des Forderungsbestandes wird empfohlen, von den kameralen Kasseneinnahmeresten auszugehen, diese aber vor einer Übernahme in die Eröffnungsbilanz ordnungsgemäß und gewissenhaft auf deren Werthaltigkeit zu prüfen und ggf. zu bereinigen, da diese ansonsten später ergebniswirksam wertberichtigt werden müssen. Darüber hinaus sollte geprüft werden, ob noch werthaltige Forderungen vorhanden sind, die befristet niedergeschlagen worden sind.

3.3.7.2. Wertberichtigung auf Forderungen

Bei einer ordnungsgemäßen wirklichkeitsgetreuen Bewertung dürfen Forderungen nur in der Höhe ausgewiesen werden, in der nach realistischer Betrachtung der Gesamtumstände mit einem Zahlungseingang tatsächlich gerechnet werden kann. Liegen Anhaltspunkte vor, nach denen der Zahlungseingang ungewiss ist oder ganz oder teilweise ein Zahlungsausfall droht, ist der jeweilige Wert der Forderung entsprechend zu bereinigen (sog. Einzelwertberichtigung). Ein darüber hinaus beste-

hendes allgemeines Ausfallrisiko, das einzelnen Ansprüchen nicht zugeordnet werden kann, ist durch eine pauschale Berichtigung eines Forderungsbestands zu berücksichtigen (sog. Pauschalwertberichtigung).

Die Frage der Werthaltigkeit der Forderungen stellt sich nicht nur anlässlich der Aufstellung des Jahresabschlusses, sondern laufend, sobald eine Forderung trotz Fälligkeit nicht beglichen wird. In diesen Fällen hat die Gemeindekasse die ausstehende Zahlung zwangsweise einzuziehen oder ggf. zeitnah eine Verwaltungsentscheidung über das weitere Vorgehen herbeizuführen. Die Gemeindekasse kann von der zwangsweisen Einziehung der Ansprüche nur absehen, wenn zu erkennen ist, dass abhängig vom jeweiligen Sachverhalt eine Aussetzung der Vollziehung eines Abgabenbescheids (§ 80 Abs. 4 VwGO bzw. bei Realsteuern auch § 361 Abs. 2 und Abs. 3 AO) oder eine Stundung, Niederschlagung oder ein Erlass in Betracht kommt (§ 32 i. V. m. § 61 Nr. 12 und 31 GemHVO bzw. bei Kommunalabgaben §§ 222, 227, 261 AO). In diesen Fällen hat sie unverzüglich die Entscheidung der zuständigen Dienststelle herbeizuführen (§ 15 Abs. 2 GemKVO). Diese Entscheidung ist auch für die nachfolgende bilanzielle Behandlung im Jahresabschluss von Belang. Ein zeitnahes Forderungsmanagement durch die Gemeindekasse erleichtert demnach die Jahresabschlussarbeiten.

3.3.7.2.1. Behandlung uneinbringlicher Forderungen

Ansprüche sind uneinbringlich, wenn endgültig feststeht, dass sie nicht mehr durchgesetzt werden können. Dies kann z.B. der Fall sein bei

- Eintritt der Verjährung des Anspruchs,
- Einstellung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners mangels Masse,
- mehrfach erfolgloser Zwangsvollstreckung oder
- Erlass der Forderung aus sachlicher oder persönlicher Unbilligkeit.

In diesen oder ähnlichen Fällen ist die vorgenannte Verwaltungsentscheidung durch Verfügung einer unbefristeten Niederschlagung oder eines Erlasses als entsprechende Buchungsanordnung (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GemKVO) umzusetzen. Dies ist Voraussetzung und Grundlage der Ausbuchung der Ansprüche aus den Debitoren-/ Personenkonten. In Konsequenz werden die betreffenden Ansprüche nicht mehr in der Bilanz des Jahresabschlusses ausgewiesen.

3.3.7.2.2. Einzelwertberichtigung ausfallgefährdeter Forderungen

Eine Forderung, bei der ein Schuldner trotz eingeleitetem Mahnverfahren in Zahlungsverzug ist, gilt grundsätzlich so lange als ausfallgefährdet, bis die Ungewissheit

über den künftigen Zahlungseingang durch die Zahlung oder durch die Erkenntnis beseitigt ist, dass die Forderung nicht mehr durchgesetzt werden kann. Von der Gemeindekasse ist während des Schwebezustands über die zwangsweise Einziehung zu entscheiden. Wird die Weiterverfolgung des fälligen Anspruchs zurückgestellt, ohne auf den Anspruch zu verzichten, entspricht dies einer verwaltungsinternen Niederschlagung, die ebenso förmlich zu verfügen ist (§ 15 Abs. 2 GemKVO). Anders als bei einer uneinbringlichen Forderung ist diese Niederschlagung zeitlich zu befristen, die weitere Zahlungsüberwachung sicherzustellen und der Eintritt der Verjährung zu vermeiden. Zeitlich befristet niedergeschlagene Forderungen sind buchhalterisch zwar auf den Debitoren-/Personenkonto nicht abzuschreiben bzw. auszubuchen, gleichwohl aber für den Bilanzausweis durch eine Einzelwertberichtigung zu bereinigen. Dabei ist jeweils eine Einschätzung über die Höhe des später zu erwartenden Forderungseingangs vorzunehmen. Liegen Anhaltspunkte vor, nach denen nur ein teilweiser Zahlungseingang realistisch erscheint, ist die Differenz zum vollen Anspruch auf einem Wertberichtigungskonto darzustellen (vgl. zu Buchungen im Zusammenhang mit Wertberichtigungen und Einzahlungen auf wertberichtigte Forderungen den Leitfaden zur Buchführung). Befristet niedergeschlagene Forderungen sind zu überwachen; Hilfsmittel dazu kann z.B. eine Niederschlagungsliste sein.

Einzelwertberichtigungen können auch schematisiert werden (z.B. Prozentsatz der Wertberichtigung anhand des Alters von Forderungen).

O. g. Grundsätze gelten auch für Forderungen aufgrund von Abgabenbescheiden, deren Vollziehung im Rechtsbehelfsverfahren ausgesetzt wurde (§ 80 Abs. 4 VwGO bzw. bei Realsteuern § 361 Abs. 2 und 3 AO). Typischerweise können zwei Fälle nach der Begründung der Aussetzung der Vollziehung (AdV) unterschieden werden. Bei einer AdV wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts ist als erwarteter Zahlungsausfall der Betrag anzusetzen, für den die Vollziehung ausgesetzt wurde. Wenn die Vollziehung dagegen wegen einer für den Betroffenen bzw. für den Abgaben- oder Kostenpflichtigen unbilligen, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotenen Härte ausgesetzt wurde, kommt die AdV einer Stundung nahe (vgl. § 222 AO). In diesen Fällen kann auf eine Einzelwertberichtigung der Forderung verzichtet werden, sofern diese nicht aus anderen, o. g. Gründen angezeigt ist.

3.3.7.2.3. Pauschalwertberichtigung ausfallgefährdeter Forderungen

Bei sachgerechter Behandlung der uneinbringlichen und ausfallgefährdeten Forderungen (Ausbuchung bzw. Einzelwertberichtigung) dürfte die Werthaltigkeit des rest-

lichen bilanziellen Forderungsbestands grundsätzlich nicht mehr fraglich oder risikobehaftet sein. Das gilt auch für gestundete Ansprüche (Voraussetzung einer Stundungsentscheidung ist, dass der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint; § 222 AO). Insofern sollten die danach in der Bilanz ausgewiesenen Forderungen weitgehend den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

Gleichwohl kann bei bestimmten Forderungsarten erfahrungsgemäß noch ein allgemeines Ausfallrisiko bestehen, das nicht an einzelnen konkreten Forderungen festgemacht werden kann. Ein solches allgemeines Ausfallrisiko wäre durch eine pauschale Berichtigung eines um einzelwertberichtigte Forderungen bereinigten Forderungsbestands zu berücksichtigen (sog. Pauschalwertberichtigung). Für eine pauschale Wertberichtigung können nur Forderungen mit einem annähernd gleichen allgemeinen Ausfallrisiko zu einem Forderungsbestand zusammengefasst werden. So ist das allgemeine Ausfallrisiko z. B. bei Erstattungsansprüchen im Bereich der Jugend- und Sozialhilfe sicher höher anzunehmen als bei Ansprüchen aus Steuer-, Gebühren- und Beitragsbescheiden. Die Berichtigungsquote kann nach den Erfahrungswerten der Vorjahre, z. B. der letzten drei Jahre, festgelegt werden. Je detaillierter die vorangegangenen (vorrangigen) Einzelwertberichtigungen vorgenommen worden sind, desto geringer wird das allgemeine Ausfallrisiko anzunehmen sein, das ggf. eine Pauschalwertberichtigung begründen kann.

3.3.7.3. Stundungen nach § 28 KAG (land-/forstwirtschaftliche oder kleingärtnerische Nutzung)

Sofern und solange die in § 28 KAG genannten Voraussetzungen vorliegen, sind die Beiträge zinslos zu stunden. Dennoch gilt der erhobene Beitrag als realisiert, d.h. es ist in der Bilanz ein Sonderposten auszuweisen und über die Nutzungsdauer des korrespondierenden Vermögensgegenstandes (Erschließungsbeitrag) bzw. dem durchschnittlichen Abschreibungssatz der Einrichtung (Anschlussbeiträge) aufzulösen.

Die nach § 28 KAG gestundeten Beiträge sind werthaltig, da der Beitrag auf dem Grundstück lastet. D.h. er kann nach Wegfall der Voraussetzungen für die Stundung i.d.R. von der Kommune im Rahmen einer Zwangsvollstreckung realisiert werden. Eine Wertberichtigung/Ausbuchung ist somit nicht zulässig.

Aus Gründen der Transparenz erfolgt jedoch eine Bilanzierung auf einem separaten Forderungskonto. Hierdurch wird auch die Überwachung dieser Beitragsforderungen gewährleistet bzw. erleichtert (bisher erfolgte dies außerhalb des Rechnungswes-

sens).

Hinweis

Im Jahr 1980 hat sich das Innenministerium zur Frage der Darstellung von Stundungen nach § 28 KAG geäußert. Als Ergebnis wurde festgehalten, dass diese wie Niederschlagungen zu behandeln sind. Ziel war die Bereinigung der kameralen Kasseneinnahmereste. Die Behandlung wie eine Niederschlagung hatte zur Folge, dass eine Ausbuchung der Forderung erfolgte (§ 42 Abs. 1 S.2 GemHVO - kameral verbietet den Ausweis als Soll-Einnahme/Forderung).

Da das Schreiben des IM von 1980 sich auf die Behandlung des Sachverhalts im kameralen Rechnungswesen bezieht, steht das oben skizzierte Vorgehen nicht im Widerspruch zu den dort enthaltenen Aussagen sondern spiegelt lediglich die geänderte Betrachtungsweise im NKHR wider.

Im Zuge der Erstellung der Eröffnungsbilanz sind die Forderungen wieder aufzunehmen. Sie sind mit dem Nominalwert auszuweisen.

3.3.8. Liquide Mittel

Bilanzposition: Aktiva: Pos. 1.3.8; Kontengruppe 17

Im **NKHR** werden die liquide Mittel gemäß Kontenrahmen Baden-Württemberg in

1. Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten,
 2. Kassenbestand und
 3. Handvorschüsse
- unterschieden.

Bewertung/Bilanzierung:

Als Teil des Finanzvermögens (NKHR) sind liquide Mittel im NKHR zu ihrem Nennwert (Nennbetrag, Nominalwert) zu bewerten.

3.3.9. Aktive Rechnungsabgrenzung

Bilanzposition: 2.1

Hierunter fallen **Ausgaben** (z.B. vorschüssige Versicherungsprämien, vorschüssige Mieten, vorschüssige Zinsen u.a.), die bereits im abzuschließenden Haushaltsjahre geleistet und gebucht wurden, aber zum Teil oder ganz **künftigen Haushaltsjahren**

wirtschaftlich (Aufwand) zuzurechnen sind.

Zum Bilanzstichtag sind die betreffenden Aufwandskonten durch eine „Aktive Rechnungsabgrenzung“ zu berichtigen.

Weitere Hinweise können den allgemeinen Erläuterungen unter Kapitel 2.2.1. Periodenabgrenzung entnommen werden.

3.3.10. Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse

Bilanzposition: 2.2

§ 40 Abs. 4 Satz 1 GemHVO

Von der Gemeinde geleistete Investitionszuschüsse sollen als Sonderposten in der Bilanz ausgewiesen und entsprechend dem Zuwendungsverhältnis aufgelöst werden.

Unter die geleisteten Investitionszuschüsse fallen folgende Fälle:

- Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen Dritter und für Investitionen der Sondervermögen mit Sonderrechnung (Investitionsförderungsmaßnahmen - § 61 Nr. 22 GemHVO; z.B. Baukostenzuschuss für einen kirchlichen Kindergarten oder einen vereinseigenen Sportplatz und ähnliches),
- Investitionsumlage an Zweckverbände,
- Kapitalzuschüsse an Gesundheitseinrichtungen.

Grundsatz: Eine Investitionsförderungsmaßnahme liegt immer dann vor, wenn eine Maßnahme auch bei Durchführung durch die Kommune eine Investition dargestellt hätte.

Abschreibungsdauer

Die Abschreibung erfolgt über die voraussichtliche Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands (analog einer Eigeninvestition der Kommune). Werden gleichzeitig mehrere Vermögensgegenstände bezuschusst, ist ggf. auch ein durchschnittlicher Abschreibungssatz möglich.

Die Abschreibung erfolgt ggf. gemäß der vereinbarten Laufzeit.

☞ Praxistipp

Nach Ablauf der Nutzungsdauer können die Sonderposten durch eine Abgangsbuchung in der Anlagenbuchhaltung deaktiviert (herausgenommen) werden.

Vereinfachungsregel für die Eröffnungsbilanz

Nach § 62 Abs. 6 GemHVO kann auf den Ansatz früherer geleisteter Investitionszuschüsse in der Eröffnungsbilanz verzichtet werden.

Auf den Ansatz früherer geleisteter Investitionszuschüsse sollte nicht verzichtet werden, wenn

- Investitions- und Tilgungsumlagen an Zweckverbände geleistet wurden (Gebührenkalkulation, Wert beim Zweckverband ohnehin vorhanden),
- die erwirtschafteten Abschreibungen des Sonderpostens für die Tilgung des für den Investitionszuschuss aufgenommenen Kredits verwendet werden (Liquidität).

Die Entscheidung obliegt dem Hauptorgan (Gemeinderat, Kreisrat, ZV-Versammlung; vgl. Stellungnahme der Lenkungsgruppe AG Internet vom 29.10.2010 zu Entscheidungen der Gemeinde beim Übergang auf das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen unter <http://im.baden-wuerttemberg.de>, dort unter: Innovatives Land \ Starke Kommunen \ Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) \ Untergesetzliche Regelungen).

Hintergrundinformation

So genannte „verlorene Zuschüsse“ stellen handelsrechtlich keine aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände dar. Die meisten von den Kommunen als Investitionsförderungsmaßnahmen gewährten Zuschüsse wären daher eigentlich als Aufwand dem Ergebnishaushalt zuzuordnen. Um diese Zuschüsse haushaltsrechtlich aber wie bisher auch den Eigeninvestitionen gleich zu stellen, schreibt § 40 Abs. 4 GemHVO mit der oben geschilderten Vorgehensweise die Bilanzierung im Rahmen einer so genannten „**Bilanzierungshilfe**“ vor. Hierdurch wird gewährleistet, dass die Zuschüsse periodengerecht in den Haushaltsjahren ergebniswirksam werden, in denen mit dem bezuschussten Gut zur kommunalen Aufgabenerfüllung beigetragen wird und es bleibt gewährleistet, dass solche Zuschüsse wie Eigeninvestitionen grundsätzlich kreditfinanzierbar bleiben.

Sonderfälle

- **Pauschale Zuschüsse**, die vom Zuschussnehmer sowohl konsumtiv als auch investiv verwendet werden können, sind grundsätzlich als Aufwand im Ergebnishaushalt zu veranschlagen und zu buchen. Dazu gehört insbesondere der Zuschuss einer Gemeinde an die Teilnehmergemeinschaft im Flurneuordnungsverfahren zur Senkung der Teilnehmerbeiträge.
- **Unwesentliche Zuschüsse** (bspw. laufend wiederkehrende Beträge der Vereinsförderung in jährlich in etwa gleich bleibender Höhe, die Bezuschussung von Anschaffungen beweglicher Vermögensgegenstände unter einer örtlichen Wertgrenze) können zur Vereinfachung als Aufwand im Ergebnishaushalt veranschlagt und verbucht werden. Der Begriff der Wesentlichkeit ist dabei nach örtlichen Gesichtspunkten auszulegen.
- Zuschüsse im Rahmen der kommunalen Wohnbauförderung für den Erwerb von Baugrund durch förderberechtigte Personengruppen (z.B. Bauplatzerwerb durch Familien) werden auf die Bindungsdauer abgeschrieben. Sofern keine Bindungsdauer festgeschrieben ist, längstens auf zehn Jahre. Hierunter fallen auch Reduzierungen beim Grundstückskaufpreis.
- **Investitionsumlagen an Zweckverbände** dienen zur Finanzierung von Investitionen des Zweckverbands. Sie werden daher beim Zweckverband als Sonderposten passiviert und über die Nutzungsdauer der bezuschussten Vermögensgegenstände aufgelöst. Bei der jeweiligen Verbandskommune sind sie mit dem Anteil der jeweiligen Verbandskommune als geleistete Investitionszuschüsse zu aktivieren und analog abzuschreiben.
- **Tilgungsumlagen oder Tilgungszuschüsse an Zweckverbände, Gesundheitseinrichtungen u.a.** können im Ergebnishaushalt, oder als geleistete Investitionszuschüsse mit Sofortabschreibung im laufenden Jahr, oder ratierlicher Auflösung ausgewiesen werden.

4. Passivseite der Bilanz

4.1. Eigenkapital

Bilanzposition: Passivseite Nr. 1

4.1.1. Basiskapital

Bilanzposition: Passivseite Nr. 1.1

Das Basiskapital ist die sich in der Bilanz ergebende Differenz zwischen Vermögen und Abgrenzungsposten der Aktivseite sowie Rücklagen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten der Passivseite (§ 61 Nr. 6 GemHVO).

Beim Basiskapital handelt es sich insoweit um einen rechnerischen Saldo, der im Zuge der Aufstellung der Eröffnungsbilanz erstmalig ermittelt wird. Hierin gehen auch die Kapitalzuschüsse, die nicht aufzulösen sind, auf.

Diese Saldogröße wird in den jeweiligen Jahresabschlüssen fortgeschrieben, z.B. durch die Abdeckung von Fehlbeträgen, (§ 25 GemHVO) oder die Umbuchung aus der Ergebnissrücklage in das Basiskapital (§ 23 Satz 4 GemHVO)

Daneben führen in der Regel Berichtigungen der Eröffnungsbilanz nach § 63 GemHVO zu einer Änderung des Basiskapitals, da der „Gewinn und Verlust“ aus den Berichtigungen mit dem Basiskapital zu verrechnen ist. Die Berichtigungen der Eröffnungsbilanz können nach § 63 Absatz 3 GemHVO letztmals im dritten der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz folgendem Jahresabschluss vorgenommen werden. Nach § 114 Abs. 5 Satz 2 GemO wird die überörtliche Prüfung mit dem Bestätigungsvermerk der Rechtsaufsichtsbehörde abgeschlossen. Insoweit beginnt die Drei-Jahres-Frist erst mit dem Datum des Bestätigungsvermerks.

Beispiel:

Die Gemeinde hat zum 01.01.2013 ihr Haushalts- und Rechnungswesen auf die Kommunale Doppik umgestellt. Von der überörtlichen Prüfung wurde die Eröffnungsbilanz im Verlauf des Jahres 2015 geprüft. Der Prüfungsbericht ging Anfang 2016 bei der Gemeinde ein. Aufgrund erforderlicher Stellungnahmen zu den Feststellungen erging der Bestätigungsvermerk der Rechtsaufsichtsbehörde erst Anfang 2017. Die Gemeinde hat die Möglichkeit die Eröffnungsbilanz letztmals im Rahmen des Jah-

resabschlusses 2019 zu korrigieren. Inwieweit der Jahresabschluss 2016 bereits festgestellt ist, ist bei der Berechnung der Frist ohne Bedeutung, da der Bestätigungsvermerk der Rechtsaufsichtsbehörde nach dem Bilanzstichtag 31.12.2016 erging.

Sofern eine fristgerechte erfolgsneutrale Berichtigung aus **offensichtlichen, objektiven** Gründen nicht möglich gewesen ist, würde die Zielsetzung der Drei-Jahres-Frist ins Leere laufen. Eine nur deshalb erfolgswirksame Korrektur kann u.U. das Jahresergebnis **wesentlich** verfälschen. Insoweit kann in solchen Fällen (fristgerechte Berichtigung war aus offensichtlichen, objektiven Gründen nicht möglich und das Jahresergebnis würde wesentlich verfälscht werden) eine erfolgsneutrale Berichtigung auch nach Ablauf der Frist **ausnahmsweise** erfolgen.

4.1.2. Rücklagen

Bilanzposition: Passiva Nr. 1.2

Rücklagen sind im NKHR Teil des Eigenkapitals der Bilanz. Dieser entspricht nicht der bisherigen Allgemeinen Rücklage in der Kameralistik! Eine Überleitung der kamerateilen allgemeinen Rücklage ins NKHR gibt es nicht.

Rücklagenarten (§ 23 GemHVO):

- **Ergebnisrücklagen**

- **Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses**
(Funktion: Aufnahme von Überschüssen aus dem ordentlichen Ergebnis, Abdeckung von künftigen Fehlbeträgen des ordentlichen Ergebnisses)
- **Rücklagen aus Überschüssen des Sonderergebnisses**
(Funktion: Aufnahme von Überschüssen des Sonderergebnisses, Abdeckung von künftigen Fehlbeträgen des Sonderergebnisses)

Nach § 23 Satz 2 GemHVO können innerhalb der Ergebnisrücklagen Beträge, die von der Gemeinde für bestimmte Zwecke vorgesehen sind, als Davon-

Positionen ausgewiesen werden.

Beispiel: Ansammlung laufender Überschüsse zur späteren Finanzierung von Großinvestitionen, falls die entsprechende Liquidität auch tatsächlich verfügbar ist. Dies gilt jedoch nicht für die Eröffnungsbilanz.

Im Rahmen der Feststellung des Jahresabschlusses können aus den Ergebnisrücklagen Beträge in das Basiskapital umgebucht werden.

- Zweckgebundene Rücklagen

Es können zweckgebundene Rücklagen für rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen („Nettobetrag“ des Stiftungsvermögens (Differenz Aktiva-Passiva)) sowie für unbedeutendes Treuhandvermögen im Sinne von § 97 Abs. 2 GemO gebildet werden. Sogenannte Ansparrücklagen sind in Form von zweckgebundenen Rücklagen nicht mehr zulässig. Diese können als Davon-Positionen unterhalb der Ergebnisrücklagen (s.o.) ausgewiesen werden.

4.1.2.1. Fehlbeträge des ordentlichen Ergebnisses

Bilanzposition: Passiva Nr. 1.3

4.1.2.1.1. Fehlbeträge aus Vorjahren

Bilanzposition: Passiva Nr. 1.3.1

Fehlbeträge aus Vorjahren, deren Ausgleich im Rahmen des Jahresabschlusses nicht möglich war, werden vorgetragen (vgl. Kapitel 4.1.2.1.2 Jahresfehlbetrag).

4.1.2.1.2. Jahresfehlbetrag

Bilanzposition: Passiva Nr. 1.3.2

Fehlbetrag des ordentlichen Ergebnisses ist der Unterschiedsbetrag, um den die ordentlichen Aufwendungen im Ergebnishaushalt oder im Jahresabschluss der Ergebnisrechnung höher sind als die ordentlichen Erträge (vgl. § 61 Ziffer 14 GemHVO) und eine Deckung aus den Ergebnisrücklagen nicht möglich ist (vgl. § 52 Abs. 4 Nr. 1.3.2 GemHVO).

Bzgl. des Fehlbetrages beim Sonderergebnis (außerordentliches Ergebnis) wird auf § 25 Abs. 4 GemHVO verwiesen.

4.2. Sonderposten

Bilanzposition: Passiva Nr. 2

Sonderposten werden in der Bilanz zwischen dem Basiskapital und den Rückstellungen bilanziert. Damit wird verdeutlicht, dass sie weder eindeutig dem „Eigenkapital“ noch dem „Fremdkapital“ zugeordnet werden können.

Sonderposten stellen Deckungsmittel für Investitionen dar, die die Kommunen

- von Dritten ohne Rückzahlungsverpflichtung erhalten haben,
- nach der Brutto-Methode auf der Passivseite der Bilanz (Pos. 2) ausweisen und über die Nutzungsdauer des finanzierten Vermögensgegenstandes ertragswirksam auflösen (§ 40 Abs. 4 GemHVO)

Als Sonderposten wird auch der Wert von Vermögensgegenständen ausgewiesen, die die Kommune im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbs erhalten haben.

Die ertragswirksame Auflösung über die (Rest-)Nutzungsdauer des finanzierten Vermögensgegenstands führt zu einer anteiligen Kompensation der aus der Nutzung des Vermögensgegenstandes resultierenden Abschreibung.

Sonderposten lassen sich in folgende Kategorien unterteilen:

1. objektbezogene Deckungsmittel

Zuweisungen, Zuschüsse, Beiträge, Spenden, die die Kommune für die Beschaffung/Herstellung eines bestimmten Vermögensgegenstandes erhalten haben.

Deckungsmittel, die die Kommune im Rahmen der Kreditfinanzierung erhalten haben, sind aufgrund der bestehenden Rückzahlungsverpflichtung als Verbindlichkeit und nicht als Sonderposten auszuweisen.

Sofern die Kommune sich dazu entscheidet, erhaltene objektbezogene Deckungsmittel nach der Nettomethode von den Anschaffungs- /Herstellungskosten (AHKs) abzusetzen, werden diese entsprechend gemindert. Hierdurch reduziert sich auch die Basis für die Abschreibung. Das Jahresergebnis bleibt unabhängig von der Methode des Ausweises der objektbezogenen Deckungsmittel (Brutto- oder Nettomethode) gleich. Sofern objektbezogene Deckungsmittel die AHKs der Kommune bzw. den Wert des Vermögensgegenstandes übersteigen, ist der übersteigende Betrag als Ertrag zu buchen.

2. einrichtungsbezogene Deckungsmittel

Einrichtungsbezogene Deckungsmittel können keinem bestimmten Vermögensgegenstand zugeordnet werden. Sie dienen der Finanzierung einer öffentlichen Einrichtung in ihrer Gesamtheit.

Hierunter fallen insbesondere Anschlussbeiträge nach dem Kommunalabgabengesetz (KAG) für den Bereich Abwasserbeseitigung/Wasserversorgung. Die auf Basis einer Globalberechnung kalkulierten Beiträge beinhalten die Investitionskosten sämtlicher zur öffentlichen Einrichtung gehörenden Leitungen und Anlagen. Die Anschlussbeiträge finanzieren somit anteilig die gesamte Einrichtung. Da eine Absetzung bei den AHKs nicht möglich ist, ist ein Ausweis als passiver Sonderposten erforderlich. Die Auflösung des Sonderpostens erfolgt entsprechend der durchschnittlichen Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes der Einrichtung.

Der Grundsatz der Einzelbewertung gilt grundsätzlich für Vermögensgegenstände sowie deren korrespondierende objektbezogene Deckungsmittel. Auf einrichtungsbezogene Deckungsmittel ist er nicht anwendbar.

Für objektbezogene Deckungsmittel ist eine Zuordnung zum finanzierten Vermögensgegenstand vorzunehmen. Die Vorgehensweise ist abhängig vom eingesetzten Finanzverfahren.

Dies gilt für Deckungsmittel, die für einzeln aktivierte unbewegliche Vermögensgegenstände gewährt werden (z.B. Grundstücke, Gebäude, Betriebsvorrichtungen). Bei beweglichen Vermögensgegenständen gilt dieser Grundsatz ebenso für Fahrzeuge, Maschinen, technische Anlagen. Bei Betriebs- und Geschäftsausstattungen kann pro Anschaffungsjahr und Anschaffungsvorgang ein zusammengefasster Passivposten mit einer durchschnittlichen Auflösungsdauer angesetzt werden (z.B. Einrichtungsgegenstände, Mobiliar, PCs). Zuschüsse für Feuerwehrfahrzeuge im Rahmen Z-Feu sind demnach aufzuteilen in „Fahrgestell und Aufbau“ und „notwendige feuerwehrtechnische Beladung“. Falls von der Möglichkeit einer Bewertungseinheit Gebrauch gemacht wird (vgl. Kapitel 2.1.1.1.), entfällt naturgemäß eine Aufteilung des Zuschusses.

Diese Zuordnung ist u.a. für folgende Sachverhalte bedeutsam:

- Untergang/Abgang eines bezuschussten Vermögensgegenstandes
- Verkauf eines bezuschussten Vermögensgegenstands
- Abgang einer Straße im Rahmen einer Umstufung (§ 6 FStrG, § 10 StrG)

In diesen Fällen ist im Zuge der periodengerechten Abgrenzung neben dem Vermögensgegenstand auch der korrespondierende Sonderposten zum Zeitpunkt des Verkaufs, Untergangs oder der Übertragung in Abgang zu nehmen.

