

LEITFADEN ZUR BILANZIERUNG

nach den Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) in Baden- Württemberg (4. Auflage)

Rechtsstand:

- Gemeindeordnung in der Fassung vom 24. Juli 2000 (GBl. S. 582, ber. S. 698), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 27. Juni 2023 (GBl. S. 229, 231)
- Gemeindehaushaltsverordnung vom 11. Dezember 2009 (GBl. S. 770), zuletzt geändert durch Artikel 3 der Verordnung vom 4. Februar 2021 (GBl. S. 192, 195)

Abgestimmt mit der Lenkungsgruppe NKHR

(Innenministerium BW, Gemeindeprüfungsanstalt BW, Gemeindetag, Städte-
tag, Landkreistag, Komm.ONE)



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

Fassung: November 2023

INHALTSVERZEICHNIS

<u>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....</u>	<u>10</u>
<u>ANLAGENVERZEICHNIS</u>	<u>13</u>
<u>VORWORT</u>	<u>14</u>
<u>1 EINLEITUNG.....</u>	<u>16</u>
1.1 Kurze Einführung in das NKHR	16
1.2 Rechtsgrundlagen	17
1.3 Vertrauensschutz durchgeführter Bewertungen.....	19
1.4 Auslegungshilfen	19
1.5 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	19
1.6 Steuerrechtliche Aspekte	19
<u>2 GRUNDLAGEN ZUR ERFASSUNG UND BEWERTUNG DES VERMÖGENS UND DER SCHULDEN</u>	<u>20</u>
2.1 Inhalt der Bilanz.....	20
2.1.1 Vermögensgegenstände	20
2.1.1.1 Definition Vermögensgegenstand	20
2.1.1.2 Leasing	28
2.1.1.3 Contracting.....	29
2.1.2 Eigenkapital.....	32
2.1.3 Schulden.....	32
2.1.4 Rechnungsabgrenzungsposten	33
2.2 Zeitliche Zuordnung.....	34
2.2.1 Periodenabgrenzung von Erträgen und Aufwendungen.....	34
2.2.2 Zeitpunkt der Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten	
35	
2.2.2.1 Periodenabgrenzung bei Steuern und Umlagen	35
2.2.2.2 Behandlung von Forderungen im Sozialbereich im Rahmen des NKHR.....	36
2.2.2.3 Anschaffungen	36

2.2.2.4	Herstellung.....	36
2.3	Bewertung	38
2.3.1	Anschaffungskosten	38
2.3.2	Herstellungskosten.....	40
2.3.2.1	Begriff der Herstellung	41
2.3.2.2	Nachträgliche Herstellungskosten.....	43
2.3.2.3	Umfang der Herstellungskosten.....	59
2.3.3	Bezuschusste Vermögensgegenstände	61
2.3.3.1	Bruttomethode	61
2.3.3.2	Nettomethode	62
2.3.4	Unentgeltlicher Erwerb.....	62
2.3.4.1	Begriffsbestimmung	62
2.3.4.2	Grundsätze	63
2.3.4.3	Anwendungsfälle.....	63
2.3.5	„Rückzahlungsbetrag“ (Erfüllungsbetrag)	69
2.3.6	Abschreibungen.....	69
2.3.7	Dauernde Wertminderung	70
2.4	Vereinfachungsregeln.....	72
2.4.1	Festwertverfahren.....	72
2.4.1.1	Voraussetzungen für das Festwertverfahren	72
2.4.1.2	Ermittlung des Festwertes.....	74
2.4.1.3	Übergang von der Einzelbewertung zum Festwert	74
2.4.1.4	Behandlung der Ersatzbeschaffungen und Veräußerungen von Gegenständen aus einem Festwert	75
2.4.1.5	Übergang vom Festwert zur Einzelbewertung	75
2.4.2	Gruppenbewertung.....	75
2.4.3	Bewertungsvereinfachungsverfahren Fifo und Lifo	78
2.4.4	Inventurvereinfachungsmethoden	78
2.4.5	Vereinfachungsregeln für die Eröffnungsbilanz	78
2.4.5.1	Spezialregelung für Vermögensgegenstände im Anlagenachweis und in der Vermögensrechnung (§ 62 Abs. 1 Satz 2 und 3 GemHVO)	

	79
2.4.5.2	Bewegliche/Immaterielle Vermögensgegenstände, älter als 6 Jahre (§ 62 Abs. 1 Satz 4 GemHVO).....	81
2.4.5.3	Ansatz von Erfahrungswerten bei nicht ermittelbaren AHK (§ 62 Abs. 2 Satz 1 GemHVO)	81
2.4.5.4	Ermittlung fiktiver Zeitpunkte der AHK (§ 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO)	81
2.4.5.5	Erfahrungswerte zum 1. Januar 1974 (§ 62 Abs. 3 GemHVO)	83
2.4.5.6	Verwendung örtlicher Durchschnittswerte (§ 62 Abs. 4 GemHVO)	84
2.4.5.7	Ansatz von abgeschriebenene Vermögensgegenständen	85
2.4.5.8	Sonderposten (§ 62 Abs. 6 Satz 2 GemHVO).....	85
2.4.6	Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung.....	85
3	<u>AKTIVSEITE DER BILANZ.....</u>	86
3.1	Immaterielle Vermögensgegenstände.....	86
3.1.1	Definition	86
3.1.2	Bewertung	86
3.1.3	Negativabgrenzungen	87
3.2	Sachvermögen.....	87
3.2.1	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	87
3.2.1.1	Datenermittlung für die Bewertung.....	87
3.2.1.2	Wertermittlung.....	88
3.2.1.3	Erfahrungswert für die Eröffnungsbilanz	88
3.2.1.4	Ermittlung der Nutzungsarten der Grundstücke	90
3.2.1.5	Bewertung von Waldflächen	90
3.2.1.6	Bewertung von Bodenschätzen	105
3.2.1.7	Bewertung von dauerhaften Nutzpflanzen	111
3.2.2	Grundstücksgleiche Rechte und andere Rechte auf fremden Grundstücken	113
3.2.2.1	Grundstücksgleiche Rechte	113
3.2.2.2	Andere Rechte, die sich auf fremde Grundstücke beziehen	114
3.2.2.3	Hinweis zu Leitungs- und Wegerechten.....	115