Darüber hinaus sind Sonderposten in Abgang zu nehmen bzw. zu reduzieren, wenn eine Rückzahlung an den Zuschussgeber erfolgt. Die bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Auflösungen sind hierbei nicht zu korrigieren.

Hinweis:

Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen (z.B. Grundstücke), wird der Sonderposten nicht aufgelöst und bleibt solange in der Bilanz bestehen, wie die Kommune das wirtschaftliche Eigentum am korrespondierenden Vermögensgegenstand hat.

Kapitalzuschüsse sind nicht aufzulösen und gehen im Rahmen der Eröffnungsbilanz im Basiskapital auf. Die Berücksichtigung bei der Verzinsung des Anlagekapitals erfolgt nur im Rahmen der Gebührenkalkulation.

Investive Zuweisungen aus dem Ausgleichstock werden hingegen als Sonderposten passiviert und ertragswirksam aufgelöst.

Erhaltene Förderungen zur Finanzierung von Investitionsfördermaßnahmen können hingegen nicht als Sonderposten passiviert werden, da der Gesetzgeber dies nur im Zusammenhang mit eigenen Investitionen vorsieht (§ 40 Abs. 4 Satz 2 GemHVO) und es sich bei diesen Vorgängen um keine originären Investitionen der Gemeinde handelt, sondern lediglich um eine Bilanzierungshilfe (vgl. Kapitel 3.3.10.). Erhaltene Förderungen sind daher von den aktivierten geleisteten Investitionszuschüssen abzusetzen. Hierdurch wird erreicht, dass die Investitionsfördermaßnahmen lediglich in der Höhe in der Bilanz aktiviert sind, in der diese auch von der Kommune finanziert wurden. Die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage nach § 95 Abs. 1 GemO wird durch diese Vorgehensweise gewährleistet.

4.2.1. Grundsatz

§ 40 Abs. 4 Satz 2 GemHVO

„Empfangene Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge können als Sonderposten in der Bilanz ausgewiesen und entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer aufgelöst werden.“

Investitionszuschüsse und –beiträge werden bilanziert, wenn die Zuwendung dem Grunde und der Höhe nach konkret feststeht (Realisationsprinzip).

Grundsätzlich sind die tatsächlich erhaltenen Investitionsbeiträge und –zuschüsse zu bilanzieren (Brutto- oder Nettomethode)

Vorauszahlungen auf Beiträge und Investitionszuschüsse sowie Einzahlungen aus Ablösevereinbarungen bleiben bis zur möglichen Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes in voller Höhe als Sonderposten stehen und werden dann analog zur Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes aufgelöst.

Praxistipp:

Es wird empfohlen diese Sonderposten auf einem Konto „Sonderposten im Bau“ auszuweisen.

4.2.2. Erfahrungswerte für passive Sonderposten (Abzugskapital, i.d.R. für die Eröffnungsbilanz)

Unter das Abzugskapital fallen Ertragszuschüsse. Hierunter versteht man Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse Dritter, die passiviert und analog der Nutzungsdauer begünstigten Vermögensgegenstände aufgelöst werden. Inhaltlich gehören zum Abzugskapital auch alle Arten öffentlich-rechtlicher Baukostenbeiträge nach Baugesetzbuch (BauGB) und Kommunalabgabengesetz (KAG), Folgekostenbeiträge und Spenden für Investitionen.

Für nachfolgende Bereiche kann das Abzugskapital bis 6 Jahre vor Eröffnungsbilanz – bezogen auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten – nach folgenden Pauschalsätzen entsprechend den durchschnittlichen Fördersätzen nach der jeweiligen Fachförderung (Erfahrungswerte im Sinne von § 62 Abs. 6 GemHVO) ermittelt werden:

Berufliche Schulen	35 %
Feuerwehr	30 %
Grund-, Haupt-, Realschulen	30 %
Gymnasien und Sonderschulen	40 %
Naturschutzgrundstücke	70 %
Turn- und Sporthallen	20 %
Sportplätze	15 %
Straßen, Wege, Plätze (früher GVFG)	75 %
Straßen, Wege, Plätze (Erschließungsbeiträge)	90 %
Theater	40 %.

Bei Straßen, Wege, Plätzen, die weder nach dem GVFG noch durch Erschließungsbeiträge finanziert wurden, können keine Sonderposten pauschal passiviert werden.

4.2.3. Sonderposten für (erhaltene) Investitionszuweisungen

Bilanzposition: Passiva Nr. 2.1, Kontengruppe 21, Kontenart 211

Hierbei handelt es sich um Mittel, die die Kommune für die Finanzierung von Investitionen (Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen) erhalten hat. Anderweitige Zuwendungen (Schlüsselzuweisungen, Bedarfszuweisungen, Zuweisungen für laufende Zwecke) und allgemeine Umlagen, die der laufenden Verwaltungstätigkeit dienen bzw. zur freien Verfügung stehen, sind ergebniswirksam als Ertrag im Zuwendungsjahr im Ergebnishaushalt zu veranschlagen.

4.2.4. Sonderposten für (erhaltene) Investitionsbeiträge

Bilanzposition: Passiva Nr. 2.2, Kontengruppe 21, Kontenart 212

Als Investitionsbeiträge gelten die Anschluss- und Erschließungsbeiträge nach §§ 20 ff. KAG.

4.2.5. Sonstige Sonderposten

Bilanzposition: Passiva Nr. 2.3, Kontengruppe 21, Kontenart 219

Hierzu gehören sämtliche Sonderposten in Zusammenhang mit unentgeltlichem Erwerb einschließlich Geldspenden mit investivem Verwendungszweck, vgl. Kapitel 2.3.4.3.2.

4.3. Rückstellungen

Bilanzposition 3, Kontengruppe 28

4.3.1. Rechtsgrundlagen

§ 90 Abs. 2 GemO
Rückstellungen

(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.

§ 41 GemHVO
Rückstellungen

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

1. die Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen,
2. die Verpflichtungen aus der Erstattung von Unterhaltsvorschüssen,
3. die Stilllegung und Nachsorge von Abfalldeponien,
4. den Ausgleich von ausgleichspflichtigen Gebührenüberschüssen,
5. die Sanierung von Altlasten und
6. drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften und Gewährleistungen.

(2) Weitere Rückstellungen können gebildet werden. Für die Ansammlung der Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen bleibt § 27 Abs. 5 des Gesetzes über den Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg (GKV) unberührt.

(3) Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

4.3.2. Begriffsbestimmung

Rückstellungen sind für Aufwendungen zu bilden, die wirtschaftlich dem abzuschließenden Haushaltsjahr zuzuordnen sind, jedoch hinsichtlich ihrer Höhe und/oder ihrer Fälligkeit ungewiss sind. Mit einer Inanspruchnahme der Kommune muss ernsthaft zu rechnen sein.

Rückstellungen dienen somit der periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen, die erst in künftigen Haushaltsjahren zu Auszahlungen führen.

Es wird zwischen Verbindlichkeiten- und Aufwandsrückstellungen unterschieden. **Verbindlichkeiten**rückstellungen bilden ungewisse Verpflichtungen gegenüber einem Dritten ab. **Aufwands**rückstellungen werden dagegen ausschließlich für Verpflichtungen der bilanzierenden Einheit gegen sich selbst („Innenverpflichtungen“) gebildet, z. B. für im Berichtsjahr unterlassene Instandhaltung, die nachgeholt werden soll.

Rückstellungen, deren Bildung in Vorjahren versäumt worden ist, sind im aktuell abzuschließenden Haushaltsjahr nachzuholen (Ausnahme: Nicht gebildete Wahlrückstellungen aus festgestellten Jahresabschlüssen dürfen nicht nachgeholt werden).

Sofern die versäumte Zuführung zur Rückstellung ursprünglich im ordentlichen Ergebnis darzustellen gewesen wäre, so muss auch die Nachholung im ordentlichen Ergebnis dargestellt werden.

Zur Klarstellung:

Für künftige investive Auszahlungen dürfen keine Rückstellungen gebildet werden; die periodengerechte Zuordnung von Investitionen erfolgt in Form von Abschreibungen.

4.3.3. Bewertungsgrundsätze

§ 91 Abs. 4 GemO:

(4) [...] Rückstellungen [sind] in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist.

- Es gelten auch für Rückstellungen die Grundsätze der Einzelerfassung und Einzelbewertung.
Zulässige Ausnahme: Gruppenbewertung von Rückstellungen gemäß § 37 Abs. 3 GemHVO (Beispiele: Rückstellungen für Bürgschaften aus der Wohnungsbauförderung).
- Sie sind (nach § 44 Abs. 4 GemHVO) in Höhe des Erfüllungsbetrages anzusetzen, d.h. in Höhe desjenigen Betrags, welcher zum Zeitpunkt der künftigen Inanspruchnahme tatsächlich aufzubringen ist (einschließlich eventueller künftiger

Preis- und Kostensteigerungen; Ausnahme: der KVBW hat bei der Berechnung der Rückstellungen für Pensions- und Beihilfeverpflichtungen etwaige künftige Beförderungen und Besoldungsanpassungen nicht einzurechnen).

- Vereinfachung: bei kurz- und mittelfristigen Rückstellungen kann auf die Einbeziehung eventueller Preis- und Kostensteigerungen verzichtet werden, sofern dies dennoch zu sachgerechten Rückstellungshöhen führt.
- Erstattungsbeträge vermindern den Rückstellungsbetrag, wenn deren Eingang gesichert ist.
- Im Rahmen jedes Jahresabschlusses (Inventur) sind die Rückstellungen einzeln auf ihre Angemessenheit/Höhe zu überprüfen (vgl. § 37 Abs. 1 Satz 1 und § 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO).
- Rückstellungen mit einer voraussichtlichen Laufzeit von mehr als fünf Jahren sind abzuzinsen (vgl. § 44 Abs. 4 Satz 2 GemHVO).
- Zinssatz:
 - Entweder die Abzinsungzinssätze gem. § 253 Abs. 2 HGB, die die Deutsche Bundesbank in ihrem Monatsbericht veröffentlicht oder
 - Ein örtlich festgesetzter Zinssatz, der allerdings die oben aufgeführten Abzinsungzinssätze nicht überschreiten darf.

Wenn in den Bereichen Abfall und Altlasten ein Gutachten vorhanden ist, das die Auf- und Abzinsung bereits berücksichtigt, ist der darin aufgeführte Rückstellungsbetrag einschließlich der Zuführungsbeträge anzusetzen. Ansonsten ist jährlich eine separate Abzinsung vorzunehmen.

4.3.4. Pflichtrückstellungen

Kontenarten 281-287

A. Rückstellungen für Altersteilzeit und ähnliche Maßnahmen

Es ist i.d.R. von einer mittelfristigen Rückstellung auszugehen, d.h. es muss nicht abgezinst werden.

Es gibt grundsätzlich zwei Altersteilzeitmodelle; nur beim Blockmodell ist eine Alters-
teilzeitrückstellung zu bilden.

Teilzeitmodell	Blockmodell
Reduzierung der wöchentlichen Arbeitszeit um 50 % für die Dauer des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses	Aufteilung in Beschäftigungsphase und Freizeitphase
Gleichbleibendes Entgelt aus Bezügen und Aufstockungsbetrag	
<p>Empfohlene Methode:</p> <p><u>Keine</u> Rückstellungsbildung</p> <p>Da der Beschäftigte als Vergütung i.d.R. 50 v.H. seines Vollzeitentgeltes und einen Aufstockungsbetrag erhält und sich so Arbeitsleistung und Vergütung periodengerecht gleichwertig gegenüberstehen, sind keine Rückstellungen zu bilden.</p>	<p>Empfohlene Methode:</p> <p>Rückstellungsbildung während der Beschäftigungsphase in <u>zeitanteilig gleichen Raten</u>. Die Raten umfassen sowohl das (nicht ausbezahlte) Entgelt als auch die Aufstockungsbeträge. Erstattungsbeiträge vermindern den Rückstellungsbetrag, wenn deren Eingang gesichert ist (z.B. Förderbescheid, gesetzliche Regelungen wie z.B. bei kommunalisierten Waldarbeitern).</p>

Rückstellungen für ähnliche Maßnahmen

Ähnliche Maßnahmen sind z.B. ein Sabbatjahr und Lebensarbeitskonten. Lebensarbeitszeitkonten (auch Zeitwertkonto, Langzeitkonto oder Wertguthaben genannt) können mit dem Ziel einer längerfristigen bezahlten Freistellung von der Arbeit auf Basis einer Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber eingerichtet werden.

In das Wertguthaben¹⁴ kann der Mitarbeiter Arbeitsentgelt oder monetär bewertete Arbeitszeit einbringen, um damit ggf. seine bezahlte Freistellung zu finanzieren. Sofern eine Vereinbarung über die Verzinsung des Wertguthabens getroffen wurde, ist diese bei der Wertermittlung zu berücksichtigen.

Für das Wertguthaben ist eine Pflichtrückstellung nach § 41 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO in Höhe des angesparten Guthabens zu bilden.

Sofern das Wertguthaben nicht für eine bezahlte Freistellung verwendet wird, hat der

¹⁴ Seit dem 1. Januar 2009 darf ein Wertguthaben gem. § 7d Abs. 1 SGB IV für neu abgeschlossene Vereinbarungen nur in Geld und nicht mehr in Zeit geführt werden. Gem. § 7b Nr. 3 SGB IV kann jegliche Form von Arbeitsentgelt eingebracht werden. Eine Einbringung von Zeit z.B. aus einem nicht abgebauten Gleitzeit- oder Flexikonto oder Urlaubsansprüche, die über den gesetzlichen Mindesturlaub von vier Wochen hinausgehen, ist nur nach Umrechnung in Geld möglich.

Arbeitnehmer einen Anspruch auf Auszahlung des Guthabens.

Nicht dazu gehören Rückstellungen für geleistete Überstunden und nicht genommenen Urlaub.

B. Unterhaltsvorschussrückstellungen

Im Rahmen des Jahresabschlusses sind die Forderungen (§ 5 und § 7 UVG) wert zu berichtigen. Von der verbleibenden Höhe des Forderungsbestandes sind 2/3 der Rückstellung zuzuführen.

Es sind kurzfristige Rückstellungen, d.h. es muss nicht abgezinst werden.

C. Rückstellung für die Stilllegung und Nachsorge von Abfalldeponien

Diese Rückstellung ist zu unterscheiden von der bisherigen gebührenrechtlich geprägten haushaltsrechtlichen Sonderrücklage (§ 20 Abs. 4 Satz 2 GemHVO kame-ral). Ihre Höhe bemisst sich nach dem Erfüllungsbetrag, der sämtliche im Zusammen- hang mit der Rekultivierung verbundenen Ausgaben einschließlich zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen umfasst.

Die Rückstellung wird über die Nutzungsdauer der Deponie in Raten aufgebaut, bis zum Zeitpunkt der Stilllegung der für die Rekultivierung und Nachsorge erforderliche Gesamtbetrag erreicht ist (Ansammlungsrückstellung). Die Verteilung auf die Nut- zungsjahre erfolgt entsprechend der Verfüllung der Deponie. In der Eröffnungsbilanz wird die Rückstellung entsprechend dem Anteil der bisher erfolgten Verfüllung gebil- det.

Diese Rückstellungen sind langfristig, d.h. es sollte i.d.R. abgezinst werden.

D. Gebührenausgleichsrückstellung

Am Ende des Gebührenbemessungszeitraums entstehende **Kostenüberdeckungen** sind in den Gebührenkalkulationen der folgenden fünf Jahre zwingend gebührenmin- dernd zu berücksichtigen. Die Kostenüberdeckung hat damit den Charakter einer Verbindlichkeit gegenüber dem Gebührenzahler und ist daher bilanziell zu berück-

sichtigen.

➤ Beispiel

Eine Überdeckung des Jahres 2014 in Höhe von 100.000 Euro ist zum Bilanzstichtag 31.12.2014 und 31.12.2015 in einer Rückstellung auszuweisen. Die Auflösung der Rückstellung erfolgt dann im Jahr der Inanspruchnahme.

Wenn zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses bereits ein Beschluss des Gemeinderats vorliegt, wonach Unterdeckungen mit Überdeckungen aus Vorjahren verrechnet werden sollen, so vermindert sich die zu bildende Rückstellung entsprechend.

➤ Beispiel

Eine Unterdeckung aus dem Jahr 2013 in Höhe von 70.000 Euro, die mit einer Überdeckung im Jahr 2014 in Höhe von 100.000 Euro nach einem Gemeinderatsbeschluss verrechnet werden soll, führt dazu, dass zum 31.12.2014 in Summe lediglich eine Rückstellung in Höhe von 30.000 Euro auszuweisen ist.

Es sind kurzfristige Rückstellungen, d.h. es muss nicht abgezinst werden

E. Altlastensanierungsrückstellung

Ist die Kommune zur Sanierung von Altlasten verpflichtet, so hat sie dafür Rückstellungen zu bilden. Voraussetzung ist, dass die Altlast zum Bilanzstichtag vorliegt und der Kommune bekannt ist. Unter Altlasten versteht man hierbei eine gefahrenträchtige Verunreinigung des Bodens oder des Grundwassers (Kontamination). Die Rückstellung ist in Höhe des Erfüllungsbetrages zu bilden.

Die Frage der Abzinsung richtet sich nach der Sanierungsdauer.

F. Rückstellung für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften und Gewährleistungen

Die Übernahme einer Bürgschaft/Gewährleistung begründet allein noch keine Rückstellungsbildung. Übernommene Bürgschaften etc. sind lediglich als Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre unterhalb der Bilanz auszuweisen, sofern sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind (§ 42 GemHVO). Sofern eine tatsächliche künftige Inanspruchnahme zu erwarten ist, sind Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Inanspruchnahme zu bilden.

Es sind kurzfristige Rückstellungen, d.h. es muss nicht abgezinst werden.

4.3.5. Wahrrückstellungen

Kontenart 289

Nach § 41 Abs. 2 GemHVO können weitere Rückstellungen - im Sinne der o.g. Begriffsbestimmung - gebildet werden (Wahrrückstellungen). Für die Bildung von Wahrrückstellungen gelten immer § 91 Abs. 4 GemO und § 41 Abs. 1 GemHVO, Wahrrückstellungen dürfen nur für ungewisse Verbindlichkeiten und unbestimmte Aufwendungen gebildet werden.

Neben den Pflichtrückstellungen nach § 41 Abs. 1 GemHVO sind weitere Rückstellungen nach Absatz 2 a.a.O. grundsätzlich zulässig. Abweichend vom Handelsrecht liegt die Beurteilung der Notwendigkeit zur Bildung einer freiwilligen Wahrrückstellung im kommunalen Selbstverwaltungsbereich. In Betracht kommen z.B. Rückstellungen für anhängige Gerichtsverfahren oberhalb einer örtlich festgelegten Wertgrenze.

Bei der Ausübung von Wahrrückstellungen ist der Grundsatz der Bilanzstetigkeit (§ 43 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 2 GemHVO) zu berücksichtigen mit der Folge, dass von der ausgeübten Entscheidung zur Bilanzierung einer Wahrrückstellung in Folgejahren nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden kann.

Verbot der Bildung von Pensionsrückstellungen (einschl. Beihilferückstellungen) in der Bilanz der Kommune:

Pensionsrückstellungen werden zentral beim Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg gebildet (§ 27 Abs. 5 GKV); eine zusätzliche Bildung von Pensionsrückstellungen in der Bilanz der Kommune ist daher nicht zulässig (§ 41 Abs. 2 Satz 2 GemHVO). Pensionsrückstellungen umfassen auch Rückstellungen für Beihilfen an Pensionäre.

Mit Inkrafttreten des Dienstrechtsreformgesetzes zum 01.01.2011 wurde im neuen Landesbeamtenversorgungsgesetz ein Versorgungslastenausgleich eingeführt. Danach werden die Umlagezahlungen an den KVBW für die Kommunen (einmalig) erhöht, die Beamtinnen und Beamte an andere Kommunen in Baden-Württemberg abgeben. Die aufnehmenden Kommunen erhalten in gleicher Höhe entsprechende Beiträge, die die Umlagezahlungen (einmalig) vermindern. Diese Minder- und Mehrbeträge für den Versorgungslastenausgleich im Rahmen der Umlagezahlungen sind als

ordentliche Aufwendungen auszuweisen. Da Rückstellungen für spätere Pensionslasten nach § 41 Abs. 2 Satz 2 GemHVO i.V. m. § 27 Abs. 5 GKV BW ausschließlich vom KVBW für alle Kommunen gebildet werden, sind eigene Rückstellungen nicht zulässig.

Beispielhaft könnten die folgenden Wahrückstellungen gebildet werden:

A. Verbindlichkeitsrückstellungen

a) Finanzausgleichsrückstellungen

Als Grundlage für die Berechnungen der Rückstellungen für den Finanzausgleich sowie der Kreisumlage wird die Steuerkraftsumme der Kommune, basierend auf dem Rechnungsergebnis, des zweitvorangegangenen Jahres (X-2) herangezogen.

Durch die Bildung dieser Umlagerückstellung soll es den Kommunen ermöglicht werden, die voraussichtlichen Auswirkungen des aktuellen Rechnungsergebnisses in zukünftigen Jahren abzubilden.

Sofern FAG-Rückstellungen (inkl. Rückstellungen für die Kreisumlage) gebildet werden stehen hierfür zwei Alternativen zur Verfügung:

A) Rückstellung des gesamten Aufwands aus dem FAG

Hier wird der gesamte Aufwand aus dem FAG für die Umlagezahlungen des Jahres (X+2) zurückgestellt. Die Rückstellung erfolgt für die Zahlungsverpflichtung, die sich wie folgt errechnet:

FAG-Umlage Jahr(X+2)
+ Kreisumlage Jahr(X+2)
(- Schlüsselzuweisung Jahr(X+2))*

D.h. in der (Eröffnungs-)bilanz des Jahres X sind bei Anwendung dieser Alternative auch die FAG-Rückstellungen der Jahre (X-1) und (X-2) enthalten, die in den Jahren X und (X+1) zur Auszahlung kommen.

Der Ansatz ist dann auch stetig weiterzuführen, weil sich ansonsten bei zwischenzeitlichem Verzicht und späterer Wiederaufnahme unter dem Gesichtspunkt Wahlrecht willkürliche Ergebnisbeeinflussungen ergeben würden.

B) Rückstellung zur Abbildung einer „Spitze“

Hier wird eine Rückstellung aufgrund einer außergewöhnlichen Mehreinnahme („Spitze“) im Jahr X für die höhere Umlagezahlung im Jahr X+2 gebildet. Die Kommune hat aufgrund der örtlichen Verhältnisse für sich zu definieren, wann eine „Spitze“ vorliegt. Als Basis könnte für die Berechnung der „Regel“ z.B. die entsprechenden Durchschnittswerte des Zeitraums Jahr (X-1) bis Jahr (X-5) herangezogen werden.

steuerkraftabhängige Umlagen Jahr(X+2) <Gesamtaufwand>
- steuerkraftabhängige Umlagen Jahr(X+2) <Aufwand auf Basis „Regel“>
= Umlagerückstellung „Spitze“ Jahr X

Auch dieser Ansatz ist aus den oben angeführten Gründen stetig weiterzuführen.

In beiden Fällen besteht ein Wahlrecht, ob die FAG Rückstellung gebildet werden soll im Grunde nur zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz.

***Berücksichtigung der Schlüsselzuweisungen**

Sofern überhaupt Schlüsselzuweisungen bei der Bildung der Umlagerückstellungen berücksichtigt werden, hat dies zur Folge, dass in der Haushaltsplanung die Ansätze im Ergebnishaushalt und Finanzhaushalt voneinander abweichen.

b) Steuerrückstellungen

aa) Kommune als Steuerschuldnerin

Bei im Haushalt geführten steuerpflichtigen Unternehmen und Einrichtungen, den sogenannten Betrieben gewerblicher Art, können ungewisse Verpflichtungen aus Steuerschuldverhältnissen bestehen, die als Steuerrückstellungen passiviert werden können. Steuerrückstellungen können für in Folgejahren zu erwartende Steuernachzahlungen gebildet werden. Steuernachzahlungen in Folgejahren können sowohl aus dem Unterschied zwischen den Steuervorauszahlungen und der zu erwartenden endgültigen Steuerschuld für ein Haushaltsjahr als auch aus Nachberechnungen im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung zu erwarten sein.

bb) Kommune als Steuergläubigerin

Für hinreichend konkret zu erwartende einmalige hohe Steuerrückzahlungen

(z.B. Gewerbesteuerrückzahlungen wegen Zerlegungsstreitigkeiten oder Insolvenz) können Rückstellungen gebildet werden.

c) Rückstellungen für ausstehende Rechnungen der Ergebnisrechnung

Sofern für konsumtive Lieferungen und Leistungen der Ergebnisrechnung im abgelaufenen Haushaltsjahr bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses die Rechnungen noch nicht eingegangen sind, können in Höhe der voraussichtlichen Rechnungsbeträge Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Die Rückstellungsbildung kann auf wesentliche ausstehende Rechnungen begrenzt werden.

Für zum Bilanzstichtag ausstehende Rechnungen für Investitionen (fertig gestellte Vermögensgegenstände) der Finanzrechnung erfolgt eine Passivierung als sonstige Verbindlichkeit (siehe Kapitel 4.4.2.6.).

d) Rückstellungen für SGB XII- Leistungen

Nach § 7 des Gesetzes zur Ausführung des SGB XII werden den Stadt- und Landkreisen die nach dem SGB XII ausgezahlten Grundsicherungsleistungen vollständig erstattet, wobei sich die Abrechnung mit dem Land nach den Daten der Finanzrechnung („Kassen-Ist“) richtet. Dies bedeutet auch, dass zunächst die Einzahlungen und nicht die Erträge verrechnet werden. Andererseits resultieren aus den einzelnen Fallbuchhaltungen zum Jahresende zahlreiche offene Einzelorderungen, welche in die Bilanz einfließen. Da diese Beträge nach der Bezahlung dem Land gutgebracht werden müssen, kann bereits zum Bilanzstichtag eine entsprechende Passivierung vorgenommen werden. Eine Rechtsgrundlage dafür bietet § 41 Abs. 2 GemHVO. Der konkrete Rückstellungswert ergibt sich aus der Summe der offenen Forderungen. Sofern auch Wertberichtigungen gebucht sind, mindern diese den Rückstellungsbetrag entsprechend.

B) Aufwandsrückstellungen

a) Instandhaltungsrückstellungen

Die Bildung einer Rückstellung für (unterlassene) Instandhaltung kommt grundsätzlich dann in Betracht, wenn im betreffenden Haushaltsjahr notwendige Instandsetzungs-, Wartungs- oder Inspektionsarbeiten nicht durchgeführt werden

konnten. Die Instandhaltung muss objektiv betrachtet unterlassen worden sein, d.h. entweder gab es einen Planansatz für die Durchführung oder die Maßnahme war zumindest auf einer Planungsliste des betreffenden Haushaltsjahres, weil sie „bautechnisch“ notwendig ist. Die Gründe für die Nichtdurchführung können hierbei vielseitig sein (z.B. Finanz-, Witterungs- oder Terminprobleme), dürfen jedoch die grundsätzliche Notwendigkeit der Maßnahme nicht in Frage stellen.

Die Bildung einer Instandhaltungsrückstellung ist in Anlehnung an § 21 Abs. 2 GemHVO weiterhin nur dann zulässig, wenn die Maßnahme innerhalb der dem Jahr der Bildung nachfolgenden zwei Haushaltsjahre nachgeholt wird. Ebenso muss es sich bei der Instandhaltung um Aufwand (Ergebnishaushalt) handeln, da für unterlassene, investive Maßnahmen die Bildung einer Rückstellung nicht zulässig ist.

Wichtig: Im Jahr der Nachholung der Instandhaltungsmaßnahme muss auf die Einplanung der notwendigen Liquidität in Rahmen des Finanzhaushalts geachtet werden. Hierdurch wird auch dokumentiert, dass die Maßnahme die der Rückstellung zugrunde liegt tatsächlich nachgeholt wird.

b) Rückstellungen für Großreparaturen

Im Kontext der Aufwandsrückstellungen ist die Bildung einer Rückstellung für Großreparaturen nur in Ausnahmefällen denkbar. Rückstellungen für diesen Zweck werden nicht empfohlen.

Eine Rückstellung für Großreparaturen wird im Gegensatz zu anderen Rückstellungen grundsätzlich nicht in einem Betrag gebildet, sondern ratierlich über mehrere Jahre hinweg angesammelt.

Drohverlustrückstellungen im Sinne des § 249 HGB alte Fassung dürfen nicht gebildet werden.

c) anhängige Gerichtsverfahren:

In die Rückstellung sind alle mit einem Prozess (sowohl als Beklagter als auch als Klagender) zusammenhängenden Aufwendungen einzukalkulieren, ggf. einschließlich (anteiligem) Streitwert, sofern es sich hierbei um keine strittigen Verbindlichkeiten handelt (z.B. strittige Baurechnung). Die Rückstellung darf sich dabei nur auf die Kosten der Instanz beziehen, in der der Prozess derzeit ver-

handelt wird. Die Kosten einer höheren Instanz dürfen erst dann in die Rückstellung einkalkuliert werden, wenn diese zum Verfahren herangezogen wird.

Eine Rückstellung kann gebildet werden, wenn eine Streitsache am Bilanzstichtag bereits rechtshängig ist, unabhängig von der eigenen Einschätzung der Erfolgsaussichten.

4.3.6. Veranschlagung

Die Bildung von Rückstellungen löst ergebniswirksamen Aufwand aus, der bei Vorhersehbarkeit im Ergebnishaushalt zu veranschlagen ist. Für den Fall des Eintritts der Fälligkeit der zugrunde liegenden Verbindlichkeit oder Aufwendungen ist die Liquidität sicherzustellen. Künftige Auszahlungen aufgrund von ungewissen Verbindlichkeiten oder Aufwendungen sind in der Planung der Finanzrechnung zu berücksichtigen.

4.3.7. Auflösung und Inanspruchnahme

Rückstellungen werden entweder über die sogenannte Inanspruchnahme oder durch Auflösung abgebaut.

Rückstellungen (Pflicht- und Wahrrückstellungen) dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist (§ 41 Abs. 3 GemHVO). Soweit der Grund für die Rückstellungen entfallen ist, müssen diese auch aufgelöst werden. Der Grund für eine Rückstellung entfällt, wenn absehbar ist, dass aus der ungewissen Verbindlichkeit oder Aufwendung keine Inanspruchnahme mehr droht. Dem Wegfall des Rückstellungsgrunds steht gleich, wenn festgestellt wird, dass der Rückstellungsgrund entgegen den ursprünglichen Annahmen nie bestanden hat. Das Vorliegen eines Auflösungsgrundes muss nachprüfbar dokumentiert werden.

Rückstellungen sind grundsätzlich ergebniswirksam aufzulösen. Anderes gilt, wenn der Wertansatz für Rückstellungen zu berichtigen ist, weil bei der erstmaligen Bewertung in der Eröffnungsbilanz Rückstellungen zu Unrecht oder mit einem zu hohen Wert oder nicht oder mit einem zu geringen Wert angesetzt worden sind (§ 63 Abs. 1 GemHVO). In diesem Fall ist der „Gewinn oder Verlust“ aus der Berichtigung ergebnisneutral mit dem Basiskapital zu verrechnen; die Berichtigungen sind im Anhang der betroffenen Bilanz zu erläutern. Berichtigungen sind jedoch nicht zulässig auf Grund einer nachträglichen Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen

(§ 63 Abs. 2 GemHVO). Analog sind Pensionsrückstellungen, die eine Kommune vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts in ihrer Eröffnungsbilanz ergebnisneutral aufgenommen hat, ergebnisneutral aufzulösen.

Von der Auflösung ist die Inanspruchnahme einer Rückstellung zu unterscheiden. Eine Rückstellung wird in Anspruch genommen, wenn sich die ungewisse Verbindlichkeit oder Aufwendung konkretisiert und Auszahlungen fällig werden. Sofern die Auszahlung dem Betrag der hierfür gebildeten Rückstellung entspricht, ist die Inanspruchnahme ergebnisneutral. Sofern die Auszahlung die hierfür gebildete Rückstellung übersteigt bzw. unterschreitet, entsteht Aufwand bzw. Ertrag. Dieser ist nur dann außerordentlich, wenn er außerhalb der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit anfällt (vgl. § 2 Abs. 2 GemHVO).

4.4. Verbindlichkeiten

Bilanzposition: Passiva 4, Kontengruppen: 22, 23, 24, 25, 26, 27

4.4.1. Definition

Verbindlichkeiten sind die am Abschlussstichtag der Höhe und der Fälligkeit nach feststehenden Verpflichtungen. Grundsätzlich sind sämtliche Verbindlichkeiten zu passivieren, um dem Grundsatz der Vollständigkeit gerecht zu werden. Diese sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.

4.4.2. Verbindlichkeitenarten

Die konkreten Zuordnungen können den Zuordnungsvorschriften zum Kontenplan Baden-Württemberg entnommen werden.

4.4.2.1. Anleihen

Kontengruppe: 22

Anleihen sind langfristige Darlehen unter Inanspruchnahme des öffentlichen Kapitalmarkts.

Anleihen sind zum Nominalbetrag (Rückzahlungsverpflichtung) zu passivieren.

4.4.2.2. Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen

Kontengruppe: 23

Kredite sind nur in Höhe des Rückzahlungsbetrages zu passivieren.

Es ist unzulässig, einen zwar eingeräumten, aber nicht oder nicht in voller Höhe in Anspruch genommenen Kredit als Verbindlichkeit zu passivieren.

Verbindlichkeiten sind auch dann mit dem Rückzahlungsbetrag auszuweisen, wenn der Kommune als Schuldnerin nicht der volle Betrag zugeflossen ist. Der Unterschiedsbetrag (z.B. Disagio) darf entsprechend § 48 Abs. 3 GemHVO als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite ausgewiesen und über die Laufzeit der Verbindlichkeiten oder der Zinsbindung aufwandswirksam aufgelöst werden, da es sich um zinsähnliche Aufwendungen handelt. Alternativ kann der Unterschiedsbetrag auch unmittelbar als ordentlicher Aufwand behandelt werden.

4.4.2.3. Verbindlichkeiten, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen

Kontengruppe: 24

Verbindlichkeiten, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen entstehen in der Regel im Rahmen von sogenannten kreditähnlichen Rechtsgeschäften. Mit solchen Rechtsgeschäften wird üblicherweise ein Vermögensgegenstand wirtschaftlich durch die Kommune erworben. Insoweit ist nicht nur auf der Passivseite eine Verbindlichkeit, die einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleichkommt auszuweisen, sondern auf der Aktivseite auch ein Vermögensgegenstand.

Zu bilanzieren ist die tatsächliche Zahlungsverpflichtung in der Höhe die dem Erwerb des Vermögensgegenstandes entspricht, welcher über das kreditähnliche Rechtsgeschäfts finanziert und erworben wird (Tilgungsanteil). Durch die in der Regel jährlichen Zahlungen wird dieser Tilgungsanteil zurückgeführt. Üblicherweise übersteigt die jährliche Rate den reinen Tilgungsanteil. Der übersteigende Anteil stellt Finanzaufwand dar und ist insoweit als ordentlicher Aufwand und als ordentliche Auszahlung abzubilden.

Bei der Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditauf-

nahme gleichkommt, ist § 87 Abs. 5 GemO anzuwenden; danach kann die Genehmigung der Rechtaufsichtsbehörde erforderlich sein.

↳ Beispiele

- Leasing, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat (vgl. Anlage 6)
- Leibrente
- Ratenkauf

Falls eine Gemeinde als Erbbaurechtsnehmer eine Verpflichtung zur Zahlung eines Erbbauzinses eingeht, stellt dies ein kreditähnliches Rechtsgeschäft dar, das grundsätzlich einer Genehmigung bedarf, soweit die Wertgrenzen im Freigrenzenerlass überschritten werden. Diese Verpflichtungen sind jedoch **nicht** als Verbindlichkeiten zu passivieren, da es sich um ein „schwebendes Rechtsgeschäft“ handelt, das „Zugum-Zug“ abgewickelt wird und diese nicht bilanziert werden dürfen (vgl. BFH-Urteil vom 20.01.1983 (Az. IV R 158/80), zuletzt bestätigt durch BFH-Urteil vom 06.11.2008 (Az. IV R 79/06)).

4.4.2.4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Kontengruppe: 25

Hierzu zählen die Verpflichtungen aus gegenseitigen Verträgen, die von der Gegenseite erfüllt sind, aber von der bilanzierenden Kommune noch nicht, d.h. z.B. die Rechnung von der Kommune noch nicht bezahlt ist. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Kommune ein Zahlungsziel ausschöpft.

Als vertragliche Vereinbarungen kommen insbesondere Kauf- und Werkverträge sowie Dienstleistungsverträge in Betracht.

Forderungen an Dienstleister oder Lieferanten dürfen auf Grund des Saldierungsverbots nicht mit Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen verrechnet werden.

Die Kommune setzt den ausstehenden Rechnungsbetrag einschließlich Umsatzsteuer als Verbindlichkeit an. Es gilt also das Bruttoprinzip.

Die Lieferantenverbindlichkeit ist grundsätzlich mit dem Rechnungsbetrag einzubuchen. Bei Inanspruchnahme des Skontos mindern sich die Verbindlichkeit und die

Anschaffungskosten der bezogenen Vermögensgegenstände. Sofern von vornherein feststeht, dass unter Skontoabzug gezahlt wird, kann die Verbindlichkeit schon mit dem Nettobetrag eingebucht werden.

4.4.2.5. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

Kontengruppe: 26

Transferaufwendungen sind Aufwendungen ohne unmittelbar damit zusammenhängende Gegenleistung (§ 61 Nr. 40 GemHVO). Transferleistungen sind z.B. Leistungen im sozialen Bereich. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen werden dann bilanziert, wenn die Kommune ihre rechtliche Verpflichtung zur Zahlung noch nicht erfüllt hat.

4.4.2.6. Sonstige Verbindlichkeiten

Kontengruppe: 27

Unter Sonstige Verbindlichkeiten versteht man einen Sammel- und Auffangposten.

Zu den sonstigen Verbindlichkeiten gehören auch die antizipativen Abgrenzungen, soweit sie nicht schon einer spezielleren Verbindlichkeitsposition zugeordnet worden sind. Dabei handelt es sich um Leistungen auf vertraglicher oder gesetzlicher Basis, bei denen der Aufwand vor und die zugehörige Auszahlung nach dem Jahresabschlussstichtag liegt.

Die Verbindlichkeiten sind in Höhe der tatsächlichen Zahlungsverpflichtung zu bilanzieren.

Sachleistungsverbindlichkeiten sind mit dem Betrag anzusetzen, der erforderlich wäre, um die Sachleistung in Geldzahlung abzulösen.

Abgrenzung von Auszahlungen für Investitionen (nachträgliche Schlussrechnungen für Investitionen)

Nach § 95 Abs. 1 Satz 3 GemO hat der Jahresabschluss (hier Bilanz) u. a. sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden zu enthalten und nach § 40 Abs. 1 GemHVO sind in der Bilanz u. a. das Sachvermögen und die Verbindlichkeiten vollständig auszuweisen. Aus diesen Regelungen ergibt sich, dass alle Vermögensgegenstände, die

der Kommune zuzurechnen sind, weil sie das wirtschaftliche Eigentum an ihnen erworben hat, bilanziert werden müssen. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Zahlungsvorgang zum Erwerb des Vermögensgegenstandes bereits stattgefunden hat oder noch nicht.

Bei umfangreichen und langfristigen Investitionsmaßnahmen wird oftmals dergestalt vorgegangen, dass während der Herstellungsphase des Vermögensgegenstandes Abschlagszahlungen fällig werden und mit der Schlussrechnung erst nach Fertigstellung endgültig abgerechnet wird. Der Anschaffungs- und Herstellungsvorgang ist mit der Erbringung aller Lieferungen und Leistungen bis zur Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand abgeschlossen. In der Regel wird ab diesem Zeitpunkt auch abgeschrieben. Da die Leistung erbracht wurde, liegen keine nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten vor, sondern nur eine nachträgliche Abrechnung.

Bei derartigen Investitionsmaßnahmen bei denen nach dem Zeitpunkt der Fertigstellung (im abzuschließenden Jahr) zum 31.12. noch Schlussrechnungen (zur endgültigen Abrechnung der Investitionsmaßnahme) ausstehen, sind noch ausstehende Rechnungen in wesentlichen Umfange zum Bilanzstichtag zu schätzen, als Anschaffungs- und Herstellungskosten (auf einer Anlage oder Anlage im Bau) zu aktivieren und als sonstige Verbindlichkeiten zu passivieren.

Unwesentliche Beträge können dagegen als nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Rechnungseingang aktiviert werden. Die Abschreibung dieser Beträge erfolgt dann über die zu diesem Zeitpunkt noch gegebene Restnutzungsdauer.

Hinweise

- Diese Regelung gilt nicht für ausstehende Schlussrechnungen für Aufwendungen, die nicht aktiviert werden können. Hierfür kann eine Wahlrückstellung für ausstehende Rechnungen der Ergebnisrechnung gebildet werden (siehe Kapitel 4.3.5)
- Als Zeitpunkt der Aktivierung eines Vermögensgegenstandes und damit der Beginn der Abschreibung gilt das Datum, ab dem der Vermögensgegenstand bestimmungsgemäß genutzt werden kann. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Inbe-

triebnahme kommt es nicht an. Zu diesem Zeitpunkt hat auch die Abrechnung einer Anlage im Bau (AiB) an eine Anlage zu erfolgen.

4.5. Passive Rechnungsabgrenzung

Kontengruppe: 29

Hierunter fallen **Einnahmen** (z.B. im Voraus erhaltene Miete, Pacht, Zinsen u.a.), die bereits im abzuschließenden Haushaltsjahr zugeflossen sind, aber zum Teil oder ganz künftigen **Haushaltsjahren wirtschaftlich** zuzurechnen sind. Bei (nahezu) jährlich gleich bleibenden Beträgen kann von einer Abgrenzung abgesehen werden. Zum Bilanzstichtag sind die betreffenden Ertragskonten durch eine „Passive Rechnungsabgrenzung“ zu berichtigen.

Rechnungsabgrenzungsposten sind **nicht** zu verzinsen.

Weitere Hinweise können den allgemeinen Erläuterungen unter Kapitel 2.2.1.1 Periodenabgrenzung entnommen werden.

☞ Beispiele

- Grabnutzungsgebühren
- Geldspenden mit Verwendungszweck, die noch nicht verwendet wurden, sofern kein Sonderposten gebildet wurde.
- Pauschalen nach dem Flüchtlingsaufnahmegesetz

Grabnutzungsgebühren

In der Regel bestehen bei den Kommunen verschiedene Grabarten, deren Liegedauern differieren (z. B. Reihengrab / Wahlgrab).

Für den laufenden Betrieb wird empfohlen, pro Grabart und entsprechender Liegedauer eine separate Berechnung des jährlichen Rechnungsabgrenzungspostens anhand der Erträge (Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip) durchzuführen (eventuell über eine Nebenrechnung). Die Buchung kann anschließend in Summe vorgenommen werden.

Sollten für die Vergangenheit die Soll- Einnahmen nicht vorliegen, kann für die Eröffnungsbilanz zur Vereinfachung auf einen jährlichen Durchschnittswert der gesamten Grabnutzungsgebühren zurückgegriffen werden (zum Beispiel die jährliche gel-

tende Grabnutzungsgebühr (gemäß der zum Entstehungszeitpunkt gültigen Satzung) multipliziert mit den Fallzahlen). Auch für die Ermittlung der Restnutzungsdauer kann mit einem Durchschnittswert gerechnet werden.

Analog kann mit Grabpflegeverträgen verfahren werden. Bei Bestattungsvorsorgeverträgen bezieht sich die analoge Verfahrensweise lediglich auf die Ermittlung der Erträge.

Beispiele zur Abgrenzung von Grabnutzungsgebühren sind in Anlage 7 aufgeführt.

5. Ableitung der Bilanzpositionen aus dem kameralen Rechnungswesen

In der kameralen Haushaltswirtschaft werden Instrumente und Verfahrensweisen genutzt, die letztmalig in der Jahresrechnung für das Haushaltsjahr, das vor der Umstellung auf das neue Haushaltsrecht auf doppischer Grundlage mit einer entsprechenden Eröffnungsbilanz liegt, Anwendung finden. Die Ergebnisse daraus müssen, soweit sie in die Jahre nach der Eröffnungsbilanz hineinwirken, in die im neuen Haushaltsrecht vorhandenen Komponenten Ergebnishaushalt/Ergebnisrechnung, bzw. Finanzhaushalt/ Finanzrechnung und insbesondere die Bilanz übergeleitet werden.

Der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz bei der Umstellung auf das neue Haushaltsrecht hat eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden (bzw. der sonstigen Verbindlichkeiten) nach Art, Menge und Wert unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur voranzugehen. Ein erheblicher Teil dieser aktiven und passiven Bilanzpositionen kann unmittelbar aus der Haushaltsrechnung für das letzte kameral geführte Haushaltsjahr übernommen bzw. sollte mit den dort in der Haushaltsrechnung ausgewiesenen Ergebnissen, insbesondere den Resten, abgeglichen werden.

EDV-technisch werden z.B. die offenen Posten (Kreditoren, Debitoren) maschinell aus dem letzten kameralen Rechnungsabschluss in die Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage überführt. Dabei werden die Werte der Haushaltsstellen auf die entsprechenden Produkte und Konten überführt. Zum Produktivstart eines doppischen Rechnungswesens am 1. Januar braucht noch keine komplette Eröffnungsbilanz vorliegen; es werden nur diejenigen Bestandteile benötigt, die für das Tagesgeschäft von Beginn an unabdingbar sind (z.B. Bankkonten und offene Posten auf den Personenkonten). Die weiteren Werte, die aus der letzten kameralen Jahresrechnung für die Eröffnungsbilanz im doppischen Haushalts- und Rechnungswesen zu überführen sind, können und werden erst im Zusammenhang mit der Aufstellung der Jahresrechnung für das letzte kameral Rechnungsjahr übernommen.

Die nachfolgenden Ausführungen orientieren sich an der Einteilung der kameralen Sachbücher und beschreiben die sich insbesondere aus der Reste-Spalte der 4-Spalten-Kameralistik abzuleitenden Rechnungsinhalte bzw. Sachverhalte, die für eine Übernahme in die Eröffnungsbilanz bzw. den ersten neuen Ergebnishaushalt und den Finanzhaushalt des ersten Haushaltsjahres auf doppischer Grundlage in Be-

tracht kommen.

Die in der Eröffnungsbilanz anzusprechenden Bilanzpositionen (vgl. auch § 52 GemHVO) sind dem Kontenplan zu entnehmen. Als Gegenkonto ist immer das Eröffnungsbilanzkonto auszuwählen. Es wird empfohlen mehrere Eröffnungsbilanzkonten zu nutzen, um die einzelnen Einbuchungsvorgänge transparent zu halten. So könnte man differenzieren zwischen

- manuellen Eröffnungsbilanz-Buchungen
- Buchungen aus der maschinellen/manuellen Übernahme von offenen Posten aus der Debitor- und Kreditorbuchhaltung (Kassenreste)
- Buchungen aus der Übernahme von Anlagenwerten.

5.1. Überleitungen aus dem Verwaltungshaushalt

5.1.1. Kasseneinnahmereste

Bei den kameralen Einnahmen wird der Unterschied zwischen den Soll-Einnahmen und den Ist-Einnahmen in der Jahresrechnung der Kommune als Kasseneinnahmerest bezeichnet (§ 46 Nr. 17, 16, 22 GemHVO kameral). Es handelt sich um fällige („zum Soll gestellte“), aber bis zum Abschlusstag noch nicht bezahlte oder darüber hinaus gestundete Einnahmen. Sie werden – zusammen mit noch nicht ausgeglichenen Kassenresten aus Vorjahren – als neue Reste in den Sachbüchern und in der Haushaltsrechnung vorgetragen (Anlage 16 VwV Gliederung und Gruppierung). Beim Wechsel vom letzten kameralen Haushaltsjahr in das erste Haushaltsjahr auf doppischer Grundlage mit einer Eröffnungsbilanz sind bei der Übernahme von Kasseneinnahmeresten folgende Konstellationen zu unterscheiden:

5.1.1.1. Soll > Ist

Dieser Sachverhalt entsteht z.B. dadurch, dass zum Soll gestellte Einnahmen noch nicht eingegangen sind oder Rückbuchungen im Rahmen von Einzugsermächtigungen erfolgen mussten.

- Eröffnungsbilanz:

Die Kasseneinnahmereste sind als Forderungen anzusetzen.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da mögliche Erträge wirtschaftlich dem letzten kameralen Haushaltsjahr zuzurechnen sind. Die Ergebnisrechnung wird dann berührt, wenn der Debitor infolge Niederschlagung der Forderung oder eines Erlasses der Forderung ausgebucht wird.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn z.B. ausstehende Einzahlungen im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag eingehen. Sind die Einzahlungen von größerer wirtschaftlicher Bedeutung, ist dies ggf. in einem Nachtragsplan zu berücksichtigen.

5.1.1.2. Soll < Ist

Dieser Sachverhalt kann ausnahmsweise durch eine Überzahlung oder durch eine Absetzung bei der Sollstellung entstehen.

- Eröffnungsbilanz:

Im Rahmen der letzten kameralen Jahresrechnung wäre zu klären, ob auf die eingegangenen Einzahlungen ein Anspruch besteht und keine entsprechende Sollstellung besteht (was dann nachzuholen wäre) und ggf., ob die Einzahlungen auf einer anderen Haushaltsstelle zu verbuchen sind. Sofern dies zu verneinen ist bzw. nicht geklärt werden kann, sind derartige Einzahlungen als sonstige Verbindlichkeiten anzusetzen.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn Rückzahlungen im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag zu leisten sind. Sind die Auszahlungen von größerer wirtschaftlicher Bedeutung, ist dies ggf. in einem Nachtragsplan zu berücksichtigen.

5.1.1.3. Empfehlung zum Umgang mit Kassenresten

Im Laufe des letzten kameralen Wirtschaftsjahres bzw. der letzten kameralen Jahresrechnung sollten alle Reste einzeln überprüft und ggf. bereinigt werden (durch Niederschlagung, Erlass). Damit wird die Übernahme in das doppische Haushalts- und Rechnungswesen vereinfacht.

Es wird empfohlen am Ende des letzten kameralen Jahres sämtliche Kleinbeträge entsprechend der örtlichen Regelungen auszubuchen.

5.1.2. Haushaltseinnahmereste

Im Verwaltungshaushalt dürfen keine Haushaltseinnahmereste gebildet werden (§ 41 Abs. 2 GemHVO kameral). Eine Werteübernahme in die Eröffnungsbilanz erübrigt sich.

5.1.3. Kassenausgabereste

Kassenausgabereste sind die Beträge, um die die Soll-Ausgaben höher sind als die Ist-Ausgaben (§ 46 Nr. 17, 15, 21 GemHVO kameral). Es handelt sich um fällige („zum Soll gestellte“), aber bis zum Abschlusstag noch nicht ausgeführte oder darüber hinaus gestundete Auszahlungen. Sie werden – zusammen mit noch nicht ausgeglichenen Kassenresten aus Vorjahren – als neue Reste in den Sachbüchern und in der Haushaltsrechnung vorgetragen (Anlage 16 VwV Gliederung und Gruppierung). Beim Wechsel vom letzten kameralen Haushaltsjahr in das erste Haushaltsjahr auf doppischer Grundlage mit einer Eröffnungsbilanz sind bei der Übernahme von Kassenausgaberesten folgende Konstellationen zu unterscheiden:

5.1.3.1. Soll > Ist

Dieser Sachverhalt entsteht z.B. dadurch, dass Auszahlungsanordnungen noch nicht ausgeführt sind oder Rückbuchungen eines ausgezahlten Betrages vorgenommen werden mussten.

- Eröffnungsbilanz:

Die Kassenausgabereste sind als Verbindlichkeiten anzusetzen.

- Ergebnishaushalt:

Diese wird nicht berührt, da die Aufwendungen wirtschaftlich dem letzten kameralen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn Auszahlungen im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag zu leisten sind. Dies ist ggf. in einem Nachtragsplan zu berücksichtigen.

5.1.3.2. Soll < Ist

Dieser Sachverhalt kann ausnahmsweise durch eine (nicht angeordnete, versehentlich-

che) Überzahlung oder durch eine Absetzung bei der Sollstellung entstehen.

- Eröffnungsbilanz:

Im Rahmen der letzten kameralen Jahresrechnung wäre zu klären, ob die Auszahlung zu Recht vorgenommen wurde bzw. ob sie auf einer anderen Haushaltsstelle zu verbuchen ist. Sofern dies zu verneinen ist bzw. nicht geklärt werden kann, sind derartige Überzahlungen als sonstige Forderungen anzusetzen.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn Überzahlungen im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag an die Kommune erstattet werden. Dies ist ggf. in einem Nachtragsplan zu berücksichtigen.

5.1.4. Haushaltsausgabereste

Nicht ausgeschöpfte Ausgabeansätze des Verwaltungshaushalts können im kameralen Haushaltrecht gem. § 19 GemHVO kameral in das folgende Haushaltsjahr durch die Bildung von Haushaltsausgaberesten übertragen werden. Sie beeinflussen dann das Ergebnis der (letzten) kameralen Haushaltsrechnung und werden im Sachbuch bzw. in der Haushaltsrechnung in der Spalte Neue Reste zum Übertrag in das Folgejahr vorgesehen. Die Bildung von Haushaltsausgaberesten im Verwaltungshaushalt beruht auf unterschiedlichen Sachverhalten. Diese können sein:

5.1.4.1. Leistung an die Kommune erbracht / Rechnung liegt vor / Zahlungstermin im Folgejahr

Die Leistung oder Lieferung ist im letzten kameralen Haushaltsjahr erfolgt, jedoch liegt nach der Rechnung der Zahlungstermin im folgenden Haushaltsjahr, also im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag. Im kameralen Haushaltrecht läge eine sog. Verpflichtungsreserve vor, die Übertragung durch Bildung eines sog. Haushaltsausgaberestes wäre Geschäft der laufenden Verwaltung. Der Sachverhalt ist wie folgt überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

Die noch offenen Zahlungen sind als Verbindlichkeiten anzusetzen.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da die entstandenen Aufwendungen wirtschaftlich dem letzten kameralen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn Rechnung im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag beglichen wird. Dies ist ggf. in einem Nachtragsplan zu berücksichtigen.

5.1.4.2. Leistung an die Kommune erbracht/ Rechnung liegt noch nicht vor

Die Leistung oder Lieferung ist im letzten kameralen Haushaltsjahr erfolgt, jedoch liegt am Jahresende noch keine Rechnung darüber vor. Im kameralen Haushaltsrecht läge eine sog. Verpflichtungsreserve vor, die Übertragung durch Bildung eines sog. Haushaltsausgaberesstes wäre Geschäft der laufenden Verwaltung. Der Sachverhalt ist wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

Die Höhe der ausstehenden Leistung steht nicht fest, aus diesem Grund müsste eine Rückstellung gebildet werden. § 41 Abs. 1 GemHVO lässt die Bildung einer Rückstellung für diesen Zweck jedoch nicht zu.¹⁵

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da die entstandenen Aufwendungen wirtschaftlich dem letzten kameralen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn Rechnung im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag beglichen wird. Dies ist ggf. in einem Nachtragsplan zu berücksichtigen.

5.1.4.3. Rechtliche Verpflichtung eingegangen (Auftrag erteilt) /Leistung noch nicht erbracht

Im letzten kameralen Haushaltsjahr wurde ein Auftrag an Dritte erteilt, der jedoch bis zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht durch eine Leistung oder Lieferung des Dritten erfüllt wurde. Eine Zahlungsverpflichtung ist bisher nicht entstanden. Im kameralen Haushaltsrecht läge auch hier eine sog. Verpflichtungsreserve vor, die

¹⁵ Ob ggf. eine Rückstellung nach § 41 Abs. 2 GemHVO in Frage kommt, ist entsprechend in Kapitel 4.3.5 zu klären.

Übertragung durch Bildung eines sog. Haushaltsausgaberestes wäre Geschäft der laufenden Verwaltung. Der Sachverhalt ist wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

Nicht betroffen; es ist keine Bilanzposition aufzunehmen.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag die Aufwendungen aus dem erteilten Auftrag entstehen und damit auch die Ergebnisrechnung belastet wird.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag Zahlungen zu leisten sind.

Problematik – Empfehlung:

Da mit einer Bildung von Haushaltsausgaberesten im letzten kameralen Haushaltsjahr sowohl das Ergebnis des Verwaltungshaushalts dieses Haushaltsjahrs belastet wird und unabhängig davon auch der Ergebnishaushalt bzw. die Ergebnisrechnung nach der Umstellung auf das doppische Haushalts- und Rechnungswesen zwangsläufig belastet wird, sollten insoweit im letzten kameralen Haushaltsjahr keine Haushaltsausgabereste mehr gebildet werden, sondern die „Nachwirkungen“ im Ergebnis- und Finanzhaushalt ggf. durch einen Nachtragshaushalt berücksichtigt werden. Ermächtigungsübertragungen können vorgenommen werden.

5.1.4.4. Nicht ausgeschöpfte kamerale Ausgabeermächtigungen

Sofern ein im kameralen Haushaltsplan enthaltener Ansatz im letzten kameralen Haushaltsjahr nicht oder nicht in voller Höhe in Anspruch genommen und nicht einmal entsprechende Ausgabeverpflichtungen eingegangen wurde, liegt eine sog. Verfügungsreserve vor, bezüglich deren Übertragung im kameralen Haushaltsrecht frei entschieden werden könnte. Es wird empfohlen, keine Haushaltsausgabereste zu bilden, sondern bei Bedarf neue Ansätze im ersten doppischen Haushalt zu bilden. Sofern jedoch Haushaltsausgabereste gebildet werden, bietet sich folgende Überleitung in das neue Haushaltsrecht an:

Eröffnungsbilanz:

Wird nicht berührt, eine Verbindlichkeit ist nicht anzusetzen.