3.2.2.4	Erbbaurechte	115
3.2.3	Bewertung von Gebäuden	116
3.2.4	Bewertung von Bauten auf fremden Grundstücken	119
3.2.5	Bewertung von Sportanlagen	119
3.2.5.1	Datenermittlung.....	119
3.2.5.2	Bewertung der Grundstücke von Sportanlagen	119
3.2.5.3	Aufbauten bei Sportanlagen.....	119
3.2.6	Bewertung von Infrastrukturvermögen.....	120
3.2.6.1	Bewertung von Grund und Boden.....	120
3.2.6.2	Bewertung des Straßenkörpers	121
3.2.6.3	Straßenzubehör	125
3.2.6.4	Bauwerke	126
3.2.6.5	Bilanzielle Zuordnung von Gemeindeverbindungsstraßen bei Gemeindeverwaltungsverbänden	128
3.2.6.6	Besonderheiten bei Privatstraßen und Feldwegen	130
3.2.6.7	Bilanzierung des Breitbandnetzes.....	131
3.2.6.8	Bewertung von Anlagen der Abwasserbeseitigung.....	133
3.2.7	Bewertung von Gewässern und deren Bauwerken (unbebaute Grundstücke)	136
3.2.7.1	Definition Gewässer.....	136
3.2.7.2	Bewertung von Grund und Boden.....	136
3.2.7.3	Bewertung der Gewässer.....	136
3.2.8	Bewertung von Kunstwerken, Archivgut und Kulturdenkmälern....	138
3.2.8.1	Kunst am Bau	139
3.2.8.2	Kunstgegenstände, die nicht mit einem Gebäude / Bau verbunden sind	139
3.2.8.3	Kulturdenkmäler.....	139
3.2.9	Betriebs- und Geschäftsausstattung	139
3.2.9.1	Bewertung von tragbaren Telekommunikationsgeräten	139
3.2.9.2	Einrichtungsgegenstände in Jobcentern	140
3.2.9.3	Bewertung von Tieren.....	140
3.2.10	Bewertung von Vorräten	140

3.3	Finanzvermögen	141
3.3.1	Anteile an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen	141
3.3.1.1	Bilanzielle Zuordnung	141
3.3.1.2	Bewertung.....	142
3.3.2	Mitgliedschaften bei Zweckverbänden und Gemeindeverwaltungsverbänden.....	143
3.3.2.1	Mitgliedschaft bei Verbänden, die Eigenbetriebsrecht anwenden	144
3.3.2.2	Mitgliedschaft bei Verbänden mit (bisheriger) Rechnungsführung nach kameralem Haushaltsrecht.....	145
3.3.3	Bewertung von Stiftungen	151
3.3.3.1	Rechtlich selbstständige Stiftungen (rechtsfähige Stiftungen)	151
3.3.3.2	Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen (nichtrechtsfähige Stiftungen).....	151
3.3.4	Bewertung von Eigenbetrieben	152
3.3.5	Bewertung von Ausleihungen	152
3.3.6	Wertpapiere	153
3.3.7	Privat- und öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen.....	153
3.3.7.1	Grundsätzliches	154
3.3.7.2	Wertberichtigung von Forderungen.....	154
3.3.7.3	Stundungen nach § 28 KAG (land-/forstwirtschaftliche oder kleingärtnerische Nutzung)	161
3.3.8	Liquide Mittel.....	162
3.3.9	Aktive Rechnungsabgrenzung	162
3.3.10	Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse	162
4	<u>PASSIVSEITE DER BILANZ</u>	<u>166</u>
4.1	Eigenkapital	166
4.1.1	Basiskapital und Kapitalrücklage.....	166
4.1.1.1	Basiskapital.....	166
4.1.1.2	Kapitalrücklage	167
4.1.2	Rücklagen.....	167

4.1.2.1	Fehlbeträge des ordentlichen Ergebnisses	168
4.2	Sonderposten	168
4.2.1	Grundsatz	171
4.2.2	Erfahrungswerte für passive Sonderposten (Abzugskapital, i. d. R. für die Eröffnungsbilanz)	172
4.2.3	Sonderposten für (erhaltene) Investitionszuweisungen	172
4.2.4	Sonderposten für (erhaltene) Investitionsbeiträge	173
4.2.5	Sonstige Sonderposten.....	173
4.3	Rückstellungen.....	173
4.3.1	Rechtsgrundlagen	173
4.3.2	Begriffsbestimmung	174
4.3.3	Bewertungsgrundsätze	174
4.3.4	Pflichrückstellungen	175
4.3.5	Wahlrückstellungen.....	183
4.3.6	Veranschlagung	188
4.3.7	Auflösung und Inanspruchnahme.....	188
4.4	Verbindlichkeiten.....	188
4.4.1	Definition	188
4.4.2	Verbindlichkeitenarten	189
4.4.2.1	Anleihen.....	189
4.4.2.2	Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen.....	189
4.4.2.3	Verbindlichkeiten, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen.....	189
4.4.2.4	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.....	191
4.4.2.5	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	191
4.4.2.6	Sonstige Verbindlichkeiten.....	191
4.5	Passive Rechnungsabgrenzung	193
<u>5</u>	<u>ABLEITUNG DER BILANZPOSTEN AUS DEM KAMERALEN RECHNUNGSWESEN</u>	<u>195</u>
5.1	Überleitungen aus dem Verwaltungshaushalt	196
5.1.1	Kasseneinnahmereste.....	196