Ergebnishaushalt:

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag diese Ermächtigungen in Anspruch genommen werden sollen und dann daraus Aufwendungen entstehen werden. Er wäre im Rahmen eines Nachtragshaushaltsplanes ggf. anzupassen.

Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag Aufwendung entstehen und Auszahlungen zu leisten sind. Er wäre dann ggf. im Rahmen eines Nachtragshaushaltsplanes anzupassen.

5.1.5. Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten

Einnahme / Ausgabe ist bereits im "kameralen" Jahr erfolgt, der Aufwand / Ertrag fällt jedoch ins Folgejahr. Bei (nahezu) jährlich gleich bleibenden oder geringfügigen Beträgen kann von einer Abgrenzung abgesehen werden.

5.1.6. Zuführungen zwischen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt

Eine unmittelbare Übertragung in die Bilanzpositionen der Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage findet nicht statt. In der Eröffnungsbilanz gehen die Vorjahresergebnisse mittelbar im Eigenkapital auf.

5.2. Überleitungen aus dem Vermögenshaushalt

5.2.1. Kassenreste

Zur Behandlung von Kassenresten im Vermögenshaushalt wird auf Kapitel 5.1.1. und Kapitel 5.1.3. verwiesen.

5.2.2. Haushaltseinnahmereste

Nach § 41 Abs. 2 GemHVO kameral dürfen im kameralen Haushaltsrecht für Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen (Einnahmemittel nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO kameral) und für Einnahmen aus der Aufnahme von Krediten Haushaltseinnahmereste gebildet werden, soweit der Eingang aus der Einnahme im folgenden Jahr gesichert ist. Sie bewirken, dass durch die buchmäßige Antizipation dieser Einnahmen mit der Bildung von Haushaltsresten das Ergebnis des aktuellen Haushaltsjahres zu Lasten des Folgejahres verbessert wird.

5.2.2.1. Haushaltseinnahmereste für Kreditaufnahmen

Die Kreditermächtigung gemäß § 87 Abs. 3 GemO dient zur Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen. **Eine nicht ausgeschöpfte Kreditermächtigung gilt auch weiter, wenn Haushaltseinnahmereste für Kredite im letzten kameralen Haushaltsjahr nicht gebildet worden sind.** Auf die Eröffnungsbilanz hat dies keine Auswirkungen, da entsprechende Kredite noch nicht aufgenommen worden sind. Die Inanspruchnahme der nicht ausgeschöpften Kreditermächtigung wäre im Finanzhaushalt des Folgejahres zu berücksichtigen.

Die Bildung von Haushaltseinnahmeresten für Kreditaufnahmen kennt das neue Haushaltsrecht nicht mehr.

Empfehlung:

Haushaltseinnahmereste aus einer nicht ausgeschöpften Kreditermächtigung sollten in der letzten kameralen Jahresrechnung **nicht** mehr gebildet werden.

5.2.2.2. Haushaltseinnahmereste für Zuweisungen und Zuschüsse für investive Maßnahmen

Die Bildung von Haushaltseinnahmeresten für Investitionsfördermittel kennt das neue Haushaltsrecht nicht mehr. Haushaltseinnahmereste für Investitionszuwendungen sollten in der letzten kameralen Jahresrechnung nur noch dann gebildet werden,

wenn für die entsprechenden Investitionsausgaben Haushaltsausgabereste gebildet werden.

Es wird jedoch empfohlen, in der letzten kameralen Jahresrechnung vollständig auf die Bildung von Haushaltsresten zu verzichten.

5.2.3. Haushaltsausgabereste

Die Bildung von Haushaltsausgaberesten im Vermögenshaushalt beruht wie im Verwaltungshaushalt auf unterschiedlichen Sachverhalten (s.o. Kapitel 5.1.4.). § 21 Abs. 1 GemHVO sieht auch im neuen Haushaltsrecht die Übertragbarkeit von Ansätzen von Auszahlungen für Investitionen vor.

5.2.3.1. Vermögensgegenstand erhalten / Rechnung liegt vor / Zahlungstermin im Folgejahr

Wenn im letzten kameralen Haushaltsjahr eine Sollstellung gebucht wird und dies zu einem Kassenausgabereist führt, wird diese Ausnahme vom kameralen Fälligkeitsprinzip von der Prüfung nicht beanstandet.

Ansonsten wäre der Sachverhalt wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

Der Vermögensgegenstand ist zu aktivieren und die noch offenen Zahlungen sind als Verbindlichkeit auszuweisen.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da die vermögensrelevanten Sachverhalte nicht ergebnisrelevant sind. Allerdings könnten ggf. bereits Aufwendungen aus Abschreibungen zu berücksichtigen sein.

- Finanzhaushalt:

Dieser wäre mit Blick auf die zu leistende Auszahlung ggf. im Rahmen eines Nachtragshaushaltsplanes anzupassen.

5.2.3.2. Vermögensgegenstand erhalten / Rechnung liegt noch nicht vor

Es erfolgte eine aktivierungsfähige Leistung bzw. Lieferung im letzten kameralen Haushaltsjahr, jedoch liegt zum Zeitpunkt der Aufstellung der Eröffnungsbilanz noch keine Rechnung darüber vor, ist der Sachverhalt wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

Vermögensgegenstand wird aktiviert und eine entsprechende (sonstige) Verbindlichkeit gebucht.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da die vermögensrelevanten Sachverhalte nicht ergebnisrelevant sind. Allerdings könnten ggf. bereits Aufwendungen aus Abschreibungen zu berücksichtigen sein.

- Finanzhaushalt:

Dieser wäre ggf. im Rahmen einer Planfortschreibung anzupassen.

5.2.3.3. Rechtliche Verpflichtung eingegangen / Leistung noch nicht erbracht

Im letzten kameralen Haushaltsjahr wurde ein Auftrag an Dritte erteilt, der jedoch bis zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht durch eine Leistung oder Lieferung des Dritten erfüllt wurde. Eine Zahlungsverpflichtung (Rechnung liegt nicht vor) ist bisher nicht entstanden. Der Sachverhalt ist wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

Wird nicht berührt; weder ein Vermögensgegenstand noch eine Verbindlichkeit sind zu passivieren.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da keine vermögensrelevanten Sachverhalte entstanden sind.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag Auszahlungen zu leisten sind. Er ist dann ggf. im Rahmen eines Nachtragshaushaltsplanes anzupassen.

5.2.3.4. Nicht ausgeschöpfte Ausgabeermächtigungen

Ein im kameralen Haushaltsplan enthaltener Ansatz wurde im letzten kameralen Haushaltsjahr nicht oder nicht in voller Höhe in Anspruch genommen und die nicht ausgeschöpfte Ermächtigung soll in das folgende Haushaltsjahr (erstes Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag) übertragen werden (also ein Haushaltsausgabereinstellung gebildet werden). Die Übertragung der Ermächtigung hat dort folgende Auswirkungen:

- Eröffnungsbilanz:

Diese ist nicht berührt.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da keine vermögensrelevanten Sachverhalte entstanden sind.

- Finanzhaushalt

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag die Zahlungen aus der Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigung zu leisten sind. Er ist dann ggf. im Rahmen eines Nachtragshaushaltsplanes anzupassen.

5.2.4. Überschüsse und Fehlbeträge im Vermögenshaushalt

Ein Überschuss im Vermögenshaushalt ist bei der Aufstellung der letzten kameralen Jahresrechnung der allgemeinen Rücklage zuzuführen, ein Fehlbetrag als solcher auszuweisen und wäre – kameral betrachtet - spätestens im drittfolgenden Jahr zu decken (§§ 22, 23 GemHVO kameral).

Weder der Überschuss noch der Fehlbetrag im Vermögenshaushalt sind mit dem Ergebnis des Ergebnishaushalts im neuen Haushaltsrecht vergleichbar. Eine unmittelbare Übertragung in die Bilanzpositionen der Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage findet nicht statt. In der Eröffnungsbilanz gehen die Vorjahresergebnisse mittelbar im Eigenkapital auf.

5.2.5. Verpflichtungsermächtigungen (§ 86 GemO kameral)

In Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen mit Kassenwirksamkeit in den NKHR-Jahren sind in der Finanzplanung entsprechend zu berücksichtigen; im Ergebnishaushalt sind eventuell Aufwendungen aus Abschreibungen zu berücksichtigen.

Nicht in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen können auch nach dem neuen Recht nicht übertragen werden. Es gilt lediglich die Verpflichtungsermächtigung weiter, bis die Haushaltssatzung für das neue Jahr erlassen worden ist (§ 86 Abs. 3 GemO).

5.3. Werte aus dem Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge

5.3.1. Vorschüsse und Verwahrgelder

Vorschüsse und Verwahrgelder (zur Definition vgl. § 46 Nr. 29 GemHVO kameral) sind nach kameralem Recht im Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge nachzuweisen und zu verbuchen. Auch die hier in der letzten kameralen Jahresrechnung ausgewiesenen Reste sind in die Eröffnungsbilanz des ersten doppischen Haushaltsjahres zu überführen. Es handelt sich um sonstige Forderungen bzw. Verbindlichkeiten. Es empfiehlt sich dringend, im Zuge der Aufstellung der letzten kameral geführten Jahresrechnung den Bestand der Verwahrgelder und Vorschüsse im Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge durchzugehen, aufzuklären und zu bereinigen, damit der Aufwand für die Datenübernahme in die Doppik reduziert wird.

5.3.2. Werte aus der Geldvermögensrechnung

Im Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge sind wesentliche Teile der nach § 43 Abs. 1 GemHVO kameral vorgeschriebenen Geldvermögensrechnung buchmäßig nachzuweisen, außerdem haben – v.a. die Kommunen im württembergischen Landesteil – ihr ShV so ausgebaut, dass darin die komplette Geldvermögensrechnung abgebildet wird. Die dort als Neue Reste ausgewiesenen Werte für aufgenommene Kredite und Kassenkredite sowie für Geldanlagen müssen mit den Summen in der Eröffnungsbilanz übereinstimmen. Auch die dort ausgewiesenen Werte für Finanzanlagen können grundsätzlich als Nachweis der Werte für die Aufnahme in die Eröffnungsbilanz herangezogen werden.

5.3.3. Kamerale „allgemeine“ Rücklage

Die Funktion der kameralen allgemeinen Rücklage ist mit der Ergebnissrücklage im neuen Haushaltsrecht **nicht** vergleichbar. Eine Überleitung der allgemeinen kameralen Rücklage in die Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage findet deshalb **nicht** statt. Sie geht in der Eröffnungsbilanz im Eigenkapital als Basiskapital auf. Die liquiden Mittel sind auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz bei den jeweiligen Bilanzpositionen enthalten, soweit die kamerale allgemeine Rücklage aus liquiden Mitteln bestand.

Aus der kameralen allgemeinen Rücklage heraus dürfen keine zweckgebundenen Rücklagen gebildet werden.

5.3.4. Kamerale „Sonderrücklagen“

Die "**kamerale Sonderrücklage**" ist eine Rücklagenart, in der nur Mittel für Zwecke des Verwaltungshaushaltes angesammelt werden durften. Um die Gebührenanteile für später entstehende Kosten bei Kostenrechnenden Einrichtungen in einer Sonderrücklage ansammeln zu dürfen, war seinerzeit eine Hilfslösung erforderlich, weil das Innenministerium Rückstellungen im kameralem Haushaltsrecht nicht generell einführen wollte, jedoch der sog. „Deponierückstellung“ auf diesem Wege eine Basis bieten wollte.

Am Beispiel der Sonderrücklage für eine Deponie-Sanierung wird deutlich, dass dies im neuen Haushaltsrecht ein eindeutiger Fall einer Rückstellung ist. Insoweit würden die hier angesammelten Mittel in einer in der Eröffnungsbilanz auszuweisenden Deponierückstellung aufgehen.

5.3.5. Innere Darlehen

Unter inneren Darlehen ist die vorübergehende Inanspruchnahme von Mitteln der Sonderrücklagen und der Sondervermögen ohne Sonderrechnung als Deckungsmittel im Vermögenshaushalt zu verstehen, solange die Mittel für ihren eigentlichen Zweck nicht benötigt werden (§ 46 Nr. 12 GemHVO kamerale).

Um überhaupt innere Darlehen generieren zu können, ist es notwendig, dass in Höhe der Sonderrücklagen oder des Sondervermögens auch entsprechende liquide Mittel vorhanden sind. Diese eigentlich fest gebundenen und für einen bestimmten Zweck vorgehaltenen liquiden Mittel sollen vorübergehend zur Verwendung im Vermögenshaushalt (für Investitionen) herangezogen werden. Die inneren Darlehen sind damit nichts anderes als eine Dokumentation bzw. eine Umwidmung von vorhandenen zweckgebundenen finanziellen Mitteln.

Eine Überleitung der inneren Darlehen¹⁶ in die Eröffnungsbilanz findet nicht statt, jedoch wird empfohlen, diese in Anlehnung an § 22 Abs. 2 GemHVO nachrichtlich (als textliche Erläuterungen im Anhang zur Eröffnungsbilanz) darzustellen.

5.3.6. Buchmäßiger Kassenbestand

Der als Ist-Mehreinnahme bzw. Ist-Mehrausgabe darzustellende buchmäßige Kassenbestand im kassenmäßigen Abschluss der kameralem Jahresrechnung

¹⁶ Vergleiche § 61 Nr. 20 GemHVO.

(§ 40 GemHVO kameral) muss mit der Summe der Kontobestände auf den Bankkonten und dem Bargeldbestand der Kommune am Eröffnungsbilanzstichtag übereinstimmen, zugleich mit dem letzten Tagesabschluss bzw. Jahresabschluss der Kasse nach dem kameralen Recht.

Es wird nachdrücklich empfohlen, darauf zu achten, dass zum Eröffnungsbilanzstichtag keine Schwebeposten offen sind.

5.3.7. Weitere Quellen

Weitere Quellen des kameralen Haushalts- und Rechnungswesens, die für die Eröffnungsbilanz unmittelbar bzw. als Kontrollinstrument herangezogen werden können:

- Bestandsverzeichnisse (§ 37 GemHVO kameral)
- Anlagenachweise (§ 38 GemHVO kameral) mit Erleichterung in der Eröffnungsbilanz
- Vermögensrechnung gem. § 43 GemHVO kameral.

Hier mit den verschiedenen Stufen Geld-, Teil-, Vollvermögensrechnung. Spezifität hierbei: Kreditähnliche Rechtsgeschäfte nach § 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO kameral.

Anlage 1 Behandlung von Forderungen im Sozialbereich

Lfd. Nr.	Art	Rechts- gebiet	Beschreibung	Rechts- grundlage	Erfassungszeit- punkt / Handha- bung im NKHR	Gliederung/ Gruppierung ka- meral	PG / Produkt- unterkto. ¹	Konto Ergebnis- rechnung ¹	Konto Finanz- rechnung ¹
1	Ansprüche gegen Dritte (gilt nur für Optionskommunen) ²	SGB II	gesetzlicher Forderungsübergang von Ansprüchen gegenüber Dritten (neben Unterhalt) z.B. Schenkungsrückforderungsansprüche	§ 33 SGB II	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.4820.240008.3 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240028.8 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.08 und 31.20.04.28	3212111 und 3212004	6212111 und 6212004
2	Ansprüche gegen Dritte (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	gesetzlicher Forderungsübergang von Ansprüchen gegen Arbeitgeber und Schadenersatzpflichtige	§§ 115, 116 SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.4820.240007.5 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240027.0 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.06 und 31.20.04.27	3213111 und 3213004	6213111 und 6213004
3	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Darlehen für Beschaffung von Sachgütern bei Selbständigen (Rückzahlungen bzgl. Eingliederungsleistungen "klassisch" - ohne § 16 e, § 16 f und § 16 h SGB II)	§ 16 c Abs. 1 SGB II	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.4820.240061.0 (zu Gunsten Bund)	31.20.05.01.60	3214004	6214004
4	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen) (bis 31.07.2016 - ab 01.08.2016 kein Darlehen mehr)	SGB II	Darlehen für Förderung von Eingliederungsmaßnahmen bei Wegfall der Hilfebedürftigkeit (Rückzahlungen bzgl. Eingliederungsleistungen "klassisch" - ohne § 16 e, § 16 f und § 16 h SGB II)	§ 16 g Abs. 1 SGB II	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	jeweils zu Gunsten Bund: - 1.4820.240061.0 (Arbeitnehmer) - 1.4820.240062.8 (Arbeitgeber) - 1.4820.240063.6 (Träger)	- 31.20.05.01.60 - 31.20.05.02.60 - 31.20.05.03.60	3214004	6214004

4a	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen) (bis 31.07.2016 - ab 01.08.2016 kein Darlehen mehr)	SGB II	Darlehen für Förderung von Eingliederungsmaßnahmen bei Wegfall der Hilfebedürftigkeit (Rückzahlungen bzgl. Eingliederungsleistungen nach § 16 e SGB II - Arbeitgeber)	§ 16 g Abs. 1 SGB II	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	jeweils zu Gunsten Bund: - 1.4820.240042.3 (Altfälle bis 31.03.2012) - 1.4820.240043.1 (Neufälle ab 01.04.2012)	- 31.20.05.02.40 - 31.20.05.02.45	3214004	6214004
4b	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen) (bis 31.07.2016 - ab 01.08.2016 kein Darlehen mehr)	SGB II	Darlehen für Förderung von Eingliederungsmaßnahmen bei Wegfall der Hilfebedürftigkeit (Rückzahlungen bzgl. Eingliederungsleistungen nach § 16 f SGB II)	§ 16 g Abs. 1 SGB II	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	jeweils zu Gunsten Bund: - 1.4820.240044.0 (Arbeitnehmer) - 1.4820.240045.8 (Arbeitgeber) - 1.4820.240046.6 (Träger)	jeweils zu Gunsten Bund: - 1.4820.240044.0 (Arbeitnehmer) - 1.4820.240045.8 (Arbeitgeber) - 1.4820.240046.6 (Träger)	3214004	6214004
4c	Sonstige Ersatzleistungen (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II und SGB III	Rückzahlungen bzgl. Eingliederungsleistungen "klassisch" - ohne § 16 e, § 16 f und § 16 h SGB II - Leistungsart SGB III (ab 01.08.2016 kein Darlehen mehr)	keine eigene Rechtsgrundlage; nur getrennte Verbuchung	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	jeweils zu Gunsten Bund: - 1.4820.240061.0 (Arbeitnehmer) - 1.4820.240062.8 (Arbeitgeber) - 1.4820.240063.6 (Träger)	- 31.20.05.01.60 - 31.20.05.02.60 - 31.20.05.03.60	3214004	6214004
4d	Sonstige Ersatzleistungen (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Rückzahlungen bzgl. Eingliederungsleistungen "klassisch" - ohne § 16 e, § 16 f und § 16 h SGB II - Leistungsart SGB II (ab 01.08.2016 kein Darlehen mehr)	keine eigene Rechtsgrundlage; nur getrennte Verbuchung	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	jeweils zu Gunsten Bund: - 1.4820.240064.4 (Arbeitnehmer) - 1.4820.240065.2 (Arbeitgeber) - 1.4820.240066.0 (Träger)	- 31.20.05.01.61 - 31.20.05.02.61 - 31.20.05.03.61	3214004	6214004

e	Sonstige Ersatzleistungen (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Rückzahlungen bzgl. Eingliederungsleistungen Förderung schwer zu erreichender junger Menschen - § 16h SGB II	keine eigene Rechtsgrundlage; nur getrennte Verbuchung	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	zu Gunsten Bund: - 1.4820.240047.4	- 31.20.05.03.14	3214004	6214004
5	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Darlehen für Instandhaltung/Reparatur bei Wohneigentum	§ 22 II SGB II	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.4820.240006.7 (zu Gunsten Kommune)	31.20.01.01	3215111	6215111
6	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Darlehen für Mietkaution	§ 22 VI SGB II	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.4820.240003.2 (zu Gunsten Kommune)	31.20.01.03	3215100	6215100
7	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Darlehen für Wohnbeschaffungskosten und Umzugskosten	keine eigene Rechtsgrundlage; nur getrennte Verbuchung	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.4820.240004.0 (zu Gunsten Kommune)	31.20.01.04	3215100	6215100
8	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Darlehen für Miet- und Energieschulden	§ 22 VIII SGB II	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.4820.240005.9 (zu Gunsten Kommune)	31.20.01.05	3215100	6215100
9	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Darlehen bei unabweisbarem Bedarf	§ 24 I SGB II	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.4820.240033.4 (zu Gunsten Bund)	31.20.04.33	3215004	6215004
10	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Darlehen wegen voraussichtlicher Einnahmen im Monat der Hilfestellung	§ 24 IV SGB II	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.4820.240011.3 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240033.4 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.11 und 31.20.04.33	3215111 und 3215004	6215111 und 6215004
11	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Darlehen wegen einzusetzendem Vermögen	§ 24 V SGB II	zum 31.12. das bis dahin ausbezahlte Darlehen (Nettoaufwand); max. einzusetzendes Vermögen abzüglich Sicherheitsabschlag ³	1.4820.240011.3 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240033.4 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.11 und 31.20.04.33	3215111 und 3215004	6215111 und 6215004

12	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Darlehen für Auszubildende in Härtefällen	§ 27 III 1 SGB II	Geltendmachung, Bezifferung und Zahlungsaufforderung	1.4820.240011.3 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240033.4 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.11 und 31.20.04.33	3215111 und 3215004	6215111 und 6215004
12a	Darlehen (gilt nur für Optionskommunen)	SGBII	Darlehen für Auszubildende in Härtefällen für Unterkunft und Heizung	§ 27 III 1 SGB II	Geltendmachung, Bezifferung und Zahlungsaufforderung	1.4820.240017.2 (zu Gunsten Kommune)	31.20.01.07	3215111	6215111
13	Kostenersatz (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	bei sozialwidrigem Verhalten	§ 34 SGB II	Geltendmachung und Bezifferung	1.4820.240012.1 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240034.2 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.12 und 31.20.04.34	3215111 und 3215004	6215111 und 6215004
14	Kostenersatz (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	durch Erben (bis 31.07.2016)	§ 35 SGB II entfallen ab 01.08.2016	Geltendmachung und Bezifferung	1.4820.240013.0 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240035.0 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.13 und 31.20.04.35	3215111 und 3215004	6215111 und 6215004
15	Kostenersatz (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	für zu Unrecht erbrachte Leistungen	§ 34 a SGB II	Geltendmachung und Bezifferung	1.4820.240012.1 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240036.9 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.12 und 31.20.04.36	3215111 und 3215004	6215111 und 6215004
15a	Kostenersatz (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	für Doppelleistungen	§ 34 b SGB II	Geltendmachung und Bezifferung	1.4820.240018.0 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240039.3 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.14 und 31.20.04.39	3215111 und 3215004	6215111 und 6215004

15b	Kostenersatz (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	nach sonstigen Vorschriften	§ 34 c SGB II	Geltendmachung und Bezifferung	kein eigener Rechtsanspruch, Kontierungen richten sich nach den jeweiligen Anspruchsgrundlagen			
16	Kostenerstattungsansprüche	SGB II	gegen andere Grundsicherungsträger bei Frauenhausaufenthalt	§ 36 a SGB II	Geltendmachung, Anerkenntnis und Bezifferung der Höhe	1.4820.162001.2 (KdU Frauenhaus) und 1.4820.162002.0 (psych. soz. Betreuung im Frauenhaus)	31.20.01.01 und 31.20.02.03	3482100	6482100
17	Kostenerstattungsansprüche (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	gegen andere Sozialleistungsträger	§§ 102 ff. SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.4820.240007.5 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240027.0 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.06 und 31.20.04.27	3213111 und 3213004	6213111 und 6213004
18	Rückforderung (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Aufhebungs- und Leistungsbescheid	§§ 45 ff, 50 SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.4820.240012.1 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240025.3 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.12 und 31.20.04.25	3215111 und 3215004	6215111 und 6215004
19	Rückforderungsanspruch (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Erstattung von Vorschüssen	§ 42 Abs. 2 SGB I	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.4820.240037.7	31.20.04.37	3215004	6215004
20	Rückforderungsanspruch (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	Erstattung bei vorläufiger Entscheidung	§ 41 a Abs. 6 SGB II (Neu geregelt ab 01.08.2016)	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.4820.240019.9 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240038.5 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.15 und 31.20.04.38	3215111 und 3215004	6215111 und 6215004

21	Unterhaltsansprüche gegen bürgerlich-rechtlich Unterhaltsverpflichtete (gilt nur für Optionskommunen)	SGB II	gesetzlicher Forderungsübergang von Unterhaltsansprüchen gegen bürgerlich-rechtlich Unterhaltsverpflichteten	§ 33 SGB II	Geltendmachung (Rechtswahrungsanzeige) und Bezifferung	1.4820.240008.3 (zu Gunsten Kommune) und 1.4820.240028.8 (zu Gunsten Bund)	31.20.01.08 und 31.20.04.28	3212111 und 3212004	6212111 und 6212004
22	Ansprüche gegen Dritte	SGB XII	gesetzlicher Forderungsübergang von Ansprüchen gegen den Arbeitgeber und Schadenersatzpflichtige	§§ 115,116 SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2430 / 2530	31.10.xx GruSi: 31.10.08.xx	32121xx und 32221xx GruSi: 3212013 und 3222013	62121xx und 62221xx GruSi: 6212013 und 6222013
23	Ansprüche gegen Dritte (auch Unterhaltsansprüche)	SGB XII	auf den Sozialhilfeträger übergeleitete Ansprüche des Leistungsempfängers gegen Dritte, die nicht Leistungs-träger i. S. von § 12 SGB I sind (z.B. Unterhaltsansprüche, Schenkungsrückforderungsansprüche)	§ 93 SGB XII	Geltendmachung (Überleitungsanzeige) und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2430 / 2530 <i>(sonstige übergeleitete Unterhaltsansprüche, die von anderen Sozialleistungsträgern -als den in § 12 SGB I genannten- erbracht werden, sind unter 1.41xx.2450 / 2550 zu buchen)</i>	31.10. xx GruSi: 31.10.08.xx	32121xx und 32221xx oder (32131xx u. 32231xx) GruSi: 3212013 und 3222013 oder (3213013 u. 3223013)	62121xx und 62221xx oder (62131xx u. 62231xx) GruSi: 6212013 und 6222013 oder (6213013 u. 6223013)
24	Darlehen	SGB XII	Darlehen für Auszubildende in Härtefällen	§ 22 I SGB XII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe einschließlich Zahlungsaufforderung	1.410x.2490	31.10.05 GruSi: 31.10.08.xx	32151xx GruSi: 3215013	62151xx GruSi: 6215013
25	Darlehen	SGB XII	Darlehen für Mietkaution	§ 35 II Satz 5 SGB XII	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.410x.2490	31.10.05 GruSi: 31.10.08.xx	32151xx GruSi: 3215013	62151xx GruSi: 6215013

26	Darlehen	SGB XII	Darlehen für Miet- und Energieschulden	§ 36 SGB XII	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.410x.2490	31.10.05 GruSi: 31.10.08.xx	32151xx GruSi: 3215013	62151xx GruSi: 6215013
27	Darlehen	SGB XII	Darlehen bei unabweisbarem Bedarf	§ 37 SGB XII	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.415x.2490 / 2590 1.410x.2490 / 2590	31.10.05 GruSi: 31.10.08.xx	32151xx und 32251xx GruSi: 3215013 und 3225013	62151xx und 62251xx GruSi: 6215013 und 6225013
28	Darlehen	SGB XII	Darlehen bei vorübergehender Notlage (nur bei HLU; kommt bei Grundsicherung im Alter u. b. Erwerbsminderung nicht vor)	§ 38 SGB XII	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.410x.2490 / 2590	31.10.05	32151xx und 32251xx	62151xx und 62251xx
29	Darlehen	SGB XII	Darlehen wegen einzusetzenden Vermögens	§ 91 SGB XII	zum 31.12. das bis dahin ausbezahlte Darlehen (Nettoaufwand); max. einzusetzendes Vermögen abzügl. Sicherheitsabschlag ²	1.41xx.2490 / 2590	31.10. xx GruSi: 31.10.08.xx	32151xx und 32251xx GruSi: 3215013 und 3225013	62151xx und 62251xx GruSi: 6215013 und 6225013
30	Darlehen	SGB XII	Darlehen für die Beschaffung eines Kraftfahrzeugs	§ 8 II der VO zu § 60 SGB XII (EinglHV)	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.412x.2490	31.10.02	32151xx	62151xx
31	Darlehen	SGB XII	Darlehen bei Hilfen in sonstigen Lebenslagen	§ 73 SGB XII	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.414x.2490 / 2590	31.10.06	32151xx und 32251xx	62151xx und 62251xx
32	Kostenbeiträge	SGB XII	Ansprüche gegen die in § 19 III SGB XII genannten Personen bei Unterbringung des Hilfeempfängers in einer stationären Einrichtung der Behindertenhilfe	§ 92 I i.V.m. § 19 III SGB XII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.412x.2510	31.10.02	32211xx	62211xx

33	Kostenersatz	SGB XII	Ansprüche aus der erweiterten Hilfe, die durch den Hilfeempfänger selbst oder durch die Mitglieder seiner Einsatzgemeinschaft aus Einkommen und Vermögen hätten erbracht werden müssen (Aufwendungsersatz)	§ 19 V SGB XII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2410 / 2510	31.10. xx GruSi: 31.10.08.xx	32111xx und 32211xx GruSi: 3211013 und 3221013	62111xx und 62211xx GruSi: 6211013 und 6221013
34	Kostenersatz	SGB XII	durch Erben (<i>gibt es nicht bei Grund-sicherung im Alter u. b. Erwerbsminderung</i>)	§ 102 SGB XII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2410 / 2510	31.10.xx (nicht 31.10.08)	32111xx und 32211xx	62111xx und 62211xx
35	Kostenersatz	SGB XII	bei sozialwidrigem Verhalten	§ 103 SGB XII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2410 / 2510	31.10.xx GruSi: 31.10.08.xx	32111xx und 32211xx GruSi: 3211013 und 3221013	62111xx und 62211xx GruSi: 6211013 und 6221013
36	Kostenersatz	SGB XII	für zu Unrecht erbrachte Leistungen	§ 104 SGB XII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2490 / 2590	31.10. xx GruSi: 31.10.08.xx	32151xx und 32251xx GruSi: 3215013 und 3225013	62151xx und 62251xx GruSi: 6215013 und 6225013
37	Kostenersatz	SGB XII	bei Doppelleistung von vorausgehendem Sozialleistungsträger	§ 105 SGB XII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2410 / 2510	31.10.xx GruSi: 31.10.08.xx	32111xx und 32211xx GruSi: 3211013 und 3221013	62111xx und 62211xx GruSi: 6211013 und 6221013

38	Kostenerstattungsansprüche	SGB XII	gegen andere Sozialleistungsträger	§§ 102 ff. SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2450 / 2550	31.10.xx GruSi: 31.10.08.xx	32131xx und 32231xx GruSi: 3213013 und 3223013	62131xx und 62231xx GruSi: 6213013 und 6223013
39	Kostenerstattungsansprüche	SGB XII	gegen andere Sozialhilfeträger <i>(gibt es nicht bei Grundsicherung im Alter u. b. Erwerbsminderung)</i>	§§ 106 - 108 SGB XII	Geltendmachung, Anerkenntnis und Bezifferung der Höhe	1.41xx.1620	31.10. xx (nicht 31.10.08)	34821xx	64821xx
40	Rückforderung zu Unrecht erbrachter Leistungen	SGB XII	Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid	§§ 45 ff. SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2490 / 2590	31.10. xx GruSi: 31.10.08.xx	32151xx und 32251xx GruSi: 3215013 und 3225013	62151xx und 62251xx GruSi: 6215013 und 6225013
41	Unterhaltsansprüche gegen bürgerlich-rechtlich Unterhaltsverpflichtete	SGB XII	gesetzlicher Forderungsübergang	§ 94 SGB XII	Geltendmachung (Rechtswahrungsanzeige) und Bezifferung	1.41xx.2430 / 2530	31.10. xx GruSi: 31.10.08.xx	32121xx und 32221xx GruSi: 3212013 und 3222013	62121xx und 62221xx GruSi: 6212013 und 6222013
42	Ansprüche gegen Dritte	SGB VIII	auf den Jugendhilfeträger übergeleitete Ansprüche des Leistungsempfängers gegen Dritte, die nicht Leistungsträger i.S. von § 12 SGB I sind	§ 95 SGB VIII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.45xx.2400	36.20; 36.30; 36.50	32110xx;32 210xx;	62110xx; 62210xx;

43	Kostenbeiträge	SGB VIII	Ansprüche gegen die Eltern, Elternteile oder Kinder	§§ 90 ff. SGB VIII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.45xx.2400	36.20; 36.30; 36.50	32110xx; 32210xx;	62110xx; 62210xx;
44	Kostenerstattungsansprüche	SGB VIII	gegen andere Sozialleistungsträger	§§ 102 ff. SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.45xx.2400	36.20; 36.30; 36.50	32110xx; 32210xx;	62110xx; 62210xx;
45	Kostenerstattungsansprüche	SGB VIII	gegen andere Jugendhilfe-träger	§§ 89 ff. SGB VIII	Geltendmachung, Anerkenntnis und Bezifferung der Höhe	1.45xx.1620	36.20; 36.30; 36.50	34820xx	64820xx
46	Rückforderung zu Unrecht erbrachter Leistungen	SGB VIII	Aufhebungs- und Leistungsbescheid	§§ 45 ff. SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.45xx.2400	36.20; 36.30; 36.50	32110xx; 32210xx;	62110xx; 62210xx;
47	Unterhaltsansprüche gegen bürgerlich-rechtlich Unterhaltsverpflichtete	SGB VIII	gegen die Eltern oder Elternteile (Altforderungen)	§§ 90 ff. SGB VIII i. d. Fassung vor Inkrafttreten des KICK	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.45xx.2400	36.20; 36.30; 36.50	32110xx; 32210xx;	62110xx; 62210xx;
48	Unterhaltsansprüche gegen bürgerlich-rechtlich Unterhaltsverpflichtete	SGB VIII	Kindesunterhalt, den das Jugendamt als Beistand, Amtspfleger oder Amtsvormund geltend macht und an den sorgeberechtigten Elternteil bzw. die Stelle, die für den Unterhalt des Kindes aufkommt (Sozialamt, Unterhaltsvorschusskasse, SGB II-Träger), weiter zu leiten hat.	§ 56 SGB VIII i.V.m. §§ 1712 ff. sowie §§ 1773 ff. BGB	Geltendmachung, Titulierung / Bezifferung ⁴	<i>Beistandschaften, Amtsvormundschaften (Mündelgelder)</i> <i>4.4xxx (SHV)</i>	36.30.05	<i>nicht in Ergebnisrechnung</i>	<i>679 (haushaltsunwirksame Einzahlungen)</i>
49	Unterhaltsansprüche gegen bürgerlich-rechtlich Unterhaltsverpflichtete	UVG	Kraft Gesetzes auf das Land übergegangene Unterhaltsansprüche	§ 7 UVG	Geltendmachung (i.d.R. auch Titulierung) und Bezifferung	1.4810.240081.7	36.90.01	3212012	6212012

50	Rückforderung zu Unrecht erbrachter Leistungen	UVG	gegen allein erziehenden Elternteil wegen falscher oder unvollständiger Angaben (Ersatzpflicht) sowie gegen Kind bei nicht berücksichtigtem Einkommen (Rückzahlungspflicht)	§ 5 UVG	Geltendmachung und Bezifferung	1.4810.240082.5	36.90.01	3211012	6211012
----	--	-----	---	---------	--------------------------------	-----------------	-----------------	---------	---------

	Anmerkungen
	Grundsätzlich gilt für alle Forderungen:
	Die dargestellten Ansprüche sind unverzüglich geltend zu machen. Bei Darlehen (z.B. wegen vorhandenem Vermögen), in denen sich die Forderung aufgrund der laufenden Hilfe regelmäßig erhöht, ist zur Wahrung der Vollständigkeit darauf zu achten, dass die Einbuchung des jährlichen Aufwandes bis zum Jahresende bzw. Abschluss des Buchhaltungsverfahrens vorgenommen wird. In laufenden Kostenerstattungsfällen sollte die Abrechnung und Erfassung des Anspruches bis zum jeweiligen Jahresende erfolgen.
1	Die Angaben beziehen sich auf den Stand der Veröffentlichung. Nach Nr. 5 der VwV Produkt- und Kontenrahmen ist der „Buchungsplan für den Sozialhaushalt“ zu beachten.
2	gilt nur für Optionskommunen; Forderungen der gemeinsamen Einrichtung zu Gunsten des kommunalen Trägers nach § 44 b SGB II werden nicht als originäre Forderung des Landkreises / der Stadt dargestellt; eine Anhangsangabe wird jedoch empfohlen
3	Die Bewertung der Forderung erfolgt hier bei der Festsetzung des Höchstbetrages der Sollstellung. Der maximale Betrag der Sollstellung entspricht dem einzusetzenden Vermögen (Vermögen lt. Vermögensberechnung nach Abzug des Schonvermögens) unter Berücksichtigung eines möglichen Sicherheitsabschlages. Bei Grundvermögen kann zur Berücksichtigung von Notarkosten, Gerichtskosten und sonstigen zu berücksichtigenden Aufwendungen ein Sicherheitsabschlag bis zu 20% vorgenommen werden. Bei Kapitalvermögen wie beispielsweise Lebensversicherungen wird i.d.R. aufgrund der Sicherung durch eine Abtretungserklärung kein Sicherheitsabschlag vorzunehmen sein. Im Übrigen ist individuell im Rahmen der Einzelfallbetrachtung zu entscheiden.
	Fallbeispiel:
	Hausgrundstück mit Verkehrswert lt. Gutachten 100.000 EUR; kein weiteres Vermögen; einzusetzendes Vermögen nach Abzug der Schongrenze von derzeit 2.600 EUR = 97.400 EUR; in die Buchhaltung werden jedoch max. 97.400 EUR ./ 19.480 EUR (20% Sicherheitsabschlag) = 77.920 EUR (Höchstbetrag) eingestellt. Die Einbuchung der Forderung erfolgt jeweils zum Ende des Jahres in Höhe der jährlichen Aufwendungen bis der Höchstbetrag erreicht ist. In der Akte sollte daher bei Berechnung des einzusetzenden Vermögens auch eine Dokumentation zum Höchstbetrag erfolgen. (Hinweis: Die Schongrenze wird voraussichtlich ab 01.04.2017 auf 5.000 € angehoben. Dies wurde in obiger Rechnung bereits berücksichtigt.)

4	In der Bilanz werden die Unterhaltsforderungen aus dem Bereich der Beistandschaften / Amtsvormundschaften mit den Verbindlichkeiten saldiert, so dass lediglich die bei der Kreiskasse eingegangenen, aber noch nicht ausbezahlten Gelder in der Gemeinschaftskasse in der Bilanz als sonstige Verbindlichkeit dargestellt werden
---	---

Anlage 2 Bewertung von Grünanlagen

Name der Grünanlage	Kategorie	Aufwuchs AHK	Aufbauten AHK	Wegebau AHK	Gesamtkosten	Aktivierungsdatum	Index 1996=100,2	Baukosten 1996	Fläche qm	qm /Preis 1996
Grünanlage		7.343,87								
Grünanlage			63.390,93							
Grünanlage				38.799,64						
Grünanlage, gesamt	1				109.534,44	31.12.2009	118,80	92.385,11	2.220	41,61
Grünanlage Altstadt		599.417,34								
Grünanlage Altstadt			40.826,48							
Grünanlage Altstadt, gesamt	1				640.243,82	18.09.2003	99,50	644.748,05	5.694	113,23
Grünanlage mit Grillplatz		30.025,86								
Grünanlage mit Grillplatz			50.860,32							
Grünanlage mit Grillplatz, gesamt	1				80.886,18	31.12.2002	101,20	80.086,91	3.609	22,19

Name der Grünanlage	Kategorie	Aufwuchs AHK	Aufbauten AHK	Wegebau AHK	Gesamtkosten	Aktivierungsdatum	Index 1996=100,2	Baukosten 1996	Fläche qm	qm /Preis 1996
										177,04
						Kategorie 1 Durchschnitt je Quadratmeter				59,01
								gerundet		59,00 €
Grünanlage Neubaugebiet		454.470,68								
Grünanlage Neubaugebiet			45.551,78							
Grünanlage Neubaugebiet				23.561,27						
Grünanlage Neubaugebiet, gesamt	2				523.583,73	01.01.2010	118,00	444.602,46	35.454	12,54
Freizeit- und Spielanlage			63.312,91							
Freizeit- und Spielanlage				284.333,26						
Freizeit und Spielanlage, gesamt	2				347.646,17	31.12.2007	110,60	314.956,11	18.529	17,00
Parkanlage		1.306.817,17								
Parkanlage			73.059,88							

Name der Grünanlage	Kategorie	Aufwuchs AHK	Aufbauten AHK	Wegebau AHK	Gesamtkosten	Aktivierungsdatum	Index 1996=100,2	Baukosten 1996	Fläche qm	qm /Preis 1996
Parkanlage, gesamt	2				1.379.877,05	18.09.2003	99,50	1.389.584,73	100.900	13,77
										43,31
						Kategorie 2 Durchschnitt je Quadratmeter				14,44
								gerundet		14,50 €
Parkanlage Neubaugebiet		50.653,80								
Parkanlage Neubaugebiet		46.818,10								
Parkanlage Neubaugebiet			199.048,35							
Parkanlage Neubaugebiet				79.672,65						
Parkanlage Neubaugebiet, gesamt	3				376.192,90	31.12.2009	118,00	319.445,16	124.768	2,56
Freizeit- und Spielanlage		7.492,92								
Freizeit- und Spielanlage				9.811,75						
Freizeit und Spielanlage, gesamt	3				17.304,67	31.12.2007	110,60	15.677,47	26.074	0,60

Name der Grünanlage	Kategorie	Aufwuchs AHK	Aufbauten AHK	Wegebau AHK	Gesamtkosten	Aktivierungsdatum	Index 1996=100,2	Baukosten 1996	Fläche qm	qm /Preis 1996
Grünanlage		2.997,80								
Grünanlage				26.392,43						
Grünanlage, gesamt	3				29.390,23	31.12.2007	110,60	26.626,59	10.542	2,53
Freizeit und Spielanlage, Neubaugebiet		92.535,20								
Freizeit und Spielanlage, Neubaugebiet		41.058,59								
Freizeit und Spielanlage, Neubaugebiet				71.430,74						
Freizeit und Spielanlage, Neubaugebiet				99.067,33						
Freizeit und Spielanlage, Neubaugebiet			6.138,29							
Freizeit- und Spielanlage, Neubaugebiet, gesamt	3				310.230,15	01.01.2006	104,40	297.749,63	36.684	8,12
										13,80
						Kategorie 3 Durchschnitt je Quadratmeter				3,45

Name der Grünanlage	Kategorie	Aufwuchs AHK	Aufbauten AHK	Wegebau AHK	Gesamtkosten	Aktivierungsdatum	Index 1996=100,2	Baukosten 1996	Fläche qm	qm /Preis 1996
								gerundet		3,50 €
Kategorie 1	aufwändige Grünanlage; hochwertige Einbauten und Wegeanlagen									
Kategorie 2	vielfältiger, teilweise aufwändiger Bewuchs; wenige Einbauten									
Kategorie 3	einfache Pflanzungen, wenige / einfache Einbauten									

Anlage 3 Abschreibungstabelle für Baden-Württemberg

Abschreibungssätze in der Kommunalverwaltung in Baden-Württemberg

Diese Tabelle enthält bereits eine große Anzahl von Vermögensgegenständen. Da es jedoch nicht möglich ist, alle in einer Kommune vorkommenden Vermögensgegenstände an dieser Stelle zu erfassen, werden Ergänzungen aufgrund örtlicher Gegebenheiten unabdingbar sein.

Die **Nutzungsdauern** sollen als Empfehlungen verstanden werden und beruhen auf den bisherigen Erfahrungen der Mitglieder der AG Bilanzierung und Inventarisierung. Nutzungsdauern gleicher Güter in Abhängigkeit der tatsächlichen Nutzungsbedingungen, der Beschaffenheit der Gegenstände und weiterer Faktoren können örtlich durchaus unterschiedlich sein können. **Die Tabelle ersetzt damit nicht die örtliche Einschätzung von betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern einzelner Vermögensgegenstände bzw. die Berücksichtigung der Besonderheiten der Nutzung vor Ort.** Sofern aus früheren Erfahrungen bereits betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern vorliegen, können diese auch bei Neuanschaffungen weiterhin verwendet werden (bspw. Abwasser-, Abfallbereich).

Die Nutzungsdauern bereits vorhandener erfasster und bewerteter Vermögensgegenstände können aufgrund dieser Empfehlung angepasst werden.

Es wird darauf hingewiesen, dass einer Anwendung dieser Empfehlung auch in den Bereichen, für die grundsätzlich die steuerlichen AfA-Tabellen gelten (z.B. Betriebe gewerblicher Art, Eigenbetriebe), nichts entgegensteht. Die AfA-Tabellen geben Mindestnutzungsdauern vor, die in jedem Fall bei örtlich abweichenden Nutzungsdauern überschritten werden können.

Die AfA-Tabelle ist alphabetisch sortiert. Die Zuordnung der Vermögensgegenstände zu den Bestands-/Bilanzkonten ergibt sich aus den Zuordnungsvorschriften zum Kontenplan II/2.

Zur Vereinfachung werden zum Teil Vermögensgegenstände zu Gruppen unter einem einheitlichen Begriff zusammengefasst. Dies erfolgt für unterschiedliche Vermögensgegenstände, sofern die Nutzungsart identisch ist und von insgesamt gleichen Nutzungsdauern ausgegangen werden kann. Dies trifft beispielsweise auf die Position „Büroausstattung/ Büromöbel“ zu. Hierin enthalten sind etwa Bürostühle, Schreibtische, Regale und Schränke.

Zur weiteren Erläuterung/Orientierung werden die Nutzungsdauern des Bundesministeriums der Finanzen in einer gesonderten Spalte dargestellt.

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
A05	Immaterielle Vermögensgegenstände					
	Software (Betriebssysteme u. Netzwerk)	TUI	4			
	Software (Anwendungen Standard)	TUI	4			
	Software (Anwendungen Spezial)	TUI	7			
	Sonstiges, z.B. Logo (soweit keine anderen Anhaltspunkte vorliegen)		10			
A12- A16	Grund, Boden, Gebäude, Aufbauten, Außenanlagen, Betriebsvorrichtungen					
	Abscheideanlagen		6		6.7 - 6.9	5-6
	Alarmanlagen, Überwachungsanlagen, Videoanlagen	Allgemein	11		3.10.6	11
	Lastenaufzug	Allgemein	17		3.4.1	14
	Ausfahrtvorrichtungen (elekt. Ein-fahrtstore)	Allgemein	15			
	Außenbeleuchtung	Allgemein	19		2.4	19

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Badeanstalten, künstl. angelegte Bäderecken	Sport	35			
	Barrieren (Sportplätze)	Sport	17		2.3.2	17
	Baucontainer		10		3.6	10
	Bürocontainer	Allgemein	10		3.6	10
	Baubuden		8		1.6	8
	Beleuchtungsanlagen, sofern nicht beim Gebäude	Allgemein	17			
	Beregnungsanlage, stationär	Grünflächen	20			
	Beschallungsanlage	Allgemein	12		6.14.5	9
	Betriebsfunk-, Sprechanlagen	Allgemein	11		6.13.4	11
	Dampfversorgungsleitungen	Allgemein	17			
	Datenkabelnetz	TUI	10			
	Druckluftanlagen		12		3.1.13	12
	Dynamomaschinen und Elektromotoren	Allgemein	19		3.1.2	19
	Einfriedungen, Umzäunung, aus Holz	Allgemein	9		2.3.1	5
	Einfriedungen, Umzäunung, sonstige	Allgemein	17		2.3.2	17
	Eislaufhallen	Sport	35			
	Fahnenmasten, Wetterstationen		10		7.6	10

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Fahrradständer, offen	Allgemein	12			
	Fahrradständer, überdacht	Allgemein	17			
	Fernsprechnebenanlage	Allgemein	10		6.13.1	10
	Feuchtsalztankanlage einschl. Zapfanlage, Zubehör		20			
	Feuermeldeanlagen, sofern nicht Gebäu- debestandteil	Brandschutz	8		3.3.2	8
	Gebäude, massiv	Allgemein	50-80			50
	Gebäude, teilmassiv		34-50			
	Gebäude aus Holz, Blechkonstruktionen, Glaskonstruktionene, Leichtbauweise		33			
	Betriebsgebäude mit starker Beanspru- chung z.B. durch Erschütterun- gen/Maschineneinwirkung		40			
	Gebäude, sonstige Bauweise (bspw. Gara- gen, Nebengebäude, Schuppen, Wein- berghäuschen, Toilettenhäuschen, Ge- wächshaus, Pavillion)	Allgemein	20-40			
	Heizkanäle (begehbar)	Allgemein	25			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Heizungsanlagen (Warmwasser, Warmluft, Niederdruckdampf-), sofern nicht Gebäudebestandteil	Allgemein	20		3.1.x	14-15
	Kälterzeugungsanlagen	Allgemein	30		3.1.8	14
	Lautsprecheranlagen	Allgemein	9			
	Löschwasserteich		20		2.7.4	20
	Martinshornanlage	Brandschutz	9			
	Müllcontainer, Mülltonnenschränke, Müllboxen		15			
	Notrufanlage Leitstelle	Brandschutz	9			
	Notstromaggregat	Allgemein	19		3.1.2	19
	Parkplatz, Hoffläche, mit Kies, Schotter, Schlacke		9		2.1.2	9
	Parkplatz, Hoffläche, mit Packlage		19		2.1.1	19
	Photovoltaikanlagen		20		3.1.6	20
	Plexiverglasung Eislaufhalle	Sport	8			
	Rollschuhbahnen	Sport	20			
	Rufanlagen	Allgemein	10			
	SAT-Anlage	Allgemein	5			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Schaltanlagen, elektrisch	Allgemein	15			
	Schlauchwaschstraße	Brandschutz	12			
	Schwimmbecken mit Sprungturm (massiv)	Sport	35			
	Silobauten, aus Mauerwerk und Beton	Allgemein	33		1.9.1	33
	Silobauten, aus Stahl	Allgemein	25		1.9.2	25
	Silobauten, aus Kunststoff		17		1.9.3	17
	Solaranlage	Allgemein	15		3.1.7	10
	Sporthafen	Sport	45			
	Sprechfunkanlagen	Allgemein	10		6.13.1	10
	Sprinkleranlagen	Allgemein	25		3.10.7	20
	Stadiontribüne	Sport	25			
	Tank- und Zapfanlagen inkl. Zubehör	Allgemein	17		3.10.2	14
	Tank- und Waschplatz	Abfallwirtschaft	17			
	Transformatoren	Allgemein	20			
	Aufwuchs in Grünanlagen/Spielplätze, etc.		50-100		2.8	15
	Flutlichtanlage	Sport	22			
	Uhrenanlagen	Allgemein	17			
	Wagenwaschanlagen	Allgemein	10		3.10.4	10
	Bolzplätze (rote Erde)	Sport	20			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Drainage aus Beton oder Mauerwerk	Grünflächen	33		2.7.2.1	33
	Drainagen aus Ton oder Kunststoff	Grünflächen	13		2.7.2.2	13
	Sportplätze (Kunstrasenplatz)	Sport	15			
	Sportplätze (Rasen- und Tennenplätze)	Sport	20		2.9	20
A2	Infrastrukturvermögen					
	Abw.-Reinig.-Anl., biolog.Stufe, masch.Teil d. BelebungsAnl. mit Druckbe- lüftung	Stadtentwässerung	12			
	Abw.-Reinig.-Anl., biolog.Stufe, masch.Teil d. BelebungsAnl. mit Oberflä- chenbelüfter	Stadtentwässerung	10			
	Abwasserhebeanlagen, baulicher Teil:	Stadtentwässerung	35			
	Abwasserhebeanlagen, maschineller Teil, sonstige Pumpen	Stadtentwässerung	11		3.4.4.	11- 15
	Abwasserhebeanlagen, maschineller Teil: Schneckenpumpen	Stadtentwässerung	15		3.4.4.1	15
	Abwasserkanäle	Stadtentwässerung	50			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Abwasserreinigungsanlagen, biol. Stufe, masch. Teil des Nachklärbeckens	Stadtentwässerung	12			
	Abwasserreinigungsanlagen, biol. Stufe, masch. Teil der Tropfkörperanlage	Stadtentwässerung	22			
	Abwasserreinigungsanlagen, biologische Stufe, baulicher Teil:	Stadtentwässerung	35			
	Abwasserreinigungsanlagen, mech. Stufe, masch. Teil der Rechenanlage	Stadtentwässerung	12			
	Abwasserreinigungsanlagen, mech. Stufe, masch. Teil des Sandfanges	Stadtentwässerung	10			
	Abwasserreinigungsanlagen, mech. Stufe, masch. Teil des Absetzbeckens	Stadtentwässerung	16			
	Abwasserreinigungsanlagen, mechanische Stufe, baulicher Teil:	Stadtentwässerung	35			
	Abwasserreinigungsanlagen, Schaltwerte, elektrischer Teil:	Stadtentwässerung	17			
	Betonschutzanlagen/Bunker		80			
	Brücken in überwiegender Holzbauweise	Verkehrsflächen	30-40		2.2.2	15
	Brücken und Unterführungen		80-100		2.2.1	32

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Brunnen, Zierbrunnen u. dgl.	Grünflächen	50		2.7.1	20
	Druckrohrleitungen für Abwässer	Stadtentwässerung	30-50			
	Einäscherungsöfen	Bestattung./Friedhöfe	22			
	Emmissionsmessgeräte (Ozonmeßstation, Umweltmeßstation)		8		3.3.2	8
	Entwässerungssystem Kompostwerk	Abfallwirtschaft	17			
	Gleiseinrichtungen	Allgemein	27		3.4.2	15- 33
	Grundstücksanschlußkanäle	Stadtentwässerung	50			
	Hochwasserdamm		80			
	Kabelleitungen (erdverlegt)	Stadtentwässerung	33-50			
	Kläranlage Kompostwerk	Abfallwirtschaft	20		2.7.3	20
	Kompostplätze	Grünflächen	20			
	Landungsbrücken u. -stege	Allgemein	25			
	Lärmschutzwall		keine			
	Lärmschutzwände (je nach Material und Lage unterschiedlich einzuschätzen)		30-50			
	Lichtsignalanlagen	Verkehrsflächen	15		3.10.6	11
	Maschinelle Einrichtungen d. komm. Ent-	Stadtentwässerung	17			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	wässerung, Dauer- u. Schneckenpumpen					
	Maschinelle Einrichtungen d. komm. Entwässerung, sonstige Pumpen	Stadtentwässerung	10			
	Maschinentechnik Kompostwerk	Abfallwirtschaft	12			
	Meß- und Regeleinrichtungen, allgemein	Stadtentwässerung	10		3.3.1	18
	Müllbehälterwaschanlage, Mülltonnenwaschgerät		15			
	Offene Gräben (soweit Bestandteil der kommunalen Entwässerung)	Stadtentwässerung	20			
	Parkleitsystem	Verkehrsflächen	15		3.10.6	11
	Parkscheinautomat	Verkehrsflächen	10			
	Parkuhren	Verkehrsflächen	17			
	Poller (Straßenverkehr)	Verkehrsflächen	9			
	Pumpwerk für Sickerwasserbehandlungsanlage (Deponie)	Abfallwirtschaft	17			
	Regenrückhaltebecken		25-50			
	Regenrückhaltebecken: als Erd- oder Betonbauwerke		40-80			
	Schaltanlagen für Licht und Kraft	Stadtentwässerung	21			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Schilderbrücken, Verkehrszeichenbrücken		15-20		2.5	10
	Schlammbehandlung, Gaspeicherung u.- verwertung, Gasmaschinenanlagen	Stadtentwässerung	22			
	Schlammbehandlung, Eindicker, baulicher Teil	Stadtentwässerung	35			
	Schlammbehandlung, Eindicker, maschi- neller Teil	Stadtentwässerung	16			
	Schlammbehandlung, Faulräume, bauli- cher Teil	Stadtentwässerung	41			
	Schlammbehandlung, Faulräume, ma- schineller Teil	Stadtentwässerung	15			
	Schlammbehandlung, Gasspeicherung u.- verwertung, Gasbehälter	Stadtentwässerung	21			
	Schlammbehandlung, Maschinelle Schlammentwässerung	Stadtentwässerung	12			
	Schlammbehandlung, Natürliche Schlam- mentwässerung	Stadtentwässerung	35			
	Schleusen	Allgemein	20-80			
	Schrankenanlage	Allgemein	25			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Signalanlagen	Allgemein	15		3.10.6	11
	Sonstige masch. Einrichtungen d. komm. Entwässerung, z.B. Schieber, Regel	Stadtentwässerung	30			
	Straßen, Straßenart I		25-50			
	Straßen, Straßenart II		30-50			
	Straßen, Straßenart III		40-60			
	Straßen, Straßenart IV		30-50			
	Straßen, Straßenart V		15-30			
	Straßenbeleuchtung	Verkehrsflächen	20		2.4	19
	Stützmauer		70-100			
	Trafostation für Sickerwasserbehandlungsanlage (Deponie)	Abfallwirtschaft	17			
	Treppe außerhalb von Gebäuden, sonstige	Allgemein	40-80			
	Treppen außerhalb von Gebäuden, Holzkonstrukt	Allgemein	25			
	Tunnel, baulicher Teil	Verkehrsflächen	80-100			
	Tunnel, technischer Teil (Beleuchtung, Lüftung, Elektro- und Fernmeldetechnik)		20			
	Versorgungsleitungen Sickerwasserbe-	Abfallwirtschaft	17			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	handlungsanlage					
	Wasserbecken, künstlich angelegt		80-100			
	Wegweisungen, Schilder (Verkehrs- u. sonstige Hinweisschild)	Verkehrsflächen	15-20		2.5	10
	Wehre, Schließen u.ä.		40-80			
	Zentrale Verkehrsrechner (Verkehrsleitsystem)	Verkehrsflächen	12		3.10.6	11
A3	Kunstgegenstände, Maschinen, Fahrzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Tiere					
	<u>Funk- und Fernsprengeräte</u>					
	Anrufbeantworter	Allgemein	5			
	Autotelefone	Allgemein	5		6.13.2.2	5
	Faxgeräte	Allgemein	6		6.13.3	6
	Fernschreiber	Allgemein	6		6.13.3	6
	Fernsprechzentralen mit Anschlüssen	Allgemein	10		6.13.1	10
	Funkalarmempfänger	Brandschutz	5			
	Funkanlagen, mobil	Allgemein	7			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Funkgerät	Allgemein	7		6.13.2.2	5
	Funksprechgerät/Handfunksprechgerät	Allgemein	7		6.13.2.2	5
	Funktelefon	Allgemein	5		6.13.2.2	5
	Rundfunkgeräte	Allgemein	7		6.14.4	7
	Stereoanlage, mobil	Sport	9		6.14.5	9
	Tauchertelefon	Rettungsdienst	6		6.13.2.2	5
	Telekommunikationseinrichtungen, mobil	Allgemein	5		6.13.2.2	5
	Vielkanalgerät	Brandschutz	11		6.13.2.1	8
	<u>Maschinen und Geräte, Betriebsausstat- tung</u>					
	Abfallbehälter, -körbe, -container	Abfallwirtschaft	12		3.6	10
	Abrollcontainer	Abfallwirtschaft	10		3.6	10
	Absaugpumpen	Rettungsdienst	9			
	Akkumulatoren - Batterien	Werkstätten	10		3.1.3	10
	Anzeigetafel (elektronisch)	Sport	15			
	Astzerkleinerer	Grünflächen	8			
	Atemschutzgerät, Beatmungsgerät	Brandschutz	9			
	Atmungsgeräte, Beatmungsgerät	Rettungsdienst	6			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Autohebebühne	Werkstätten	10			
	Autosampler	Lebensmittelüberw.	9			
	Bahrwagen	Bestattung./Friedhöfe	12			
	Bänke aus Holz	Grünflächen	9			
	Bänke aus Metall oder Kunststoff	Grünflächen	25			
	Bänke aus Stein, Mauerwerk	Grünflächen	35			
	Baustellensicherungsgeräte	Verkehrsflächen	4			
	Baustellenwagen	Verkehrsflächen	12		4.2.10	12
	Be- und Entlüftungsgerät, mobil	Allgemein	10		6.6	10
	Be- und Verarbeitungsmaschinen	Werkstätten	12			
	Beckeneinstiegsleitern	Sport	22			
	Beregnungsanlage, mobil	Grünflächen	9			
	Betonmischer	Verkehrsflächen	8		7.1	6
	Biegemaschinen	Werkstätten	13		5.2	13
	Bodenbelüfter	Grünflächen	12			
	Bohrhämmer	Verkehrsflächen	7		5.4	7
	Bohrmaschinen (mobil)	Werkstätten	8		5.3.2	8
	Bohrmaschinen (stationär)	Werkstätten	16		5.3.1	16
	Brennstofftank		25		3.10.3	25