5.1.1.1	Soll > Ist	196
5.1.1.2	Soll < Ist	197
5.1.1.3	Empfehlung zum Umgang mit Kassenresten	197
5.1.2	Haushaltseinnahmereste	197
5.1.3	Kassenausgabereiste	197
5.1.3.1	Soll > Ist	198
5.1.3.2	Soll < Ist	198
5.1.4	Haushaltsausgabereiste.....	198
5.1.4.1	Leistung an die Kommune erbracht / Rechnung liegt vor / Zahlungstermin im Folgejahr.....	199
5.1.4.2	Leistung an die Kommune erbracht / Rechnung liegt noch nicht vor	199
5.1.4.3	Rechtliche Verpflichtung eingegangen (Auftrag erteilt) / Leistung noch nicht erbracht	200
5.1.4.4	Nicht ausgeschöpfte kamerale Ausgabeermächtigungen	200
5.1.5	Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten.....	201
5.1.6	Zuführungen zwischen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt.....	201
5.2	Überleitungen aus dem Vermögenshaushalt	201
5.2.1	Kassenreste	201
5.2.2	Haushaltseinnahmereste	201
5.2.2.1	Haushaltseinnahmereste für Kreditaufnahmen	202
5.2.2.2	Haushaltseinnahmereste für Zuweisungen und Zuschüsse für investive Maßnahmen.....	202
5.2.3	Haushaltsausgabereiste.....	202
5.2.3.1	Vermögensgegenstand erhalten / Rechnung liegt vor / Zahlungstermin im Folgejahr.....	202
5.2.3.2	Vermögensgegenstand erhalten / Rechnung liegt noch nicht vor	203
5.2.3.3	Rechtliche Verpflichtung eingegangen / Leistung noch nicht erbracht	203
5.2.3.4	Nicht ausgeschöpfte Ausgabeermächtigungen.....	204
5.2.4	Überschüsse und Fehlbeträge im Vermögenshaushalt	204

5.2.5	Verpflichtungsermächtigungen (§ 86 GemO kameral)	204
5.3	Werte aus dem Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge	205
5.3.1	Vorschüsse und Verwahrgelder	205
5.3.2	Werte aus der Geldvermögensrechnung	205
5.3.3	Kamerale „allgemeine“ Rücklage	205
5.3.4	Kamerale „Sonderrücklagen“	206
5.3.5	Innere Darlehen	206
5.3.6	Buchmäßiger Kassenbestand	207
5.3.7	Weitere Quellen	207

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
ALB	Automatisiertes Liegenschaftsbuch
ARS	Allgemeine 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
EigBG	Eigenbetriebsgesetz
EigBVO	Eigenbetriebsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-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 Buchführung

GPA	Gemeindeprüfungsanstalt
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	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
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
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 vorliegende Leitfaden zur Bilanzierung im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) wurde von Vertretern aus Gemeinden, Städten und Landkreisen sowie der Kommunalen Landesverbände, der Komm.ONE, der Gemeindeprüfungsanstalt (GPA) und des Ministeriums des Inneren, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (IM) erarbeitet.

Der Leitfaden ist mit der Lenkungsgruppe NKHR (Gemeindetag, Städtetag, Landkreistag, Komm.ONE, GPA, IM) abgestimmt und freigegeben. Der unter Beteiligung von Praktikern ausgearbeitete Leitfaden gibt die abgestimmte Meinung zu den darin behandelten Themenfeldern wieder. Er soll die Kommunalverwaltungen bei der rechtmäßigen Führung der Gemeindegewirtschaft (§§ 77 ff. GemO, GemHVO, GemKVO, VwV Produkt- und Kontenrahmen) unterstützen, indem er die gesetzlichen Regelungen konkretisiert und zu deren rechtmäßigen Umsetzung Festlegungen, Hinweise und Empfehlungen gibt.

Von den Ausführungen im Leitfaden abweichende Vorgehensweisen sind nicht ausgeschlossen, sofern diese ebenfalls den Regelungen der Gemeindegewirtschaft entsprechen. Es wird empfohlen, die Anwendung von zum Leitfaden abweichenden Vorgehensweisen zu dokumentieren.

Der Leitfaden wird von den Rechtsaufsichtsbehörden und den Prüfungsbehörden (vgl. auch § 1 Abs. 2 GemPrO) im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeiten herangezogen.

In der vorliegenden 4. Auflage konnten gegenüber der 3. Auflage vom Juni 2017 vor allem Vereinfachungen, Klarstellungen und weitere Ergänzungen bei folgenden Themen vorgenommen werden:

- Vermögensgegenstände (Kapitel 2.1.1)
- Nachträgliche Herstellungskosten (Kapitel 2.3.2.2)
- Erschließungsmaßnahmen (Kapitel 2.3.4.3.7)
- Immaterielle Vermögensgegenstände (Kapitel 3.1)
- Bewertung von Waldflächen (Kapitel 3.2.1.5)
- Bewertung von Bodenschätzen (Kapitel 3.2.1.6)
- Bewertung von dauerhaften Nutzpflanzungen (Kapitel 3.2.1.7)
- Grundstücksgleiche Rechte und andere Rechte auf fremden Grundstücken (Kapitel 3.2.2)
- Bilanzielle Zuordnung von Gemeindeverbindungsstraßen bei Gemeindeverwaltungsverbänden (Kapitel 3.2.6.5)
- Besonderheiten bei Privatstraßen und Feldwegen (Kapitel 3.2.6.6)
- Bilanzierung des Breitbandnetzes (Kapitel 3.2.6.7)

- Bewertung von Anlagen der Abwasserbeseitigung (Kapitel 3.2.6.8)
- Mitgliedschaft bei Verbänden mit (bisheriger) Rechnungsführung nach kameralem Haushaltsrecht (Kapitel 3.3.2.2)
- Privat- und öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen (Kapitel 3.3.7)
- Gebührenausgleichsrückstellungen (Kapitel 4.3.4 D)
- Verbindlichkeiten, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen (Kapitel 4.4.2.3)
- Abschreibungstabelle für Baden-Württemberg (Anlage 3)
- Ansatz und Bewertung von landesweit bedeutsamen Beteiligungen (Anlage 4)

Die ergänzenden Hinweise (FAQs), die nach der Erscheinung der dritten Auflage des Bilanzierungsleitfadens veröffentlicht wurden, wurden wortgleich in die vierte Auflage des Leitfadens übernommen. Dies sind:

- FAQ Gebührenausgleichsrückstellungen
- FAQ Investitionsbegriff bei städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen
- FAQ Bilanzielle Zuordnung von Gemeindeverbindungsstraßen bei Gemeindeverwaltungsverbänden in Baden-Württemberg
- FAQ Bilanzielle Behandlung des Zweckverbands 4IT
- FAQ Grundsätze der laufenden Waldbewirtschaftung

Die 4. 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 4. Auflage des Leitfadens zur Bilanzierung sind weiterhin Hinweise und Erläuterungen zur Eröffnungsbilanz enthalten, da zum Zeitpunkt der Veröffentlichung einige Kommunen die Erstellung ihrer Eröffnungsbilanzen noch nicht abgeschlossen haben.

Die durch einen Randbalken gekennzeichneten Änderungen stehen unter dem Vorbehalt der entsprechenden Änderungen in der GemO, der GemHVO und der VwV Produkt- und Kontenrahmen. Dies sind erstens die Ausführungen zum Methodenwechsel bei Betriebsvorrichtungen (Kapitel 2.1.1) sowie zweitens die Hinweise zur Behandlung von kreditähnlichen Rechtsgeschäften, bei denen es zu keinem Vermögenszugang kommt (Kapitel 4.4.2.3).

Stuttgart, den 20. November 2023

1 Einleitung

1.1 Kurze Einführung in das NKHR

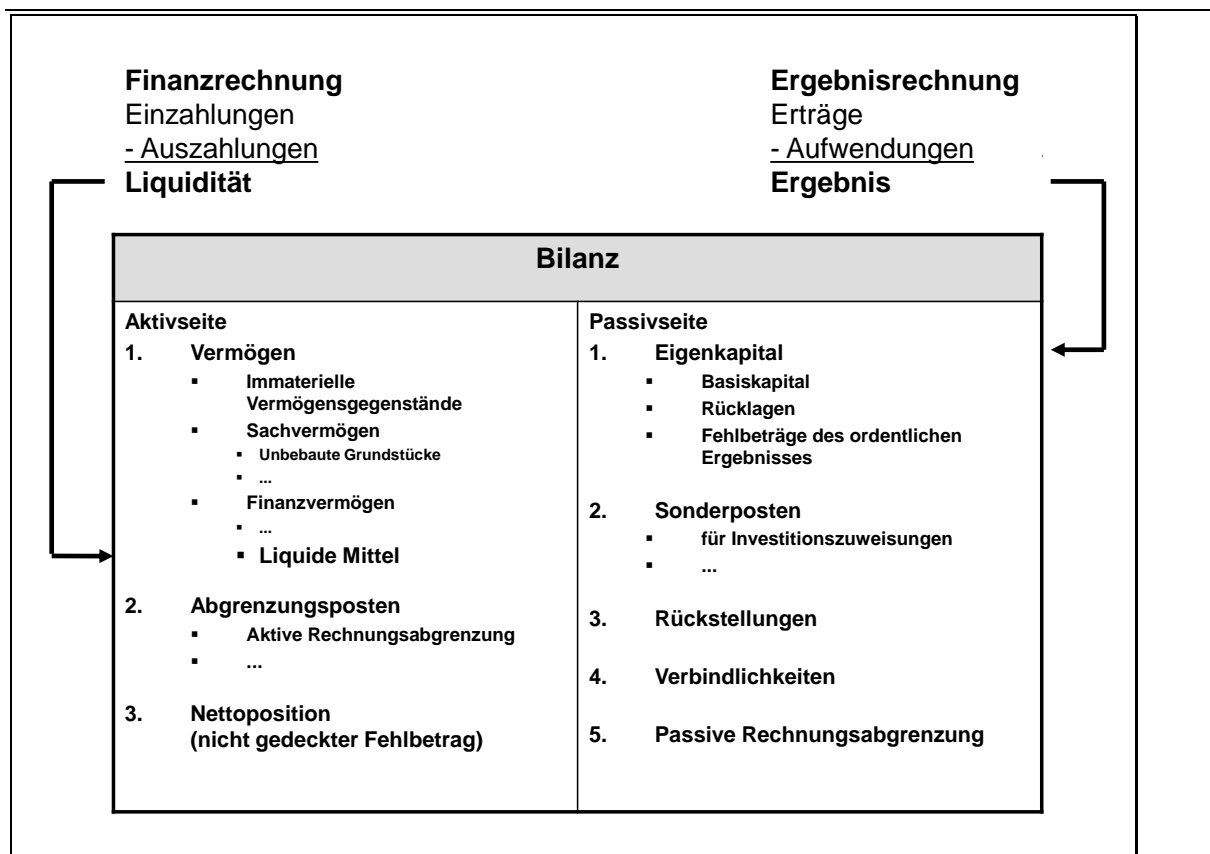
Mit Einführung des NKHR haben die Kommunen ihre Bücher in Form der doppelten Buchführung darzustellen (§ 77 Abs. 3 der Gemeindeordnung - GemO). Aus § 95 Abs. 2 GemO wird ersichtlich, dass der Jahresabschluss aus einer Ergebnisrechnung, einer Finanzrechnung und aus einer Bilanz besteht (**Drei-Komponenten-Rechnung**).

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 den Posten 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-Komponenten-Rechnung 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. 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 4 des Gesetzes vom 27. Juni 2023 (GBl. S. 229, 231), in der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) vom 11. Dezember 2009 (GBl. S. 770), zuletzt geändert durch Artikel 3 der Verordnung vom 4. Februar 2021 (GBl. S. 192, 195) und in der Gemeindekassenverordnung (GemKVO) vom 11. Dezember 2009 (GBl. S. 791), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 17. Dezember 2015 (GBl. S. 1191, 1200), geregelt.