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Brutschränke	Lebensmittelüberw.	12			
	Bühnenausstattung, -beleuchtungs-Stellwerk, -podium (versenkbar), -zubehör, Drehbühne	Theater	10-20			
	Cardiotokographen	Gesundheitswesen	9			
	Chirurgisches Besteck	Rettungsdienst	4			
	Chlorgas-Dosiergerät	Sport	17			
	CO 2- Füllanlage	Brandschutz	9			
	Computertomographen	Gesundheitswesen	9			
	Defibrillatoren	Rettungsdienst	6			
	Dialysegeräte	Gesundheitswesen	9			
	Dosierpumpe (Druckerhöhungsgerät)	Allgemein	12			
	Drehbänke	Werkstätten	17		3.6	16
	Druckereimaschinen	Druckerei	12			
	Durchlauferhitzer	Allgemein	10-15			
	Eiserner Vorhang inkl. Mechanischer Teil der Vorhänge	Theater	50			
	Eisergezeug, -bearbeitungsmaschinen (Eislaufhalle)	Sport	11			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	EKG-Gerät	Gesundheitswesen	11			
	Elektrokarren	Grünflächen	12		4.5	8
	Elektrotherapiegeräte	Gesundheitswesen	9			
	Endoskopiegeräte	Gesundheitswesen	9			
	Erdbohrer	Grünflächen	7			
	Erdfräse	Grünflächen	6			
	Erdspeicher	Grünflächen	11			
	Feuerlöschgeräte	Brandschutz	10			
	Feuerlöschgeräte (Handdrucklöschpistole)	Brandschutz	7			
	Feuerlöschgeräte (Handfeuerlöschgerät)	Brandschutz	7			
	Feuerwehrfahrzug		14			
	Filmentwicklungsmaschinen	Straßenverkehr	11			
	Flüssigkeitssauger	Brandschutz	12			
	Fräsmaschinen, mobil		8		3.7.2	8
	Fräsmaschinen, stationär	Werkstätten	15		3.7.1	15
	Freischneider	Grünflächen	8		5.18.2	8
	Fugenschneidegerät	Verkehrsflächen	7			
	Gaschromatograph	Lebensmittelüberw.	12			
	Gefriergerät	Veterinärwesen	11		7.7 analog	10

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Geschirrspülmaschinen	Allgemein	9		7.2.3	7
	Großcontainer	Abfallwirtschaft	12		3.6	10
	Gummiradwalze	Grünflächen	12			
	Häcksler	Grünflächen	8			
	Hand- und Kreissägemaschinen	Grünflächen	8		5.14.2	8
	Handscheinwerfer	Brandschutz	7			
	Hartplatzpflegegerät	Sport	6			
	Heckenschere	Grünflächen	5			
	Heckenschneidmaschine	Grünflächen	7			
	Hitzeüberwurf	Brandschutz	4			
	Hobelmaschinen, mobil	Werkstätten	9		5.9.2	9
	Hobelmaschinen, stationär	Werkstätten	16		5.9.1	16
	Hochdruckreinigungsgerät	Allgemein	8		7.2.4	8
	Hochleistungslüfter	Brandschutz	10			
	Holzspaltgerät	Grünflächen	12			
	Hubkorb	Grünflächen	12			
	Hubsteiger	Grünflächen	11			
	Hubwagen	Allgemein	9			
	Hydraulikhammer	Grünflächen	7			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Industriestaubsauger	Allgemein	9		7.2.5	7
	Infusionsgeräte	Rettungsdienst	6			
	Inhalationsgeräte	Rettungsdienst	9			
	Ionenchromatograph	Lebensmittelüberw.	9			
	Kamera		9		6.14.4	7
	Kanalleuchte mit Anschluß	Stadtentwässerung	9			
	Kanalrohrfräse	Stadtentwässerung	6			
	Kapellenausstattung	Bestattung./Friedhöfe	50			
	Kehrmaschinen	Verkehrsflächen	9		7.2.6	9
	Kehrrichtkarren	Abfallwirtschaft	12			
	Kernspintomographen	Gesundheitswesen	9			
	Kettensäge	Grünflächen	6		5.14.2	8
	Kettenschleifgerät	Grünflächen	8		5.17.2	8
	Klimaanlage,- gerät, mobil	Allgemein	11		6.5	11
	Kompressor	Grünflächen	12			
	Kopierdrucker	Druckerei	7		6.14.10	7
	Krananlagen (ortsfest oder auf Schienen)	Grünflächen	21		3.4.3.1	21
	Krananlagen (sonstige)		14		3.4.3.2	14
	Krankentragen mit Fahrgestell	Rettungsdienst	6			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Kreiselstreuer	Grünflächen	9			
	Kreissäge	Grünflächen	8		5.14.2	8
	Kücheneinrichtung	Allgemein	17			
	Küchengeräte	Allgemein	12			
	Kühleinrichtungen, -vitrinen, -zellen	Allgemein	12		6.4	8
	Laboreinrichtungen	Allgemein	17		6.1	14
	Laborgeräte (bswp. Labormühle, Präzisionswaagen)	Allgemein	13		7.8	13
	Laborwaagen (Analysewaagen)	Lebensmittelüberw.	12		6.19.6	11
	Laborzentrifugen	Lebensmittelüberw.	10		7.12	10
	Laderampe, fahrbar	Allgemein	11			
	Ladestationen	Werkstätten	10			
	Lagereinrichtungen	Werkstätten	12			
	Laubblasgeräte	Grünflächen	7			
	Leitern, fahrbare, Drehleiter, Kraftdrehleiter, Schiebeleiter, Steckleiter	Brandschutz	17			
	Leitpfostenwaschgerät	Straßenverkehr	9			
	Lichtmaschinenprüfstände	Werkstätten	12		3.3.3	10
	LKW-Waage	Abfallwirtschaft	20		3.10.1	20

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Lötgeräte	Werkstätten	13		5.20	13
	Mähgeräte (Rasen-, Sichel-, Spindel-, Bal- ken-, Kreisel-, Frontauslegemäher usw.)	Grünflächen	9		7.10	9
	Markierungsmaschine	Straßenverkehr	22			
	Markisen (außen)	Allgemein	12			
	Maskendichtprüfgerät	Brandschutz	11			
	Megacode-Trainer	Rettungsdienst	6-8			
	Meßgeräte, mobil	Stadtentwässerung	12		3.3.2 ana- log	8
	Metallkreissäge	Grünflächen	8		5.14.2	8
	Mikroskope (Binokularmikroskope)	Lebensmittelüberw.	13		7.8	13
	Mikroskope allgemein	Allgemein	13		7.8	13
	Mikroskope mit Beleuchtungseinrichtung	Veterinärwesen	13		7.8	13
	Montagewerkzeugschrank	Grünflächen	9			
	Motoren, Diesel-, Drehstrom-, Elektro-	Allgemein	17			
	Motorpumpe	Grünflächen	7			
	Motorsägen	Grünflächen	8		5.14.2	8
	Motorsense	Grünflächen	7			
	Mulde (Großraummulde)	Grünflächen	12			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Mülltonnen	Abfallwirtschaft	12			
	Mülltonneninstandhaltungsgerät	Abfallwirtschaft	17			
	Mülltonnentransportkarren	Abfallwirtschaft	11			
	Nähmaschinen, Schul-	Schule	9			
	Narkosegerät	Rettungsdienst	6			
	Naßschneidetischsäge	Grünflächen	8		5.14.2	8
	Nebelprüfgerät	Stadtentwässerung	8		3.3.2 ana- log	8
	Nivelliergerät	Grünflächen	8		3.3.2 ana- log	8
	Permanentsauger	Brandschutz	9			
	Plattenschneider	Grünflächen	9		5.18.2	8
	Preßluftatmer	Brandschutz	7			
	Preßluftflasche	Brandschutz	9			
	Preßluftthämmer	Verkehrsflächen	7		5.4	7
	Preßlufttauchgerät	Brandschutz	7			
	Pulsometer	Rettungsdienst	6			
	Pulversaugmaschine	Brandschutz	9			
	Rasenkantenpflug	Grünflächen	7			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Raumheizgeräte (mobil)		9		6.11	9
	Reinigungsgeräte (bspw. Bohnermaschine)	Gebäudewirtschaft	10		7.2.1	8
	Hydraulische Rettungsgeräte	Brandschutz	6			
	Röntgen-Geräte	Gesundheitswesen	10			
	Sägen aller Art, mobil	Allgemein	8		5.14.2	8
	Sägen aller Art, stationär	Allgemein	14		5.14.1	14
	Sargversenk- und Hebeanlagen, stationär	Bestattung./Friedhöfe	45			
	Sargversenk- und Hebeanlagen, transportabel	Bestattung./Friedhöfe	15			
	Sauerstoff-Schutzgerät	Brandschutz	12			
	Saugschläuche	Brandschutz	10			
	Schaufeltragen	Rettungsdienst	9			
	Scheinwerfer	Allgemein	9			
	Schlaghammer	Verkehrsflächen	7			
	Schlauchhaspel	Brandschutz	9			
	Schleifmaschinen, mobil	Werkstätten	9		5.17.2	8
	Schleifmaschinen, stationär	Werkstätten	15		5.17.1	15
	Schneeketten	Allgemein	9			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Schneidemaschine mobil		8		5.18.2	8
	Schneidemaschine stationär	Druckerei	13		5.18.1	13
	Schneidgerät (Brandschutz)	Brandschutz	9			
	Schutzanzug (Chemie, Gas-Säure-Kontamination, Hitze)	Brandschutz	4			
	Schweißgeräte	Werkstätten	13		5.20	13
	Sehtestgerät (Nykometer)	Gesundheitswesen	13			
	Sehtestgerät (Schnelltester)	Gesundheitswesen	9			
	Sicherheitslaufroste	Grünflächen	11			
	Siebdruckanlage	Druckerei	17			
	Silostreugerät	Straßenreinigung	10			
	Spielgeräte (Wippe, Rutsche, Schaukel, Klettergeräte usw.)	Grünflächen	10			
	Sportgeräte (Fitnessgeräte usw.)	Sport	11			
	Spritzenpumpen	Rettungsdienst	6			
	Spritzmaschine für Haftkleber	Verkehrsflächen	6			
	Sprungbrett (Schwimmbad)	Sport	11			
	Sprungeinrichtungen in Frei- u. Hallenbädern	Sport	17			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Spülschlauch	Stadtentwässerung	6			
	Stampf- und Rüttelgeräte, Rüttelplatte	Grünflächen	11		5.13	11
	Sterilisatoren (Heißluft und Gas)	Gesundheitswesen	10		7.2.8	10
	Straßenfräse	Verkehrsflächen	6			
	Streugutkästen	Straßenreinigung	17			
	Stromgenerator	Allgemein	19		3.1.2	19
	Taucheranzug, -schutzhelm, -gerät	Brandschutz	9			
	Tauchpumpe	Brandschutz	6			
	Teerkocher, -spritze	Verkehrsflächen	12			
	Tiere (Nutztiere, Zootiere)		1,33-10			
	Tragestühle	Rettungsdienst	6			
	Tragkraftspritze	Brandschutz	12			
	Transportwagen (Bestattungswesen)	Bestattung./Friedhöfe	12			
	Trennschleifer	Grünflächen	9		5.15.2	7
	Trockenschränke	Lebensmittelüberw.	12			
	Ultraschallgeräte (medizinisch)	Gesundheitswesen	9			
	Ultraschallgeräte (nicht medizinisch)		10		3.3.4	10
	Unkrautbürste	Grünflächen	4			
	Unkrautspritze	Grünflächen	7			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Vakuummatratzen	Rettungsdienst	7			
	Vermessungsgeräte, elektronisch	Allgemein	8		3.3.5.1	8
	Vermessungsgeräte, mechanisch	Allgemein	12		3.3.5.2	12
	Verticutierer	Grünflächen	9			
	Vollschutzanzug	Brandschutz	4			
	Vollsichtmasken	Brandschutz	4			
	Waagen	Allgemein	12		6.19.6	11
	Walzenanhänger	Grünflächen	12			
	Wärmetherapiegeräte	Gesundheitswesen	9			
	Wäschetrockner	Allgemein	9		7.3	8
	Waschmaschinen	Allgemein	10		7.2.10	10
	Wasserräucher	Grünflächen	11			
	Wasserpumpe	Verkehrsflächen	7			
	Wassersauger	Brandschutz	13			
	Wasserschöpfbecken/Wasserschöpfstellen	Bestattung./Friedhöfe	25			
	Wassertretbecken, massiv	Grünflächen	35			
	Werkstatteinrichtung	Allgemein	14		6.1	14
	Werkstattmaschinen und -geräte	Allgemein	14		6.1	14
	Werkzeuge	Werkstätten	10			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Winde mobil		11		3.4.4.2	11
	Winde stationär		15		3.4.4.1	15
	Winterdienstgeräte (bspw. Salz-, Sands- treuer , Schneepflug, Schneeräumschild)	Straßenreinigung	10			
	Zentrifugen	Gesundheitswesen	10		7.12	10
	<u>Büro- und Geschäftsausstattung</u>					
	Adressiermaschinen	Poststelle	8		6.14.1	8
	Stanz- und Bindemaschine, elektronisch		10			
	Aktenvernichter	Allgemein	8		6.14.13	8
	Audiovisuelle Geräte (Fernseher, Audio, Video usw.)	Schule	7		6.14.4	7
	Baudenkmal (sofern nicht beim Gebäude)		50			
	Beamer		6			
	Bepflanzungen in Gebäuden		10		6.16	10
	Betten	Gesundheitswesen	17			
	Büroausstattung / Büromöbel	Allgemein	17		6.15	13
	Büromaschinen	Allgemein	9			
	Digitalisiertische	TUI	6			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Diktiergeräte	Allgemein	8			
	Drucker (Nadel-, Matrix-, Tintenstrahl- und Laserdrucker)	TUI	4		6.14.3.2	3
	DV-Anlagen (Großrechneranlagen)	TUI	7		6.14.3.1	7
	Einbauspinde	Brandschutz	12			
	Einsatzkleidung	Brandschutz	6			
	Erste Hilfe-Schränke	Rettungsdienst	12			
	Feuerwehrschränke	Brandschutz	12			
	Frankiermaschinen	Poststelle	8		6.14.1	6
	Garderobenausstattung (Theater)	Theater	12			
	Gemälde, Kunstwerke (anerkannter Künstler)		keine			
	Grafik, sonstige (Druck-)		5			
	Instrumentenschränke, -tisch, -waage	Gesundheitswesen	12			
	Kartenleser (EC-, Kreditkarten)		8		6.14.14	8
	Kopiergerät	Allgemein	7		6.14.10	7
	Kunst am Bau		50			
	Kuvertiermaschinen	Poststelle	10		6.14.1	8
	Lehr- und Lernmaterial	Schule	4			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Lesepult	Schule	12			
	Medientürme	Allgemein	9			
	Mikrofilmlesegeräte	TUI	9		6.14.6	8
	Möbel (Einbaumöbel)	Allgemein	25			
	Möbel (Polstermöbel)	Allgemein	12			
	Musikinstrumente (Blasinstrumente)	Musikschule	12			
	Musikinstrumente (Schlaginstrumente)	Musikschule	12			
	Musikinstrumente (Streichinstrumente)	Musikschule	10			
	Musikinstrumente (Tastensinstrumente)	Musikschule	17			
	Musikinstrumente allgemein	Musikschule	12			
	Netzwerkverteiler	TUI	5			
	Notfallkoffer	Rettungsdienst	4			
	Overheadprojektoren	Allgemein	8		6.14.6	8
	Paginiermaschinen	Allgemein	11		6.14.2	8
	PC einschl. Server u. Einbaukarten, Work- station, Laptop, Notebook, Monitor	TUI	4		6.14.3.2	3
	Plotter	TUI	4			
	Projektionswände (mobil), Leinwände	Allgemein	8			
	Registrierkassen	Allgemein	9		6.14.7	6

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Reißwolf	Allgemein	11		6.14.13	8
	Requisiten	Theater	9			
	Rettungsweste	Brandschutz	10			
	Scanner	TUI	4		6.14.3.2	3
	Schreibmaschinen	Allgemein	9		6.14.8	9
	Schuleinrichtungen / Einrichtungen von Kindertagesstätten	Schule	12			
	Stahlschränke	Allgemein	22		6.19.1	14
	Tafeln	Schule	17			
	Teppiche (ab 511,29 €/qm)		15		6.19.4.2	15
	Teppiche (normal)	Allgemein	9		6.19.4.1	8
	Tresore, Panzerschränke	Allgemein	25		6.19.2	23
	Verkaufstheken	Allgemein	12		6.16	10
	Vitrinen/Schaukästen	Allgemein	12		3.9	9
	Vorhang	Allgemein	8			
	Zeiterfassungsgeräte	TUI	10		6.14.11	8
	<u>Fahrzeuge</u>					
	Anhänger (PKW / LKW)	Allgemein	11		4.2.6	11

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Außenbord-Bootsmotor	Brandschutz	9			
	Baustellensicherungshänger	Verkehrsflächen	7			
	Benzinabscheiderwagen	Stadtentwässerung	8		6.7-6.9 analog	5
	Bootsanhänger	Brandschutz	9			
	Dreiseitenkipper	Verkehrsflächen	9			
	Einsatzleitwagen	Brandschutz	13		4.2.8.1	10
	Fäkalienwagen	Stadtentwässerung	9			
	Gabelstapler	Abfallwirtschaft	9		4.5	8
	Gerätewagen	Allgemein	12			
	Hochdruckspülwagen	Stadtentwässerung	9			
	Großflächenmäher	Grünflächen	9		7.10	9
	Kastenwagen	Brandschutz	10			
	Kleinbus	Grünflächen	10		4.2.1	6
	Kleineinsatzfahrzeug	Grünflächen	10			
	Kleintraktor	Grünflächen	9		4.2.5	8
	Kleintransporter	Grünflächen	10			
	Kolonnenfahrzeug	Allgemein	7			
	Kommandowagen	Brandschutz	13			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Krafträder	Allgemein	7		4.2.2	7
	Krankentransportwagen	Rettungsdienst	6		4.2.8.2	6
	Kranwagen	Allgemein	9			
	Lastkraftwagen	Allgemein	10		4.2.3	9
	Leichenwagen	Bestattung./Friedhöfe	12			
	Mannschaftstransportfahrzeuge	Brandschutz	10			
	Motorboote	Rettungsdienst	9			
	Motorrad	Allgemein	7		4.2.2	7
	Muldenkipper	Grünflächen	9			
	Müllentsorgungsfahrzeug	Abfallwirtschaft	7			
	Müllverdichter/Radlader	Abfallwirtschaft	9			
	Aufsitzrasenmäher	Grünflächen	9		7.10	9
	Notarzteinsatzwagen	Rettungsdienst	6			
	Personenkraftwagen	Allgemein	10		4.2.1	6
	Planierraupen	Verkehrsflächen	9			
	Pritschenwagen	Allgemein	10			
	Radlader	Verkehrsflächen	9			
	Rettungsboot	Rettungsdienst	11			
	Rettungstransportwagen	Rettungsdienst	6		4.2.8.2	6

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Ruderboot	Rettungsdienst	12			
	Sattelschlepper	Forstwirtschaft	9		4.2.3	9
	Schadstoffmobil (LKW)	Abfallwirtschaft	9		4.2.3	9
	Schlammsaugewagen	Stadtentwässerung	9			
	Schlauchboot	Rettungsdienst	5			
	Schlepper	Grünflächen	12		4.2.4	12
	Sinkkästenreinigungswagen	Stadtentwässerung	8			
	Sonderfahrzeuge	Allgemein	8			
	Sonstige Spezialfahrzeuge	Stadtentwässerung	8			
	Straßenablaufreinigungswagen	Stadtentwässerung	8			
	Streifahrzeuge	Straßenreinigung	9			
	Elektrofahrzeuge	Grünflächen	12			
	Löschfahrzeuge	Brandschutz	10-25		4.2.8.1	10
	Bagger, Baggerlader	Grünflächen	9		4.2.5 ana- log	8
	Traktoren	Grünflächen	12		4.2.4	12
	Unimog	Grünflächen	9			

Anlage zur AfA-Tabelle**AfA-Tabelle Energie- und Wasserversorgung**

Die Tabelle gilt für alle Anlagegüter, die nach dem 31.12.1993
angeschafft oder hergestellt worden sind

Quelle: BStBl 1995 I S. 144

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungs- dauer in Jahren	Linearer AfA-Satz v.H.
1	Elektrizitätsversorgung		
1.1.	Stromerzeugungsanlagen		
1.1.1	Dampfkraftwerke		
1.1.1.1	Betriebsgebäude (massiv)	50	2
1.1.1.2	Entschungsanlagen	15	7
1.1.1.3	Dampferzeugungsanlagen	15	7
1.1.1.4	Kohlenförderanlagen einschl. Kräne	15	7
1.1.1.5	Kohlenstaubanlagen	15	7
1.1.1.6	Mess-, Regel-, Steuerungs- und Überwachungsanlagen	15	7
1.1.1.7	Speisewasseraufbereitungsanlagen	15	7
1.1.1.8	Vorwärmeranlagen	15	7
1.1.1.9	Kabel- und Verteilungsanlagen im Kraftwerk	15	7
1.1.1.10	Krananlagen in Betriebsgebäuden	20	5
1.1.1.11	Rauchfilteranlagen	15	7
1.1.1.12	Rauchgasentschwefelungsanlagen	13	7,7
1.1.1.13	Rohrleitungen	15	7
1.1.1.14	Schaltanlagen	15	7
1.1.1.15	Schornsteine	40	2,5
1.1.1.16	Stickoxydminderungsanlagen	13	7,7
1.1.1.17	Transformatoren	20	5
1.1.1.18	Turbogeneratoraggregate	15	7
1.1.2	Wasserkraftwerke		
1.1.2.1	Betriebsgebäude (massiv) mit Kraftwerkstiefbauten	50	2
1.1.2.2	Brücken aus Holz	33	3
1.1.2.3	Brücken aus Beton, Stahl	60	1,5
1.1.2.4	Kanäle aus Beton, Dämme, Stauseen	60	1,5
1.1.2.5	Kanäle aus Lehm, Kies	50	2
1.1.2.6	Krananlagen in Betriebsgebäuden	20	5

Anlage zur AfA-Tabelle**AfA-Tabelle Energie- und Wasserversorgung**

Die Tabelle gilt für alle Anlagegüter, die nach dem 31.12.1993
angeschafft oder hergestellt worden sind

Quelle: BStBl 1995 I S. 144

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungs- dauer in Jahren	Linearer AfA-Satz v.H.
1.1.2.7	Pumpanlagen	20	5
1.1.2.8	Rohrleitungen einschl. Druckrohrleitungen	25	4
1.1.2.9	Schalt-, Mess-, Regel-, Steuerungs- und Verteilungsanlagen im Kraftwerksbereich	20	5
1.1.2.10	Stollen	60	1,5
1.1.2.11	Transformatoren	20	5
1.1.2.12	Turbinen und Generatoren mit Fundamenten	22	4,5
1.1.2.13	Wehre, Ein- und Auslaufbauwerke		
1.1.2.13.1	Bauwerke	40	2,5
1.1.2.13.2	Maschinelle Einrichtungen	25	4
1.1.3	Kernkraftwerke mit Leichtwasserreaktoren		
1.1.3.1	Verwaltungsgebäude	50	2
1.1.3.2	Betriebsgebäude	40	2,5
1.1.3.3	Gleisanlagen	32	3,13
1.1.3.4	andere Außenanlagen	12	8
1.1.3.5	Reaktorgebäude mit Sicherheitshülle	19	5,26
1.1.3.6	andere Bauwerke der Dampferzeugung soweit Betriebsvorrichtung	19	5,26
1.1.3.7	Reaktordruckgefäße mit Einbauten	19	5,26
1.1.3.8	andere Anlagen mit Hilfsanlagen der Dampferzeugung	19	5,26
1.1.3.9	Anlagen zur Lagerung von Brennelementen	19	5,26
1.1.3.10	Maschinenhäuser soweit Betriebsvorrichtung	40	2,5
1.1.3.11	Turbogeneratoraggregate	12	8
1.1.3.12	Anlagen und Hilfsanlagen des Sekundärkreislaufs	12	8
1.1.3.13	Rohrleitungen	12	8
1.1.3.14	Mess-, Regel-, Steuer- und Überwachungsanlagen	12	8
1.1.3.15	Kühltürme	25	4
1.1.3.16	Vorwärmanlagen	12	8

Anlage zur AfA-Tabelle**AfA-Tabelle Energie- und Wasserversorgung**

Die Tabelle gilt für alle Anlagegüter, die nach dem 31.12.1993
angeschafft oder hergestellt worden sind

Quelle: BStBl 1995 I S. 144

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungs- dauer in Jahren	Linearer AfA-Satz v.H.
1.1.3.17	andere Anlagen der Kühlwasserversorgung	23	4,35
1.1.3.18	Transformatoren	16	6,25
1.1.3.19	Kabel-, Verteilungs- und Schaltanlagen im Kraftwerk	12	8
1.1.3.20	Aggregate	12	8
1.1.3.21	Betriebsfernsprechanlagen	8	12
1.1.3.22	Datenverarbeitungsanlagen	8	12
1.2	Verteilungs- und sonstige Anlagen		
1.2.1	Akkumulatoren	15	7
1.2.2	Betriebsgebäude (Schalt- und Umspannwerke) massiv	50	2
1.2.3	Betriebsfernsprechanlagen	10	10
1.2.4	Dieselmotoren für Not- und Spitzenstromerzeugung	15	7
1.2.5	Fernsteuerungsanlagen (autom.)	10	10
1.2.6	Funkanlagen	10	10
1.2.7	Gleichrichteranlagen	20	5
1.2.8	Hochspannungsfreileitungen		
1.2.8.1	Cu/Alu mit Eisen- und Betonmasten über 50 kV	35	3
1.2.8.2	Cu/Alu mit Eisen- und Betonmasten 20 kV bis 50 kV	30	3,3
1.2.8.3	Cu/Alu mit überwiegend Holzmasten bis 20 kV	25	4
1.2.9	Kabelleitungen		
1.2.9.1	als Hochspannungskabel	35	3
1.2.9.2	Niederspannungskabel außer Alu-Mantelkabel (Ortsnetze)	25	4
1.2.10	Kondensatoren	20	5
1.2.11	Niederspannungsfreileitungen mit überwiegend Holzmasten	25	4
1.2.12	Prüf-, Eich- und Messgeräte	15	7
1.2.13	Schaltanlagen	20	5
1.2.14	Mess-, Regel- und Steuerungsanlagen	15	7