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 Gesamtabchluss
- § 110 Örtliche Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses
- § 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 auf Grundlage einer inzwischen veralteten Auflage des Leitfadens zur Bilanzierung bereits mit der Bewertung der jeweils einzelnen Posten der Aktiva und Passiva der Eröffnungsbilanz begonnen haben und dabei die **zum Bewertungszeitpunkt** zur Verfügung stehenden Ausführungen und Rechtsgrundlagen sachgerecht zugrunde gelegt haben, besteht für die durchgeführten Bewertungen grundsätzlich Vertrauensschutz.

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 Vermögensgegenstand

„In der Vermögensrechnung (jetzt Bilanz) zu aktivieren sind alle selbstständig 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.“¹

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.
- **Selbstständige 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).
- **Selbstständige 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 tatsächlichen Gründen nicht von Dritten erworben wird, wie dies bspw. bei Straßen der Fall ist,

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

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 selbstständigen 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. 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 (moneitären) Kaufpreise bzw. Verkaufserlöse einen finanzrechnungsrelevanten konsumtiven Vorgang dar.

Sofern jedoch der Erwerb von Ökopunkten dazu dient bei einem anderweitigen investiven Vorgang naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen zu gewährleisten, so stellt dieser einen notwendigen Bestandteil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vorgangs und damit ebenfalls einen investiven Vorgang dar.

Im Rahmen eines Anschaffungs- oder Herstellungsprozesses (siehe § 44 Abs. 1 und 2 GemHVO) setzt dies jedoch voraus, dass die Einzelkosten des Erwerbs in direktem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit dem Anschaffungs- oder Herstellungsprozess stehen. Dies ist beispielsweise nicht der Fall, wenn Ökopunkte bereits vor Beginn der Herstellung auf Vorrat erworben wurden.

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 aufgeführten 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. Kapitel 2.4.1), für die Gruppenbewertung (vgl. Kapitel 2.4.2), sowie für die Sammelbewertung nach einem Verbrauchsfolgeverfahren (vgl. Kapitel 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 unselbstständigen Gebäudebestandteil, eine (mit dem Gebäude verbundene) Betriebsvorrichtung oder eine Au-

ßenanlage handeln. Außenanlagen sind im NKHR grundsätzlich und Betriebsvorrichtungen in der Regel (Wahlrecht) selbstständig 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. **Unselbstständige 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).

Unselbstständige 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)

☞ **Beispiel:**

Photovoltaikanlagen, die als sogenannte Aufdachanlagen mit einer Unterkonstruktion auf das Dach aufgesetzt werden, dienen nach den vorstehenden Grundsätzen ganz dem Gewerbebetrieb der Stromerzeugung und sind daher regelmäßig als Betriebsvorrichtungen anzusehen. Dachintegrierte Photovoltaikanlagen und die zugehörige Dachkonstruktion sind hingegen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten beim Gebäude zu bewerten.

Jedes Gebäude (inklusive aller unselbstständigen 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 (gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 05.06.2013, BStBl. I 2013 S. 734).

Sofern die Betriebsvorrichtung gemeinsam mit dem Gebäude bzw. Bauwerk bilanziert wurde, besteht einmalig die Möglichkeit, eine Betriebsvorrichtung bei der späteren Erneuerung separat zu bilanzieren, sofern die Erstbewertung des Gebäudes im Rahmen des § 62 Abs. 1 S. 2 GemHVO durch die Übernahme aus Anlagenachweisen oder einer Vermögensrechnung oder im Rahmen des § 62 Abs. 2 und 3 GemHVO durch Erfahrungswerte erfolgt ist. Dies stellt einen einmaligen, zulässigen Ausnahmefall nach § 43 Abs. 2 Satz 2 GemHVO dar.

Die separate Bilanzierung der Betriebsvorrichtung stellt hierbei eine erläuterungspflichtige Abweichung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden dar. Diese ist nach § 53 Abs. 2 Nr. 2 GemHVO im Anhang zu begründen und deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen.

Die Grundsätze der einheitlichen Bewertung geben vor, dass die Anpassungen insoweit für vergleichbare Vorgänge auch einheitlich umgesetzt werden sollen. Das bedeutet, dass z. B. künftig alle neuen Lastenaufzüge als separate Betriebsvorrichtungen und nicht mehr mit dem Gebäude gemeinsam bilanziert werden sollen.

Bei einer neu beschafften Betriebsvorrichtung kann – unter Beachtung der Grundsätze der einheitlichen Bewertung - bei der erstmaligen Bilanzierung in jedem Einzelfall neu entschieden werden, ob diese getrennt bilanziert oder dem Gebäude zugeschrieben wird.

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 Euro) und für Betriebe gewerblicher Art (800 Euro) festzulegen.

Bewegliche Vermögensgegenstände 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 Erstaussstattung 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 Hygieneartikel, 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.

Auf eine Inventur der ausnahmsweise aktivierten Erstaussstattung 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 zu 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 Gebäudeeigentümerin (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 Holzhackschnitzel- 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 Kilo-

wattstunde 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 selbstständigen 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.

Sofern der Contracting-Vertrag als kreditähnliches Rechtsgeschäft nach § 87 Abs. 5 GemO zu beurteilen ist, wird auf die Ausführungen in Kapitel 4.4.2.3 verwiesen.

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**² (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. **selbstständig bewertbar und quantifizierbar**, d.h. als solche abgrenzbar und z. B. nicht nur Ausfluss des allgemeinen Risikos sind (**abstrakte Passivierungsfähigkeit**)³.

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

² Vgl. Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 1999

³ 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.

GemHVO).

Zu beachten ist jedoch, dass der Schuldenbegriff der finanzstatistischen Schuldenstatistik (§ 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 einer Forderung im Jahr 2014 dem Jahr 2014 zugeordnet wird. Mit der Einzahlung im Jahr 2015 wird die Forderung beglichen.
- 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.