Anlage zur AfA-Tabelle**AfA-Tabelle Energie- und Wasserversorgung**

Die Tabelle gilt für alle Anlagegüter, die nach dem 31.12.1993
angeschafft oder hergestellt worden sind

Quelle: BStBl 1995 I S. 144

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungs- dauer in Jahren	Linearer AfA-Satz v.H.
1.2.15	Straßenbeleuchtungsanlagen	20	5
1.2.16	Transformatoren	20	5
1.2.17	Trafostationshäuser	20	5
1.2.18	Umformeranlagen	20	5
1.2.19	Zähler	15	7
2	Gasversorgung		
2.1	Betriebsgebäude (massiv)	50	2
2.2	Untertagegasspeicher	33	3
2.3	Dampfkessel und Tankanlagen	20	5
2.4	Dampf- und Arbeitsmaschinen		
2.4.1	langsam laufend	20	5
2.4.2	schnell laufend	12	8
2.5	Gaskühler, Zwischenkühler, Umlaufregler, Naphtalin-, Ammoniak- und Benzolwäscher, Reinigungsanlagen	15	7
2.6	Gasbehälter (Gaskessel)	50	2
2.7	Gaszähler	15	7
2.8	Generatoren	20	5
2.9	Hausdruckregler	20	5
2.10	Hochdruckkompressoren, Hochdruckgeneratoren und Hochdruckreinigungsanlagen	15	7
2.11	Leitungen aus säurebeständigem Material im Werk	15	7
2.12	Leitungen für Teer, Ammoniak, ungerein. Gas, Säuren, Laugen im Werk	10	10
2.13	Mess- und Laboratoriumsanlagen	10	10
2.14	Mühlen, Brecher, Rutschen für Kohlen, Koks	10	10
2.15	Ofenanlagen		
2.15.1	Ober- und Unterbauten (einschl. Armaturen)	20	5
2.15.2	Einbauten (Retorten, Rekuperatoren, Regenerato-	10	10

Anlage zur AfA-Tabelle**AfA-Tabelle Energie- und Wasserversorgung**

Die Tabelle gilt für alle Anlagegüter, die nach dem 31.12.1993
angeschafft oder hergestellt worden sind

Quelle: BStBl 1995 I S. 144

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungs- dauer in Jahren	Linearer AfA-Satz v.H.
	ren)		
2.16.	Pumpenanlagen		
2.16.1	für Wasser	15	7
2.16.2	für Teer, Benzol, Säuren und Laugen	10	10
2.17	Raffinations- und Destillationsanlagen	10	10
2.18	Regleranlagen (für Ortsrohrnetze)	20	5
2.19	Rohrnetze		
2.19.1	Stadtnetze		
2.19.1.1	aus Gusseisen	40	2,5
2.19.1.2	aus Stahl	30	3,3
2.19.2	Hochdruckrohrleitungen einschl. Hochdruckbehälter	25	4
2.20	Straßenbeleuchtungsanlagen (Kandelaber und Anschlussleitung)	20	5
2.21	Transportanlagen		
2.21.1	für heißen Koks, Löschtürme, Trockenlöschanlagen	10	10
2.21.2	für Kohle und kalten Koks	20	5
2.22	Verschiebebühnen, Krananlagen	15	7
2.23	Wasser- und Dampfleitungen im Werk	25	4
3	Fernwärmeversorgung		
3.1	Fernwärmeerzeugung		
3.1.1	Stationäre Heizwerke	siehe Ziff. 1.1.1 der Tabelle	
3.1.2	Wärmetauscher	15	7
3.1.3	Pumpen für Heißwasserkreislauf	15	7
3.1.4	mobile Heizwerke	12	8
3.2	Verteilungs- und sonstige Anlagen		
3.2.1	Kanalverlegte Leitungen	25	4
3.2.2	Erdverlegte Leitungen	20	5

Anlage zur AfA-Tabelle**AfA-Tabelle Energie- und Wasserversorgung**

Die Tabelle gilt für alle Anlagegüter, die nach dem 31.12.1993
angeschafft oder hergestellt worden sind

Quelle: BStBl 1995 I S. 144

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungs- dauer in Jahren	Linearer AfA-Satz v.H.
3.2.3	Freileitungen	20	5
3.2.4	Druckerhöhungsanlagen	20	5
3.2.5	Übergabestationen	20	5
3.2.6	Mess-, Regel-, Steuerungs- und Überwachungsanlagen	15	7
4	Wasserversorgung		
4.1	Betriebsgebäude (massiv)	50	2
4.2	Hochbehälter (auch unterirdisch)		
4.2.1	Bauwerke	50	2
4.2.2	Behälter	25	4
4.2.3	Rohre	25	4
4.2.4	Schieber	25	4
4.3	Kesselanlagen	20	5
4.4	Maschinen	15	7
4.5	Pumpen		
4.5.1	Kolben-	15	7
4.5.2	Kreisel-	10	10
4.5.3	Quellfass-	20	5
4.6	Rohrbrunnen	12	8
4.7	Sammelbecken (Sammelbrunnen, Wasserschloss aus Beton)	50	2
4.8	Schachtbrunnen ohne Filter (Beton oder Mauerwerk)	50	2
4.9	Stadtnetzleitungen		
4.9.1	aus Gusseisen	40	2,5
4.9.2	aus Stahl	30	3,3
4.10	Wasserfernleitungen		
4.10.1	aus Beton	50	2
4.10.2	aus Stahl	33	3
4.11	Wasseraufbereitungs- und -reinigungsanlagen	20	5

Anlage zur AfA-Tabelle**AfA-Tabelle Energie- und Wasserversorgung**

Die Tabelle gilt für alle Anlagegüter, die nach dem 31.12.1993
angeschafft oder hergestellt worden sind

Quelle: BStBl 1995 I S. 144

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungs- dauer in Jahren	Linearer AfA-Satz v.H.
4.12	Wasserzähler	15	7

Arbeitsgruppe Beteiligungen
beim Landkreistag Baden-Württemberg

30. Juli 2013
902.050 KI/Fö

Ansatz und Bewertung von landesweit bedeutsamen Beteiligungen

1. Vorbemerkungen

Dieser Leitfaden soll die Städte, Gemeinden und Landkreise in Baden-Württemberg bei der Einführung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens unterstützen. Es werden zur Erstellung der Eröffnungsbilanzen und der folgenden Schlussbilanzen die Ansätze und Bewertungen von Beteiligungen erläutert, die eine landesweite bzw. übergreifende Bedeutung haben.

Die folgenden Ausführungen wurden in einer Arbeitsgruppe mit Vertretern der Gemeindeprüfungsanstalt und einiger Landkreisvertreter unter Federführung des Landkreistags Baden-Württemberg sowie der Zweckverbände und Unternehmen erarbeitet.

Grundlage dabei bilden die Bewertungsvorschriften in den §§ 40 ff, 62 der GemHVO und dem derzeit gültigen Bilanzierungsleitfaden. Danach gelten auch für die Bewertung von Beteiligungen grundsätzlich die Anschaffungskosten. Bereits durchgeführte Bewertungen in festgestellten Eröffnungsbilanzen haben weiterhin Bestand (Vertrauensschutz). Eine Anpassung kann aber im Rahmen des Berichtigungszeitraums nach § 63 erfolgsneutral vorgenommen werden

2. Zweckverband Protec Orsingen

Die Aufgaben des Zweckverbands Protec Orsingen liegen im Bereich der Tierkörperbeseitigung. Bei der Mitgliedschaft in diesem Zweckverband handelt es sich um eine Beteiligung. Diese ist mit einem Erinnerungswert zu bewerten, da keine Anschaffungs- und Herstellungskosten von den beteiligten Kommunen festzustellen sind.

3. Zweckverband Tierische Nebenprodukte Neckar-Franken

Auch bei diesem Zweckverband (Aufgabe: Tierkörperbeseitigung) handelt es sich um eine Beteiligung, die auch mit einem Erinnerungswert zu bewerten ist. Anschaffungs- und Herstellungskosten von den Kommunen liegen nicht vor.

4. Zweckverband Warthausen

Dieser Zweckverband hat auch seine Aufgaben in der Tierkörperbeseitigung. Die Mitglied-

schaft stellt eine Beteiligung dar. Entsprechend den anteilig geleisteten Vermögensumlagen sind die Beteiligungen in den Bilanzen der Kommunen anzusetzen. Insgesamt wurden in den Jahren 1985 – 2011 6.171.128 Euro an Vermögensumlagen geleistet. Die auf die einzelnen Kreise entfallenden Beträge können aus einer entsprechenden Übersicht des Zweckverbands entnommen werden. Die Rückführungen der Vermögensumlagen im Jahr 2012 von insgesamt 200.000 Euro sind entsprechend zu bilanzieren.

5. Isolier- und Quarantänestationsverband Kirnhalden

Aufgabe des Zweckverbandes ist die gemeinsame Schaffung und Unterhaltung einer Isolier- und Quarantänestation im Sinne des § 37 Abs. 5 Bundesseuchengesetz. Die jeweilige Beteiligung der Kreise an dem Zweckverband ergeben sich aus dem Jahresabschluss 2010 (Seite 30). Insgesamt handelt es sich um einen Betrag von 1.084.433,21 Euro. Der Verband wurde zum 31.12.2012 aufgelöst, die endgültige Abwicklung steht aber noch aus. Es ist beabsichtigt, die Anteile im Laufe des Jahres 2013 an die Mitglieder auszuzahlen. Nach Auszahlung ist die Beteiligung auszubuchen, wobei die Differenz zwischen Buchwert und Auszahlungsbetrag ertragswirksam wird.

6. Badischer Gemeindeversicherungsverband (BGV)

Der Beteiligungswert ist entsprechend der jährlichen Mitteilung des BGV anteilig zu aktivieren.

7. Württembergischer Versicherungsverband (WGV)

Es handelt sich um keine Beteiligung, da es sich um einen eingetragenen Verein handelt.

8. Donau-Iller-Nahverkehrsverbund GmbH (DING)

Die einzelnen Beteiligungen sind entsprechend § 3 des Gesellschaftsvertrags mit einer Gesamtsumme von 80.000 Euro von den beteiligten Kreisen (und Unternehmen) anzusetzen.

9. Neckar-Elektrizitätsverband (NEV)

Es handelt sich um eine Beteiligung, die lediglich mit einem Erinnerungswert anzusetzen ist, da keine Anschaffungs- und Herstellungskosten vorliegen. Die früher geleisteten Einlagen sind im Jahr 2000 an die Verbandmitglieder bereits ausgeschüttet worden und die ausgewiesene Kapitalrücklage stammt nicht aus unmittelbaren Mitteln der Mitglieder.

10. Zweckverband KDRS

Die anteiligen Beteiligungen entsprechend dem Jahresabschluss 2010 in Höhe von 8,2 Mio. Euro ausgewiesener Vermögensumlage sind anzusetzen. Die zusätzlich aufgeführten

Rücklagen stellen keinen Beteiligungswert dar, da diese nicht unmittelbar von den Verbandsmitgliedern aufgebracht wurden.

Das Stammkapital der RZRS GmbH in Höhe von 700.000 Euro ist bei den 5 beteiligten Landkreisen anteilig mit je 140.000 Euro zu aktivieren. Darüber hinaus sind die anteilig eingebrachten Rücklagen zu berücksichtigen soweit sie von den Landkreisen aufgebracht worden sind.

11. Zweckverband KIRU

Auch hier liegt lediglich eine Beteiligung der Kommunen entsprechend dem Jahresabschluss 2010 des Zweckverbands vor. Unmittelbar zu bilanzierende Beteiligungen der Kommunen an der GmbH und der GBR liegen nicht vor.

12. Zweckverband und Gesellschaften des KIVBF

a) Grundstückseigentümergeinschaft Kommunales Rechenzentrum Franken in Heilbronn

Das Eigenkapital beträgt 2.890.278,04 Euro. Die Eigenkapitalanteile sind festgeschrieben und können aus einer Übersicht des KIVBF entnommen werden.

b) Grundstückseigentümergeinschaft Regionales Rechenzentrum Heidelberg

Das Eigenkapital beträgt 2.823.770,40 Euro. Auch hier sind die Eigenkapitalanteile festgeschrieben und können aus einer beim KIVBF vorliegenden Übersicht entnommen werden.

c) Regionales Rechenzentrum Karlsruhe Vermietungs GdbR

Das Eigenkapital beträgt 6.995.941,46 Euro. Die Eigenkapitalanteile können aus einer beim KIVBF vorliegenden Übersicht entnommen werden.

d) Regionales Rechenzentrum Südlicher Oberrhein GmbH in Freiburg

Das Eigenkapital besteht aus Stammkapital und einer von den Gesellschaftern eingebrachten Kapitalrücklage. Die auf den jeweiligen Gesellschafter entfallenden Beträge sind bei der Eigenkapitalspiegelung zu berücksichtigen.

e) Kommunales Rechenzentrum Baden-Franken GmbH

Es handelt sich um eine 100 %ige Tochter des Zweckverband KIVBF. Deshalb sind die Städte, Gemeinden und Landkreise an dieser GmbH nicht unmittelbar beteiligt.

f) Zweckverband KIVBF

Das Eigenkapital beträgt 6.575.215,85 Euro zum 31.12.2011 und ist in Form einer allgemeinen Rücklage bilanziert. Die Eigenkapitalanteile der einzelnen Kommunen ergeben sich aus einer Übersicht des KIVBF zum Stichtag 31.12.2011. Veränderun-

gen dieses Planwertes können sich nur durch tatsächliche Zahlungen von den oder an die Kommunen ergeben.

13. Weitere Hinweise

Sofern Mitteilungen der Rechenzentren (Ziffern 10 bis 12) über Vermögensanteile nach veredelten Einwohnern über diese Hinweise hinaus vorliegen, bleiben diese bei der Bilanzierung unberücksichtigt.

Umsetzung des Mietereinbautenerlasses

In Ziffer 3.1 der Hinweise zum Erhebungsbogen für die Kostenerstattung der vorläufigen Unterbringung von Flüchtlingen 2015 wurde folgendes aufgenommen:

„Die investiven Aufwendungen bei Ertüchtigungsmaßnahmen für Mietobjekte (wie z.B. Einbau einer Brandschutzterrasse, Installation von Sanitäranlagen, oder andere Baumaßnahmen nach dem sog. Mietereinbautenerlass entsprechend dem Bilanzierungsleitfaden) sind ebenfalls zu erfassen. In der Regel beträgt der Abschreibungszeitraum mindestens fünf Jahre.“

Im Folgenden sollen zur rechtssicheren Umsetzung folgende Hinweise bzw. Beispiele dienen:

Grundsatz: Liegen Erhaltungsaufwendungen für den Eigentümer vor, dann handelt es sich auch um einen Aufwand für den Mieter.

Wenn Herstellungsaufwendungen für den Eigentümer gegeben wären, ist nach dem Mietereinbautenerlass (BMF-Schreiben vom 15.1.1976 (BStBl I 1976, 66) zu prüfen, ob es sich um

- a) Scheinbestandteile
 - b) Betriebsvorrichtungen
 - c) Sonstige Mietereinbauten oder -umbauten
- handelt.

Beispiele	Aktivierung beim Mieter (Herstellungsaufwand)	Aufwand beim Mieter (Erhaltung)
Brandschutzterrasse wegen Nutzungsänderung	c)	
Austausch Sanitär, Heizung und Elektro	c)*	
Erstmaliger Einbau Sanitär wegen Nutzungsänderung von z.B. Tennishalle in Flüchtlingsunterkunft	c)	
Einbau baulicher Trennwände und Elektro	c)	

Beispiele	Aktivierung beim Mieter (Herstellungsaufwand)	Aufwand beim Mieter (Erhaltung)
wegen Nutzungsänderung		
Einbau einer Einbauküche	c)	
Vorbereitung für gemietete Container bzw. Zelte z.B. Fundament, Versorgungsleitungen	X	
Anschluss von Versorgungsleitungen für die Nutzung einer gemieteten Halle	X	
Innenanstrich eines Gebäudes		x
Austausch von Fenstern		x
Austausch von Elektro wegen Brandschutz	c)	
Erweiterung von Sanitäreanlagen	c)	
Einbau einer Brandmeldeanlage	c)	
Vorbereitung und Einbau von Bodenbelägen wegen Nutzungsänderung	c)	

* Aktivierungsfähig nach der gemeindehaushaltsrechtlichen 3 von 7-Regelung (vergleiche 2.3.2.2.2)

Anlage 6

Informationen zum Leasing

☞ Praxistipp:

Da ein Vermögensgegenstand nur in der Bilanz eines Unternehmens oder einer Kommune aktiviert werden darf, empfiehlt es sich, zunächst mit dem Leasinggeber in Kontakt zu treten, um zu erfahren, ob dieser den Leasinggegenstand bereits in seiner Bilanz aktiviert hat. Falls dies der Fall ist, darf der Leasinggegenstand nicht in der Bilanz der Kommune aktiviert werden. Die folgenden Ausführungen sind dann entbehrlich.

1. Leasingvertragsformen

Leasing ist eine Sonderform der entgeltlichen Nutzungs- und Gebrauchsüberlassung von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen. Es handelt sich hierbei um eine besondere Art der Miete. In der Praxis werden zahlreiche verschiedenartige Vertragstypen gestaltet:

- Finanzierungs-Leasing
 - Vollamortisationsverträge
 - Teilamortisationsverträge
- Operating-Leasing
- Hersteller-Leasing
- Sale-and lease-back
- Spezial-Leasing

1.1. Finanzierungsleasing

Der Leasinggeber erwirbt Güter zum Eigentum und räumt dem Leasingnehmer für eine feste Grundmietzeit gegen regelmäßiges Entgelt in bestimmter Höhe ein schuldrechtliches Nutzungsrecht ein (mittelfristig bis langfristig). Der Vertrag ist während der Grundmietzeit unkündbar. Die objektbezogenen Risiken (Gefahrtragung, Gewährleistung) trägt der Leasingnehmer. Hinsichtlich des Entgelts ist zu unterscheiden:

- **Vollamortisierungsverträge**

Die Leasing-Raten des Leasingnehmers während der unkündbaren Grundmietzeit (regelmäßig kürzer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggutes) decken die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Leasinggebers, seine Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten und eine Gewinnspanne des Leasinggebers. Hierbei kann weiter unterschieden werden in

- ohne Kauf- oder Mietverlängerungsoptionsrecht des Leasingnehmers (Grundmietzeit deckt sich mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasinggutes oder ist geringer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggutes)

- mit Kaufoption des Leasingnehmers nach der Grundmietzeit
 - mit Mietverlängerungsoption des Leasingnehmers nach der Grundmietzeit
 - Spezial-Leasing: Verträge über Leasinggüter, die speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten sind und nach Ablauf der Grundmietzeit regelmäßig nur nach beim Leasingnehmer wirtschaftlich sinnvoll verwendbar sind.
- **Teilamortisationsverträge**
- Der Leasinggeber erhält während der unkündbaren Grundmietzeit (zwischen 40 und 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Leasinggüter) nicht seine gesamten Kosten für das Leasinggut (Anschaffungs- und Herstellungskosten, Nebenkosten und Finanzierungskosten) und seinen Gewinnzuschlag voll amortisiert. Der noch nicht amortisierte Teil wird in den einzelnen Vertragstypen auf verschiedene Weise abgesichert:
- mit Mehrerlösbeteiligung des Leasingnehmers (Aufteilung des Mehrerlöses, der durch die Veräußerung des Leasinggutes nach Ablauf der Grundmietzeit entsteht)
 - mit Andienungsrecht des Leasinggebers, jedoch ohne Optionsrecht des Leasingnehmers
 - mit Kündigungsrecht des Leasinggebers mit Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die vom Leasingnehmer zu leistenden Schlusszahlung.

1.2. Operating-Leasing

Der Leasinggeber vermietet das Leasinggut kurz- bis mittelfristig an den Leasingnehmer. Die objektbezogenen Risiken trägt der Leasinggeber. Der Vertrag kann jederzeit gekündigt werden (typischer Mietvertrag). Der Leasinggeber hat das Leasinggut zu aktivieren. Die Leasingraten sind erfolgswirksam zu behandeln.

Beim Operating-Leasing steht die Gebrauchsüberlassung im Vordergrund der vertraglichen Vereinbarung. Ein solches Operating-Leasing ist den zivilrechtlichen Mietverträgen sehr ähnlich, denn der Leasinggeber behält das maßgebliche Verwertungsrecht. Die Leasingrate wird dabei dann als angemessene Gegenleistung der Gemeinde als Leasingnehmer für die laufende Nutzungsüberlassung eines ihr überlassenen Vermögensgegenstand angesehen. Der Leasinggeber hat deshalb regelmäßig den betreffenden Vermögensgegenstand in seiner Bilanz anzusetzen und nicht die Kommune. Von der Kommune sind die jährlich zu zahlenden Leasingraten als Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. In Sonderfällen kann aber auch eine Aktivierung des Wirtschaftsgutes in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen sein, sodass ggf. von der Gemeinde auch eine Leasingverbindlichkeit zu passivieren ist.

1.3. Hersteller-Leasing

Vermietung von Gütern durch den Hersteller (z. B. IBM-Leasing)

1.4. Sale-and-lease-back

Verkauf von Gütern an eine Leasing-Gesellschaft und anschließende Anmietung der Güter.

1.5. Spezial-Leasing

Das Gut ist speziell auf die Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten. Es kann nach Ablauf der Mietzeit nur vom Leasingnehmer sinnvoll weiter benutzt werden.

2. Bilanzielle Behandlung des Leasinggutes

2.1. Leasinggut ist dem Leasinggeber zuzurechnen

Beim Leasingnehmer	Beim Leasinggeber
<p>Keine Aktivierung des Leasinggutes Besonderheit: Evtl. eigene Aufwendungen des Leasingnehmers, die Anschaffungskosten wären, wenn ihm das Leasinggut zuzurechnen wäre, sind zu aktivieren und auf die Grundmietzeit zu verteilen.</p>	<p>Aktivierung des Leasinggutes und Abschreibung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer Besonderheit: Bestimmte Nebenkosten (z.B. Frachtkosten vom Hersteller zum Leasingnehmer und Montagekosten) sind beim Leasinggeber keine Anschaffungskosten, sondern sofort Betriebsaufwendungen, auch wenn diese Kosten dem Leasingnehmer nicht gesondert in den Leasingraten enthalten sind.</p>
<p>Die Leasingraten sind in voller Höhe Betriebsaufwendungen. Keine Passivierung der noch zu zahlenden Leasingraten, da insoweit noch ein schwebendes Rechtsgeschäft vorliegt.</p>	<p>Die Leasing-Raten sind in voller Höhe Betriebserträge. Keine Aktivierung der noch ausstehenden Leasingraten, da insoweit ein noch schwebendes Rechtsgeschäft vorliegt.</p>
<p>Sonderzahlungen zu Beginn der Grundmietzeit oder vorher sind als aktiver RAP zu behandeln und fortlaufend während der Grundmietzeit aufzulösen</p>	<p>Sonderzahlungen zu Beginn der Grundmietzeit oder vorher sind als passiver RAP zu behandeln und fortlaufend während der Grundmietzeit aufzulösen.</p>

2.2. Leasinggut ist dem Leasingnehmer zuzurechnen

Beim Leasingnehmer	Beim Leasinggeber
<p>Aktivierung des Leasinggutes und Abschreibung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer.</p> <p>Die Anschaffungskosten setzen sich zusammen aus:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Anschaffungs- und Herstellungskosten des Leasinggebers, die der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt wurden. <p>Ggf. weitere Anschaffungs- und Herstellungskosten des Leasinggebers, die nicht in den Leasingraten berücksichtigt sind (z. B. Nebenkosten, die dem Leasingnehmer gesondert in Rechnung gestellt werden.)</p> <p>Eigene Anschaffungs- und Herstellungskosten des Leasingnehmers (z.B. Montagekosten)</p> <p>Mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist die Aktivierung vorzunehmen (i.d.R. Besitzübergabe)</p>	<p>Keine Aktivierung des Leasinggutes</p>
<p>Passivierung einer Verbindlichkeit, die sich aus der Summe der in den Leasingraten enthaltenen Tilgungsanteilen ergibt (vgl. Kapitel 4.4.2.3.).</p> <p>Nicht zu diesen Verbindlichkeiten gehören:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sonderzahlungen zu Beginn der Grundmietzeit (z.B. auch Nebenkosten) - Aufpreis (restlicher Kaufpreis) am Ende der Grundmietzeit bei Ausübung einer Kaufoption (diese Verbindlichkeit entsteht erst im Zeitpunkt der Kaufoption und führt dann sofort in vollem Umfang zu Betriebsaufwendungen). 	<p>Aktivierung einer Forderung, die der Verbindlichkeit des Leasingnehmers entspricht.</p>

<ul style="list-style-type: none"> - Die Passivierung ist zeitgleich mit der Aktivierung vorzunehmen 	
<p>Aufteilung der Leasingraten in:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zins- und Kostenanteil (sind Betriebsaufwendungen, verteilt auf die Grundmietzeit) und - Tilgungsanteil (erfolgsneutral). 	<p>Aufteilung der Leasingraten in:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zins- und Ertragsanteil (sind Betriebserträge, verteilt auf die Grundmietzeit) und - Tilgungsanteil (erfolgsneutral).
<p>Aufteilung der Leasingraten in einen Zins- und Kostenanteil (bzw. Zins- und Ertragsanteil) sowie Tilgungsanteil (gilt für den Leasing-Nehmer und Leasing-Geber gleichermaßen):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Der jährliche Zins- und Kostenanteil kann über die Zinsstaffelmethode ermittelt werden und stellt jährlichen Aufwand bzw. Ertrag dar. - Der in Summe aller Leasingraten enthaltene Gesamtbetrag des Zins- und Kostenanteils bzw. Zins- und Ertragsanteils (Summe der Zins- und Kostenanteils aller Leasingraten) ergibt sich, wenn die Summe der Leasingraten, die während der Grundmietzeit zu erbringen sind, um den Betrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Leasinggebers, die die Berechnung der Leasingraten zugrunde gelegt worden sind, gemindert wird. Ersatzweise ist für die dem Leasingnehmer nicht bekannten Anschaffungs- und Herstellungskosten des Leasinggebers der Listen- oder Marktpreis anzusetzen. <p>Siehe Leitfaden zur Buchführung im NKHR Kapitel Kreditähnliches Rechtsgeschäft - Leasing</p>	
<p>Besonderheiten:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Eine einmalige Zahlung (Sonderzahlung) zu Beginn der Grundmietzeit hat Finanzierungscharakter und ist daher ebenso wie der Zins- und Kostenanteil vom Leasingnehmer zu aktivieren und auf die Grundmietzeit zu verteilen. Die Verteilung ist nach den gleichen Regeln vorzunehmen, wie der Zins- und Kostenanteil, der in der Summe aller Leasingraten enthalten ist. Aus Vereinfachungsgründen können beide Beträge zusammengefasst werden. Beim Leasinggeber ist hinsichtlich des Zins- und Ertragsanteils entsprechen dazu verfahren, d.h. als passiver RAP zu bilanzieren und entsprechend der Zinsstaffelmethode auf die Grundmietzeit zu verteilen. Evtl. Sonderzahlungen zu Beginn der Grundmietzeit können entsprechend behandelt werden. - Bei Ausübung der Kaufoption ist der Aufpreis (restlicher Kaufpreis) als zusätzlicher Finanzierungsaufwand sofort in voller Höhe als Aufwand zu behandeln (keine Verteilung auf die Restnutzungsdauer des Leasinggutes). - Bei Ausübung der Mietverlängerungsoption ist die Anschlussmiete beim Leasingnehmer als laufender Aufwand und beim Leasinggeber als laufender Ertrag zu behandeln. 	

Praxistipp:

Ein kreditähnliches Rechtsgeschäft liegt grundsätzlich dann vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum beim Leasingnehmer liegt.

Dann ist die Genehmigung der Rechtsaufsichtsbehörde nach § 87 Abs. 5 GemO einzuholen, sofern diese nach der VwV-Freigrenzen nicht als allgemein genehmigt gilt.

3. Prüfschematas

3.1. Finanzierungsleasing als Vollamortisationsvertrag

- Vertrag über eine bestimmte Laufzeit (Grundmietzeit) ohne Kündigungsrecht
- Leasingnehmer entrichtet in Grundmietzeit Raten, die mindestens den Anschaffungs- und Herstellungskosten inkl. der Nebenkosten des Leasinggebers entsprechen.

Mobilienleasing

Leasing-Vertrag ohne Kauf- oder Verlängerungsoption¹⁷

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer	Sonstige Nebenabreden	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
< 40 %			X
40 – 90 %		X	
> 90 %			X

Leasing-Vertrag mit Kaufoption¹⁸

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer	Kaufpreis bei Kaufoption	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
< 40 %	Ohne Relevanz		X
40 – 90 %	> Restbuchwert	X	
40 – 90 %	< Restbuchwert		X
> 90 %	Ohne Relevanz		X

Leasing-Vertrag mit Verlängerungsoption¹⁹

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer	Anschluss-Miete	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer

¹⁷BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl I 1971, S. 264); IV B/2 - S. 2170 - 31/71; III. Nr. 1

¹⁸BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl I 1971, S. 264); IV B/2 - S. 2170 - 31/71; III. Nr. 2

¹⁹BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl I 1971, S. 264); IV B/2 - S. 2170 - 31/71; III. Nr. 3

< 40 %	Ohne Relevanz		X
40 – 90 %	Summe der Anschlussmiete entspricht mind. der AfA	X	
40 – 90 %	Summe der Anschlussmiete ist kleiner als die AfA		X
> 90 %	Ohne Relevanz		X

Spezialleasing²⁰

Das Leasinggut ist speziell auf die Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten. Grundsätzlich obliegt das wirtschaftliche Eigentum dem Leasingnehmer und dieser hat es zu bilanzieren.