🔗 **Beispiele:**

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.

3.

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

In der Anlage 1.1 und 1.2 (Behandlung von Forderungen im Sozialbereich) zu diesem Leitfaden sind Hinweise enthalten, wie mit Forderungen im Sozialbereich umzugehen ist. Die Anlage 1.2 wurde in der 4. 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
- Freiwillige Wettbewerbe (z. B. Architektenwettbewerb)

➤ Hinweis:

Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Wettbewerbe im Rahmen von Ausschreibungsverfahren z. B. nach der Vergabeverordnung (sog. VgV-Verfahren bei Erreichen der einschlägigen Schwellenwerte) oder auch für europaweite bzw. nationale Ausschreibungsverfahren nach VOB zählen inkl. den Aufwendungen für Veröffentlichungen zu den Herstellungskosten.

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.⁴ 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 sind. Gleiches gilt für bereits bei der Herstellung des Gebäudes aufgetretene Baumängel, die nach Fertigstellung behoben werden.

⁴ Beck'scher Bilanzkommentar zu § 255 HGB, Randnr. 367.

- **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.

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 abzuschreiben.

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.

2.3 Bewertung

§ 91 Abs. 4 GemO

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

Sind die Anschaffungs- oder 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 Kapiteln 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
- Ausschreibungsverfahren

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)
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 Vermögensgegenstandes beim neuen mitverwendet, so ist der entsprechende Restbuchwert dem neuen Vermögensgegenstand 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- oder 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 unselbstständiger 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 ineinandergreifen, können sie insgesamt als Anschaffungs- oder 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 ausge bessert 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.

Provisorien im Rahmen einer investiven Maßnahme

Provisorien im Rahmen einer investiven Maßnahme sind grundsätzlich kein Bestandteil der neuen Maßnahme und dürfen daher nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten hinzugerechnet werden. Eine Ausnahme hiervon stellen Provisorien dar, die in der neuen Maßnahme aufgehen. Sofern die Provisorien kein Bestandteil der neuen Maßnahme sind, sind diese entweder als Aufwand zu verbuchen oder als eigenständiger Vermögensgegenstand zu aktivieren.

☞ Beispiele:

- Die interimswise Unterbringung einer Mensa in einer danebenliegenden, bestehenden Sporthalle bei einer Schulsanierung stellt keinen Bestandteil der Sanierungsmaßnahme dar. Die Unterbringungskosten sind als Aufwand zu verbuchen. Sollte für die Sporthalle (vorübergehend) eine neue Küche (> 1.000 Euro netto) angeschafft werden, würde es sich hierbei um einen eigenen Vermögensgegenstand handeln, der investiv verbucht werden müsste.
- Umzugskosten während und aufgrund einer Baumaßnahme sind nicht der Baumaßnahme zuzuordnen, sondern konsumtiv zu behandeln.

2.3.2.2 Nachträgliche Herstellungskosten

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

- bei einer Erweiterung,
- bei 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 unselbstständigen Gebäudeteils,
- bei einer Aufstockung um ein weiteres Geschoss,
- bei Einbau neuer Jalousien an einem Gebäude, das bisher keinerlei Verdunklungsmöglichkeit hatte.

Keine substanzmehrende Erweiterung liegt vor:

- bei einem Anbau eines selbstständigen Gebäudeteils (als eigenständiger Vermögensgegenstand zu aktivieren), selbst wenn eine Nutzung dieses Gebäudeteils nur

in Verbindung mit einem bereits bestehenden Gebäudeteil möglich ist (z. B. gemeinsame Energieversorgung, gemeinsamer Eingang).

☞ **Beispiele:**

- Einbau einer Dämmung, wenn zuvor noch keine Dämmung vorhanden war. Dies betrifft sowohl die Außen- als auch die Zwischen- und Innendämmung. War vor der Sanierung bereits eine Dämmung vorhanden – unabhängig von deren Qualität bzw. deren Stand der Technik –, handelt es sich um Erhaltungsaufwand.
- Vergrößerung der nutzbaren Fläche (zum Beispiel Einbau einer Dachgaube, Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach mit Schaffung einer zusätzlichen Fläche oder Nutzungsmöglichkeit, Anbau eines Balkons, Anbau einer Terrasse oder eines Windfang-Vorbaus). Dabei reicht es aus, wenn die Baumaßnahme zu einer nur geringfügigen Vergrößerung der Nutzfläche führt.
- Einbau von Schallschutzfenstern
- Erstmaler Breitbandkabelanschluss, erstmaliger Anschluss an das Nah- oder Fernwärmenetz
- Einbeziehung ehemaliger Balkone und Loggien in das beheizte Volumen

Keine substanzmehrende Erweiterung liegt unter anderem vor:

- bei einer Vergrößerung eines bereits vorhandenen Fensters
- bei dem zusätzlichen Einbau von Elektroanschlüssen

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 4 Jahre⁵) 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:

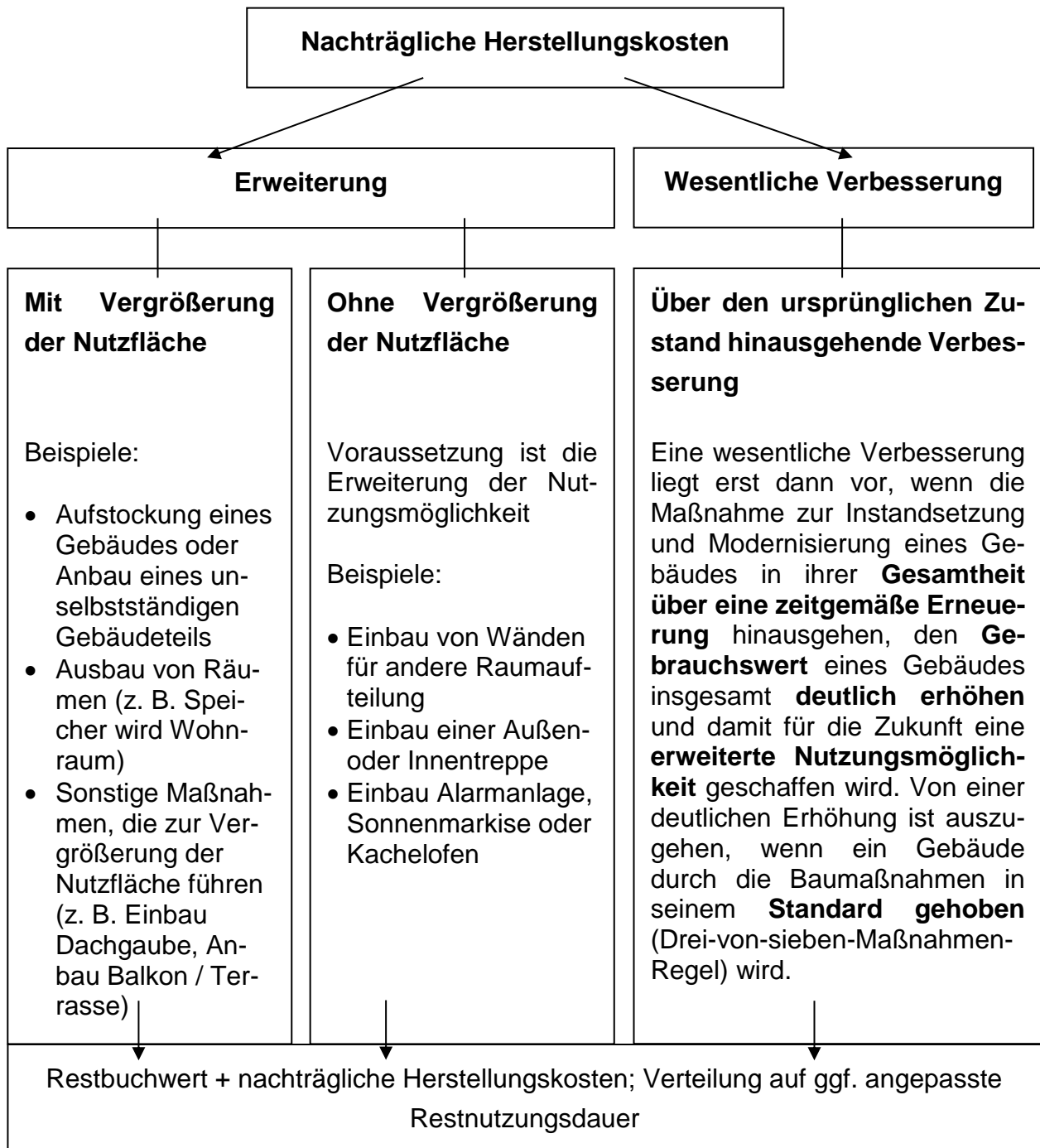
Die Kriterien 5 - 7 gelten nicht für die Steuerbilanz der BgA, da hier nur die steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien (siehe u.a. Drei-Maßnahmen-Regel, BMF-Schreiben vom 18.07.2003, BStBl. I S. 386) Anwendung finden.

Praxistipp:

Sind nur zwei Ausstattungsmerkmale im Ergebnishaushalt geplant und kommt ein drittes in den drei Folgejahren unvorhergesehen dazu, können diese Vorgänge als Aufwendungen behandelt werden.

⁵ Bei sehr umfangreichen Maßnahmen genügt es ausnahmsweise auch, wenn im vierten 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- oder 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).

➤ **Beispiele:**

- Austausch einer Heizungsanlage durch eine neue Anlage mit zusätzlicher, bisher nicht vorhandener Kühlfunktion

Keine wesentliche Verbesserung liegt in der Regel vor, wenn:

- lediglich ein Gewerk erneuert wird. Dies gilt auch für den Fall, dass die Erneuerung des Gewerks finanziell einen hohen Betrag erfordert.
- bei einer Dachsanierung gesetzliche Vorschriften zur Dämmung oder zur PV-Anlagenpflicht berücksichtigt werden müssen. Dabei handelt es sich lediglich um eine zeitgemäße, substanzerhaltende Erneuerung, die für sich keine wesentliche Verbesserung begründet. Unabhängig davon sind Photovoltaikanlagen regelmäßig als Betriebsvorrichtung zu werten (s. Kap. 2.1.1.1).

Behandlung von Teilabgängen

Werden investive Sanierungen am Sachvermögen durchgeführt, müssen die ursprünglichen Anschaffungs- oder 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 Her-

stellungskosten 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 untersucht 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.

Investitionsbegriff bei städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen

In Nr. 5.2 der Verwaltungsvorschrift des Wirtschaftsministeriums über die Förderung städtebaulicher Erneuerungs- und Entwicklungsmaßnahmen (Städtebauförderungsrichtlinien – StBauFR) vom 1. Februar 2019 (GABl. S. 88) wurde erstmals wie folgt ausgeführt:

„Ausgaben der städtebaulichen Erneuerung sind als Investitionen im Sinne des Gemeindewirtschaftsrechts anzusehen.“

Diese vermeintliche gemeindewirtschaftsrechtliche⁶ Klarstellung hat zu diversen Rückfragen geführt, zu denen die AG Bilanzierung und Jahresabschluss in Abstimmung mit dem Ministerium des Inneren, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg (Innenministerium) wie folgt Stellung nimmt.

Nach §§ 144 und 145 GemO kann das Innenministerium Verwaltungsvorschriften, Rechtsverordnungen und Muster zur Durchführung der Gemeindeordnung erlassen. Das Innenministerium hat auf Basis dieser Ermächtigungsgrundlage sowohl die Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO), als auch die Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums über den Produktrahmen für die Gliederung der Haushalte, den Kontenrahmen und weitere Muster für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden (VwV Produkt- und Kontenrahmen) erlassen.