Immobilienleasing

Vorbemerkungen

Die Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums sind getrennt nach Grundstück und Gebäude zu prüfen.²¹ Betriebsvorrichtungen werden grundsätzlich nach den Kriterien für das Mobilienleasing beurteilt.²²

Leasing-Vertrag ohne Kauf- oder Verlängerungsoption

Grundstück

Grundsätzlich beim Leasinggeber.²³

Gebäude

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer (50 Jahre oder LZ Erbbaurecht)	Sonstige Vereinbarungen	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
< 40 % ²⁴			X
40 – 90 % ²⁵		X	
> 90 % ²⁶			X

Leasing-Vertrag mit Kaufoption

²⁰BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl I 1971, S. 264); IV B/2 - S. 2170 - 31/71; III. Nr. 4

²¹BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2a Satz 3

²²BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 1d

²³BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2b, 1 HS

²⁴BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, aa

²⁵BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, bb Satz 2

²⁶BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, aa

Grundstück

Zurechnung beim Leasingnehmer, sofern auch das Gebäude dem Leasingnehmer zuzurechnen ist.²⁷

Gebäude

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer (50 Jahre oder LZ Erbbaurecht)	Kaufpreis bei Kaufoption	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
< 40 % ²⁸	Ohne Relevanz		X
40 – 90 % ²⁹	> Restbuchwert	X	
40 – 90 % ³⁰	< Restbuchwert		X
> 90 % ³¹	Ohne Relevanz		X

Leasing-Vertrag mit Verlängerungsoption

Grundstück

Grundsätzlich beim Leasinggeber.³²

Gebäude

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer (50 Jahre oder LZ Erbbaurecht)	Anschluss-Miete	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
< 40 % ³³	Ohne Relevanz		X
40 – 90 %	> 75 % der ortsübliche Miete ³⁴	X	
40 – 90 %	< 75 % der ortsübliche Miete		X

²⁷BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72 I Nr. 2b, 2 HS.

²⁸BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, aa

²⁹BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72 I Nr. 2c, bb Satz 3

³⁰BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, bb Satz 3

³¹BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, aa

³²BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2b, 1 HS.

³³BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, aa

³⁴BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, bb Satz 6

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer (50 Jahre oder LZ Erbbaurecht)	Anschluss-Miete	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
	te ³⁵		
> 90 % ³⁶	Ohne Relevanz		X

Spezialleasing

GrundstückZurechnung beim Leasingnehmer, sofern auch das Gebäude dem Leasingnehmer zuzurechnen ist.³⁷

Gebäude

Bilanzierung grundsätzlich beim Leasingnehmer.³⁸

³⁵BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, bb Satz 6

³⁶BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, aa

³⁷BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72 ; I Nr. 2b, Satz 2

³⁸BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72 ; I Nr. 2d

3.2. Finanzierungsleasing mit Teilamortisationsvertrag

- Vertrag über eine bestimmte Laufzeit (Grundmietzeit) ohne Kündigungsrecht
- Grundmietzeit entspricht mind. 40 %, aber höchstens 90 % der gewöhnlichen Nutzungsdauer
- Leasingnehmer entrichtet in Grundmietzeit Raten, die die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Nebenkosten des Leasinggebers nur teilweise decken.

Mobilienleasing

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer	Sonstige Nebenabreden	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
40 – 90 %	Andienungsrecht des Leasinggebers zu festem Preis ³⁹	X	
40 – 90 %	Verkauf Leasinggut am Ende Grundmietzeit Verluste immer bei Leasingnehmer Aufteilung Mehrerlös/Gewinn > 25 % bei Leasinggeber. ⁴⁰	X	
40 – 90 %	Verkauf Leasinggut am Ende Grundmietzeit Verluste immer bei Leasingnehmer Aufteilung Mehrerlös/Gewinn < 25 % bei Leasinggeber. ⁴¹		X
40 – 90 % Kündigungsrecht nach mind. 40 % der gewöhnlichen Nutzungsdauer	Leasingnehmer hat Ausgleich der Differenz zwischen Leasingrate und nicht gedeckten Gesamtkosten vorzunehmen. Anrechnung des Verkaufspreis des Leasinggutes zu 90 % ⁴²	X	

Immobilienleasing

Vorbemerkungen

Die Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums sind getrennt nach Grundstück und Gebäude zu prüfen.⁴³

³⁹ BMF-Schreiben vom 22.12.1975 (Az. IV B 2-S 2170-161/75); Nr. 2a

⁴⁰ BMF-Schreiben vom 22.12.1975 (Az. IV B 2-S 2170-161/75); Nr. 2b

⁴¹ BMF-Schreiben vom 22.12.1975 (Az. IV B 2-S 2170-161/75); Nr. 2b

⁴² BMF-Schreiben vom 22.12.1975 (Az. IV B 2-S 2170-161/75); Nr. 2c

⁴³ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 1 Satz 3

Gebäude

Grundsatz

Der Leasinggegenstand ist mit Ausnahme der folgenden Sonderfälle grundsätzlich dem Leasinggeber zuzurechnen.⁴⁴

Sonderfälle

Spezialleasing

Im Falle von Spezialleasing ist der Gegenstand grundsätzlich immer dem Leasingnehmer zuzurechnen.⁴⁵

Verträge mit Kaufoption⁴⁶

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer (50 Jahre oder LZ Erbbaurecht)	Sonstige Vereinbarungen	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
> 90 %			X
< 90 %	Kaufpreis < Restbuchwert		X
< 90 %	Kaufpreis > Restbuchwert	X	

Verträge mit Mietverlängerungsoption⁴⁷

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer (50 Jahre oder LZ Erbbaurecht)	Sonstige Vereinbarungen	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
> 90 %			X
< 90 %	< 75 % der ortsübliche Miete		X
< 90 %	> 75 % der ortsübliche Miete	X	

⁴⁴ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 2a

⁴⁵ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 2aa

⁴⁶ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 2bb

⁴⁷ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 2cc

Verträge mit Kauf- oder Mietverlängerungsoption⁴⁸

Der Gegenstand ist Grundsätzlich dem Leasingnehmer zuzurechnen wenn eine der nachfolgenden Bedingungen erfüllt ist:

- Leasingnehmer trägt die Gefahr des ganzen oder teilweisen Untergangs des Leasinggegenstandes

oder

- Leasingnehmer ist verpflichtet das Leasinggut wiederherzustellen oder wiederaufzubauen

oder

- Leistungspflicht des Leasingnehmer entfällt bei Zerstörung des Leasinggutes nicht

oder

- Keine Minderung der Leistungspflicht auch wenn die Nutzung des Leasinggutes langfristig ausgeschlossen ist

oder

- Leasingnehmer muss Kosten des Leasinggutes dem Leasinggeber ersetzen, auch wenn der Vertrag vorzeitig beendet wird und die Beendigung nicht vom Leasingnehmer zu vertreten ist

oder

- Leasingnehmer stellt den Leasinggeber von sämtlichen Ansprüchen Dritter bzgl. des Leasinggutes frei

Grundstück

Die Zurechnung des Grundstückes erfolgt entsprechend der Zuordnung des Gebäudes.⁴⁹

⁴⁸ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 2dd

⁴⁹ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 3

Berechnung der passiven Rechnungsabgrenzung im Friedhofswesen

Berechnungsvorschlag

1.) Eröffnungsbilanz (EB):

Ermittlung der Grabnutzungsgebühren aufgrund von jährlichen Durchschnittsfallzahlen sowie der zum Entstehungszeitpunkt gültigen Satzungen

Für die Bewertung sind folgende Unterlagen erforderlich:

- Tatsächliche Fallzahlen sowie Grabnutzungsgebühren für den Zeitraum von 6 Jahren vor der Eröffnungsbilanz
- Bestattungsgebührensatzung
- durchschnittliche Zahl von Bestattungen und Verlängerungen für den mittels eines Erfahrungswerts zu bewertenden Zeitraums, es sei denn, tatsächliche Fallzahlen liegen vor

a) Bewertung über tatsächliche AHK

Für die letzten 6 Jahre vor Eröffnungsbilanzstichtag muss der RAP anhand der tatsächlichen Bestattungsfälle und Liegezeitverlängerungen sowie der tatsächlichen Grabnutzungsgebühren (AHK) berechnet werden. Dabei wird die Anzahl der Bestattungsfälle sowie der Verlängerung pro Jahr und Grabart (Urne, Doppelgrab.....) separat ermittelt. Hinzulegungen sind ebenfalls zu berücksichtigen.

b) Bewertung über Erfahrungswert

Für den Zeitraum, für welchen noch Grabnutzungsgebühren aufzulösen sind (Liegedauer der jeweiligen Grabart (z. B. 25 Jahre) abzüglich des Zeitraums über welchen eine AHK Bewertung erfolgte (6 Jahre) → 19 Jahre) kann eine Bewertung über Erfahrungswerte vorgenommen werden.

Hierbei kann, sofern für diesen Zeitraum keine tatsächlichen Fallzahlen vorliegen, ein Durchschnitt pro Grabart anhand der vorliegenden Fallzahlen aus Ziffer a) ermittelt werden.

		ND	1. a vor EB	2. a vor EB	3. a vor EB	4. a vor EB	5. a vor EB	6. a vor EB	Σ	Ø pro Jahr
Kindergrab	Neu	25	2	2	0	1	0	1	6	1,00
Kindergrab	Hinzu	12	0	0	0	0	0	0	0	0
Kindergrab	Verl.	10	4	2	2	9	6	6	29	4,83
Reihengrab	Neu	25	2	0	0	1	1	0	4	0,67
Reihengrab	Hinzu	12	0	0	0	0	0	0	0	0
Reihengrab	Verl.	10	0	0	0	0	0	0	0	0
Urnengrab	Neu	25	51	29	38	34	34	23	209	34,83
Urnengrab	Hinzu	12	21	14	10	28	19	15	107	17,83
Urnengrab	Verl.	10	6	4	3	3	1	3	20	3,33

usw.

Dieser ermittelte jährliche Durchschnittswert pro Grabart kann für den gesamten Zeitraum angesetzt werden, da der Aufwand für die Ermittlung der tatsächlichen Fallzahlen in Bezug

auf das Ergebnis in keinem Verhältnis steht.

Aus den Bestattungsgebührensatzungen der jeweils gültigen Bewertungszeiträume sind die jeweiligen Grabnutzungsgebührensätze zu ermitteln.

		Gebühren je Grabart in € (aus Bestattungsgebührensatzung)				
		ab Jahr a	ab Jahr b	ab Jahr c	ab Jahr d	ab Jahr e
Kindergrab	Neu	388,05	379,63	302,17	199,66	99,83
Kindergrab	Hinzu	186,26	182,22	145,04	95,84	47,92
Kindergrab	Verl.	155,22	151,85	120,87	79,86	39,93
Reihengrab	Neu	706,45	708,14	426,93	329,27	164,64
Reihengrab	Hinzu	339,10	339,91	204,93	158,05	79,03
Reihengrab	Verl.	282,58	283,26	170,77	131,71	65,86
Urnengrab	Neu	470,00	456,33	388,71	361,48	248,74
Urnengrab	Hinzu	225,60	219,04	186,58	173,51	119,40
Urnengrab	Verl.	188,00	182,53	155,48	144,59	99,50

Mit den Grabnutzungsgebühren der jeweiligen Grabart aus den Satzungen und den oben rechnerisch ermittelten durchschnittlichen jährlichen Fallzahlen können die eingegangenen Gebühren berechnet werden:

		Gebühren je Grabart in €				
		ab Jahr a	ab Jahr b	ab Jahr c	ab Jahr d	ab Jahr e
Kindergrab	Neu	388,05	379,63	302,17	199,66	99,83
Kindergrab	Hinzu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kindergrab	Verl.	749,71	733,44	583,80	385,72	192,86
Reihengrab	Neu	473,32	474,45	286,04	220,61	110,31
Reihengrab	Hinzu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Reihengrab	Verl.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Urnengrab	Neu	16.370,10	15.893,97	13.538,77	12.590,35	8.663,61
Urnengrab	Hinzu	4.022,45	3.905,48	3.326,72	3.093,68	2.128,90
Urnengrab	Verl.	626,04	607,82	517,75	481,48	331,34

Hierbei ist zu beachten, dass lediglich die Gebühren für die reine Grabnutzung berücksichtigt werden dürfen. Bei den Gebühren für die Benutzung der Leichenhalle oder des Bestattungsprozess handelt es sich um Erträge, die direkt dem Jahr der Leistungserbringung zugeordnet werden müssen.

Für die fiktiv berechnete Summe der Grabnutzungsgebühren ist anschließend der jährliche Auflösungsbetrag zu errechnen.

		Auflösung je Jahr und Grabart in €				
		ab Jahr a	ab Jahr b	ab Jahr c	ab Jahr d	ab Jahr e
Kindergrab	Neu	15,52	15,19	12,09	7,99	3,99
Kindergrab	Hinzu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kindergrab	Verl.	74,97	73,34	58,38	38,57	19,29
Reihengrab	Neu	18,93	18,98	11,44	8,82	4,41
Reihengrab	Hinzu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Reihengrab	Verl.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Urnengrab	Neu	654,80	635,76	541,55	503,61	346,54
Urnengrab	Hinzu	335,20	325,46	277,23	257,81	177,41
Urnengrab	Verl.	62,60	60,78	51,78	48,15	33,13

Aus der Summe der Grabnutzungsgebühren und den errechneten jährlichen Auflösungsbeiträgen ist anschließend der noch aufzulösende Restbetrag zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz (Restbuchwert) zu ermitteln.

Wir empfehlen hierbei, eine Gesamtübersicht aufzubauen, aus welcher die einzelnen Jahre sowie deren Werte nachvollzogen werden können. Darüber hinaus kann in diese Gesamtübersicht die fortlaufende Abgrenzung (2.) integriert werden.

Jahr	Summe Ertrag in €	Rest ND	Summe Auflösung bis EB Stichtag	RBW EB Stichtag
ND vor Stichtag				
ND -1 vor Stichtag				
ND -2 vor Stichtag				
...				
...				
...				
...				
...				
...				
...				
...				
...				
...				
...				
...				
...				
...				
...				
...				
...				
3 vor Stichtag				
2 vor Stichtag				
1 vor Stichtag				
Summe als PRAP in EB einzustellen				

2.) fortlaufende Abgrenzung

Für die Ermittlung der passiven RAP im laufenden Betrieb kann die unter 1.) entworfene Tabelle weiterhin verwendet werden. Anhand der jeweils gültigen Satzung sowie der tatsächlichen Fallzahlen werden die angefallenen Grabnutzungsgebühren je Grabart ermittelt und entsprechend auf die jeweilige Liegedauer aufgelöst. Dabei kann die jährliche Auflösung in Summe, mit den aus der Eröffnungsbilanz resultierenden Auflösung von Altbeständen, gebucht werden.

Glossar für Investitionsmaßnahmen

Begriff	Beispiel / Erläuterung	Investition AHK Finanz- haushalt	Ergebnis- haushalt	Ziffer im Leit- faden
Abbruch	Vor Beginn einer Baumaßnahme „Freimachen des Baufeldes“: Rückbau der im Baubereich befindlichen Sachen: Entfernen von Bäumen, Rückbau Zaun, Rückbau Holzhütte usw. Versetzen vorhandener Sachen, z.B. Schilder, Absperrpoller, Werbeschilder von Firmen	X		2.3.2.3
Alarmanlage	Erstmaliger Einbau einer Alarmanlage: Die Ausgaben für die in ein Gebäude eingebaute Alarmanlage gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Sie sind nachträgliche Herstellungskosten, wenn die Alarmanlage erst nach Fertigstellung des Gebäudes eingebaut wird	X		2.3.2.2
Archäologische Voruntersuchung	Im Rahmen einer Baumaßnahme sind vorher archäologische Voruntersuchungen des Bodens notwendig.	X		2.3.2
Architektenwettbewerb	Durchführung eines Architektenwettbewerbs inkl. aller Nebenkosten (Hotel, Reisekosten, Preisgelder etc.)		X	2.2.2.4
Artenschutzgutachten allgemein	Artenschutzgutachten (Suche nach Lebensräumen relevanter Arten, Kontrolle Tümpel, Festlegen Anzahl Nistkästen, Kontrolle Baumhöhlen auf Besatz)		X	2.2.2.4
Artenschutzgutachten im Zusammenhang mit Baumaßnahmen	Artenschutzgutachten einschließlich der daraus resultierenden Folgemaßnahmen	X		2.2.2.4
Aufzug	Einbau eines (bisher nicht vorhandenen) Aufzugs	X		2.1.1.1
Ausgleichsmaßnahme	Grundsätzlich alle ökologischen Maßnahmen, die zur Durchführung einer Baumaßnahme notwendig sind, ausgenommen laufende Aufwendungen (z.B. regelmäßige Pflege einer Wiese)	X		2.1.1.1
Ausweichquartiere	Mietaufwendungen für Ausweichquartiere aufgrund von Baumaßnahmen		X	2.3.2.1

Begriff	Beispiel / Erläuterung	Investition AHK Finanz- haushalt	Ergebnis- haushalt	Ziffer im Leit- faden
Baubüro	Miete Baucontainer oder einer Wohnung als „Baubüro“ inkl. Anschlussarbeiten (z.B. Stromanschluss) und sonstiger notwendiger Nebenarbeiten	X		2.3.2.1
Baucontainer	Miete Baucontainer für die Lagerung von Baumaterial	X		2.3.2.1
Bauleitplanung			X	2.2.2.4
Bauschäden	<ul style="list-style-type: none"> Werden an einem fertigen Gebäude aufgetretene Baumängel oder Bauschäden beseitigt, liegt in der Regel Erhaltungsaufwand vor. Aufwendungen zur Beseitigung von Schädigungen Dritter im Rahmen von Baumaßnahmen. 		X X	2.3.2
Barrierefreiheit	Erstmalige Herstellung der Barrierefreiheit eines Gebäudes	X		2.3.2.2
Beleuchtungskörper	Austausch von Beleuchtungskörpern, Umrüstung bestehender Beleuchtungskörper auf LED-Beleuchtung		X	2.1.1.1 2.3.2.1
Beiträge	Erstmalige Straßenausbau- und Kanalschlussbeiträge (HK des Grundstücks)	X		2.3.4.3.7
Bürgerbeteiligung	Workshops / Veranstaltungen zur Entscheidungsfindung, z.B. Beteiligung von Mitarbeitern, Bürgern/Kindern, Fachleuten zur Ideenfindung etc.		X	
Bewachung	Bewachungsfahrten während der Bauzeit	X		2.3.2
Beweissicherung	Beweissicherung vor Beginn der Arbeiten	X		2.3.2
Bodenbelag	Austausch von Bodenbelägen (z.B. Teppich durch Laminat)		X	2.3.2.1
Bodenproben	<ul style="list-style-type: none"> Umwelttechnische Untersuchungen vor einem Neubau (Bodenproben bei Verdacht auf Bodenbelastung, Schadstoffuntersuchung) Zur Feststellung der Schadstoffbelastung (für Entsorgung von Material bei einer Baumaßnahme) 	X X		2.3.2
Brandschutz	Erstmaliger Einbau von Brandschutzbestandteilen Beispiele: Brandmeldeanlage, Brandschutztüren, RWA-Anlage (Rauch-Wärme-Abzug), Teilerneuerung elektr. Installation (Notstromversorgung, Notbeleuchtung)	X		2.3.2.2

Begriff	Beispiel / Erläuterung	Investition AHK Finanz- haushalt	Ergebnis- haushalt	Ziffer im Leit- faden
Container im Eigentum	- nachträglich Stromanschluss herstellen - Umsetzungskosten	X		2.3.2.1
Dach	Ersatz eines Flachdaches durch ein Satteldach, wenn dadurch ein für den Betriebszweck nutzbares Dachgeschoss entsteht	X		2.1.1.1
Demontage	Demontage von beweglichen Sachen bei Neubeschaffung eines gleichen Vermögensgegenstandes (z.B. Demontage einer Schultafel, Beschaffung einer neuen Schultafel)	X		2.3.2.1
EDV-Netz	erstmalige Herstellung eines EDV-Netzes z.B. in einer Schule Die reine Verkabelung ist ein Gebäudebestandteil, die Netzwerkkomponenten sind separat zu aktivieren	X		2.1.1.1
Einweihung	Einweihungsfeier inkl. Erstellen und Verteilen von Einladungsflyern, Miete Mikrofonanlage, Rednerpult, Bewirtung, Miete Pavillons, Sonderreinigung, Sonderleerung von Mülltonnen nach der Feier usw.	X		2.3.2.1
Endreinigung	Endreinigung bei einer investiven Maßnahme	X		2.3.2
Energetische Ertüchtigung	energetische Ertüchtigung als alleinige Maßnahme am Gebäude, z.B. Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zu Wärme- oder Schallschutzzwecken (beachte 3-von-7-Regel)		X	2.3.2.2
Entschädigungszahlungen	<ul style="list-style-type: none"> • Entschädigungszahlungen bei einem Anbau an ein bestehendes Gebäudes an den Grundstückseigentümers des Nachbargrundstücks wegen Grenzbebauung (HK des Gebäudes) • Entschädigungszahlungen an Mieter oder Pächter für vorzeitige Räumung eines Grundstücks zur Errichtung eines Gebäudes (HK des Gebäudes) 	X		2.3.2.1
		X		
Erstausrüstung mit beweglichen Vermögensgegenständen	Aufwendung für die Anschaffung beweglicher Vermögensgegenstände unterhalb der Wertgrenze, die im Rahmen einer Baumaßnahme separat aktiviert werden	X	X	2.1.1.1
Fenster	Austausch von Fenstern (beachte 3-von-7-Regel)		X	2.3.2.1

Begriff	Beispiel / Erläuterung	Investition AHK Finanz- haushalt	Ergebnis- haushalt	Ziffer im Leit- faden
Fernheizung	Anschluss an eine Fernheizung bei einem Neubau	X		2.3.2.1
Fernheizung	Anschluss an eine Fernheizung in einem Altbau (beachte 3-von-7-Regel)		X	2.3.2.2
Fett- Ölabscheider	erstmaliger Einbau eines Fett- Ölabscheiders (Betriebsvorrichtung)	X		2.1.1.1
Fundament	erstmalig Fundament für einen Container herstellen (HK der Außenanlage)	X		2.3.2.1
Hausanschlusskosten	Hausanschlusskosten für Anlagen zur Ableitung von Abwässern bzw. für Anschlüsse an Versorgungsnetze (Strom, Gas, Wasser, Wärme) (HK des Gebäudes)	X		2.3.4.3.6
Heizung	Austausch einer Heizung ohne wesentliche Wertverbesserung (beachte 3-von-7-Regel)		X	2.3.2.1
Jalousien	Erstmaliger Einbau von Sonnenschutz (HK Gebäude) - Rolladen, Jalousien, Markisen	X		2.3.2.2.1
Kampfmittelsondierung	Kampfmittelsondierung im Zusammenhang mit Baumaßnahmen	X		
Klimaanlage	<ul style="list-style-type: none"> • Erstmaliger Einbau einer Klimaanlage – die Kosten für den Einbau einer Klimaanlage führen zu nachträglichen Herstellungskosten (unabhängig von der Gebäudenutzung). • Einbau einer Klimaanlage mit ganz oder überwiegend betrieblichen Zwecken (z.B. in Küchen und PC-Räumen) kann separat als Betriebsvorrichtung behandelt werden. 	X		2.1.1
		X		
Logo (Corporate Identity)	<ul style="list-style-type: none"> • Externe Erstellung (immaterieller Vermögensgegenstand) 	X		2.3.1 / 3.1
Machbarkeitsstudien	Machbarkeitsstudien		X	2.2.2.4
Netzwerkkomponenten	Eigene technische Anlage, eventuell als Bewertungseinheit, jedoch keine Betriebsvorrichtung und keine Zuordnung zum Gebäude. z.B.: Switches, Catalyst, USB-Extender, USV-Anlage, WLAN-Komponenten.	X		2.1.1.1
Ökokonto	Erwerb eines „virtuellen Guthabens“		X	2.1.1.1
Pflanzen	Erstbepflanzung von Blumenkübeln		X	2.3.2.1
(vergebliche) Planung	Planungskosten für (Teil-)maßnahmen, die in der Folge nicht umgesetzt werden		X	2.3.2
Projektsteuerung	Projektsteuerung bei Baumaßnahmen	X		2.3.2
Prov. Bauanschluss	Prov. Bauanschluss (z.B. Strom)	X		2.3.2.1

Begriff	Beispiel / Erläuterung	Investition AHK Finanz- haushalt	Ergebnis- haushalt	Ziffer im Leit- faden
Prozesskosten	Anwalts- und Gerichtskosten (auch bei Streitigkeiten in Baumaßnahmen)		X	2.3.2
Richtfest	Richtfest (Rednerpult, Blumen, Gestellung Mikrofonanlage, Bewirtungskosten etc.)	X		2.3.2.1
Rollladen	Erstmaliger Einbau von Sonnenschutz (HK Gebäude) - Rollladen, Jalousien, Markisen	X		2.3.2.1
Rückbau (1.)	Demontage von beweglichen Sachen bei Neubeschaffung eines gleichen Vermögensgegenstandes (z.B. Demontage einer Schultafel, Beschaffung einer neuen Schultafel)	X		2.3.2.1
Rückbau (2.)	Vor Beginn einer Baumaßnahme „Freimachen des Baufeldes“: Rückbau der im Baubereich befindlichen Sachen: Entfernen von Bäumen, Rückbau Zaun, Rückbau Holzhütte usw. Versetzen vorhandener Sachen, z.B. Schilder, Absperrpoller, Werbeschilder von Firmen	X		2.3.2.1
Sanitär (1.)	Einbau bisher nicht vorhandener Sanitäranlagen (Toiletten, Duschen, etc.)	X		2.3.2.1
Sanitär (2.)	Austausch oder Erweiterung von Sanitäranlagen <u>mit</u> Nutzungsänderung (z.B. behindertengerechter Ausbau zur Aufnahme inkludierter Schülerinnen und Schüler, Einbau von Sanitäranlagen im Rahmen der vorläufigen Unterbringung von Flüchtlingen)	X		2.3.2.2
Sanitär (3.)	Austausch oder Erweiterung von Sanitäranlagen <u>ohne</u> Nutzungsänderung (z.B. behindertengerechte Toilette im Rathaus)		X	2.3.2.2
Schadensersatzleistungen (1.)	Schadensersatzleistungen <u>als Ersatz</u> für bestehende Vermögensgegenstände	X		2.3.2.1
Schadensersatzleistungen (2.)	Schadensersatzleistungen <u>für Reparaturen</u> von Vermögensgegenständen		X	2.3.2.1
Schließanlage	Nachträglicher Einbau oder Austausch einer Schließanlage. Dies gilt auch für angemietete Objekte.		X	2.3.2.1
Schulungen	Schulungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Software und anderen Vermögensgegenständen		X	2.3.2.1

Begriff	Beispiel / Erläuterung	Investition AHK Finanz- haushalt	Ergebnis- haushalt	Ziffer im Leit- faden
Sonnenschutz	Erstmaliger Einbau von Sonnenschutz (HK Gebäude) - Rollläden, Jalousien, Markisen	X		2.3.2.2
Spatenstich	Spatenstich (Rednerpult, Blumen, Gestellung Mikrofonanlage, Bewirtungskosten etc.)	X		2.3.2
Stellplatzablöse	Aufwendungen für die Ablösung der Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen (HK des Gebäudes)	X		2.3.3
Stromanschluss	Prov. Bauanschluss einschließlich der Energiekosten bei der Bauzeit (Baustrom)	X		2.3.2.1
Teppich	Austausch von Bodenbelägen (z.B. Teppich durch Laminat)		X	2.3.2.1
Toilettenkosten	(Miete, Reinigung und Service) im Rahmen der Baumaßnahme	X		2.3.2.1
Trennwände (1.)	Einbau von neuen / zusätzlichen Zwischenwänden zur Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit Beispiel: ein Großraumbüro wurde unter Verwendung von Rigips-Ständerwerk in 4 Einzelbüros unterteilt	X		2.3.2.2
Trennwände (2.)	Versetzen von Zwischenwänden		X	2.2.2.4
Umzug	<ul style="list-style-type: none"> • „Umzug“ während der Bauphase in Ausweichquartiere • Vorübergehender Umzug von einzelnen Klassen <u>innerhalb</u> des Gebäudes während einer Baumaßnahme 		X X	2.2.2.4
Vandalismus	Beseitigung von Vandalismusschäden auch während der Bauzeit		X	2.2.2.4
Veranstaltungen	Workshops / Veranstaltungen <u>zur Entscheidungsfindung</u> , z.B. Beteiligung von Mitarbeitern, Bürgern/Kindern, Fachleuten zur Ideenfindung etc.		X	2.2.2.4
Wettbewerb	Durchführung eines Architektenwettbewerbs inkl. aller Nebenkosten (Hotel, Reisekosten, Preisgelder etc.)		X	2.2.2.4