In der GemHVO werden in den §§ 43 und 44 ausführliche Vorgaben gemacht, wie eine sachgerechte Bewertung von Vermögensgegenständen im Sinne des § 91 Abs. 4 GemO vorzunehmen ist, wodurch der haushaltsrechtliche Investitionsbegriff maßgeblich bestimmt wird. Das Gemeindehaushaltsrecht folgt dabei der handels- bzw. steuerrechtlichen Unterscheidung von aktivierungsfähigen Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten (= investiv) und Erhaltungsaufwand (= konsumtiv) und verlangt die Beachtung des Einzelbewertungsgrundsatzes.

In Nr. 4.2.2 der VwV Produkt- und Kontenrahmen ist zudem geregelt, dass bei der buchhalterischen Abbildung von Baumaßnahmen im Haushalts- und Rechnungswesen der Gemeinde ebenfalls die haushaltsrechtliche Unterscheidung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand zu beachten ist. Nach Nr. 4.2.3 a.a.O. gilt dies explizit auch für die Fälle, in denen der haushaltsrechtliche Investitionsbegriff vom förderrechtlichen Investitionsbegriff bzw. von einer förderrechtlichen Klassifizierung der Kosten als Herstellungskosten und somit als Investition abweichen sollte.

Im vorliegenden Fall wird zwar in der entsprechenden Formulierung der StBauFR 2019 suggeriert, dass mit der Förderung nach dem Besonderen Städtebaurecht (§§ 136 bis 191 BauGB) auch die entsprechende haushaltsrechtliche Einstufung der zuwendungsfähigen Kosten als Investitionen im Sinne des Gemeindewirtschaftsrechts verbunden wäre, jedoch begründet diese Festlegung innerhalb der Städtebauförderungsrichtlinien und somit innerhalb des Förderrechts ausdrücklich keine Wirkung auf das Gemeindewirtschaftsrecht und die dortigen Vorgaben zur ordnungsgemäßen Buchführung.

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben und mithin der haushaltsrechtliche Investitionsbe-

⁶ In den folgenden Ausführungen wird aus sprachlichen Gründen der Begriff „haushaltsrechtlich“ als Synonym geführt, auch wenn „gemeindewirtschaftsrechtlich“ zutreffender wäre.

griff sind somit auch weiterhin für alle Maßnahmen, welche im Rahmen des Besonderen Städtebaurechts ausgeführt werden, zu beachten.

Sofern es zu Unklarheiten bei der Abgrenzung zwischen aktivierungsfähigen Herstellungskosten und konsumtiven Erhaltungsaufwendungen kommen sollte, wird weiterhin auf die ergänzenden Hinweise in diesem Leitfaden sowie im Leitfaden zu städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen im NKHR von Juni 2017 verwiesen.

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- oder 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 Armierungsgebebe 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	
Umbau / Ausbau / Umgestaltung	<ul style="list-style-type: none"> • Umbauten und Ausbauten (Änderung der Linienführung/ Topographie) einschließlich eventuell hierdurch verursachter Erneuerung 	Herstellungskosten	

	der Deckschicht, z. B. Umbau zum Kreisverkehr.	
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.

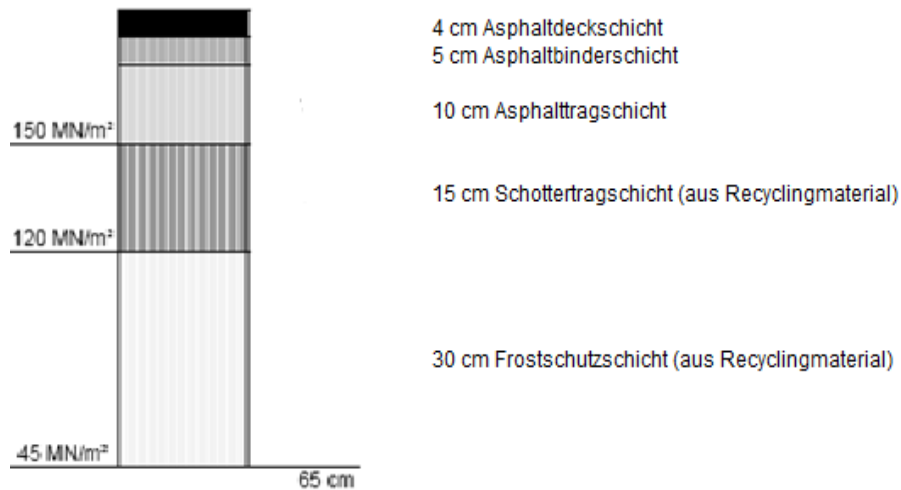
Soweit die Grunderneuerung nicht den gesamten Vermögensgegenstand betrifft, wird empfohlen für den erneuerten Straßenabschnitt einen neuen Vermögensgegenstand mit vollständiger Nutzungsdauer zu bilden.

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

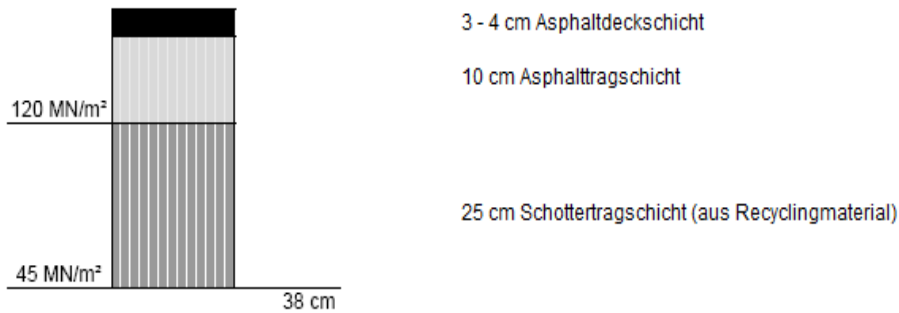
(nach RStO 01, Tafel 1, Zeile 3)



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 Asphaltsschichten

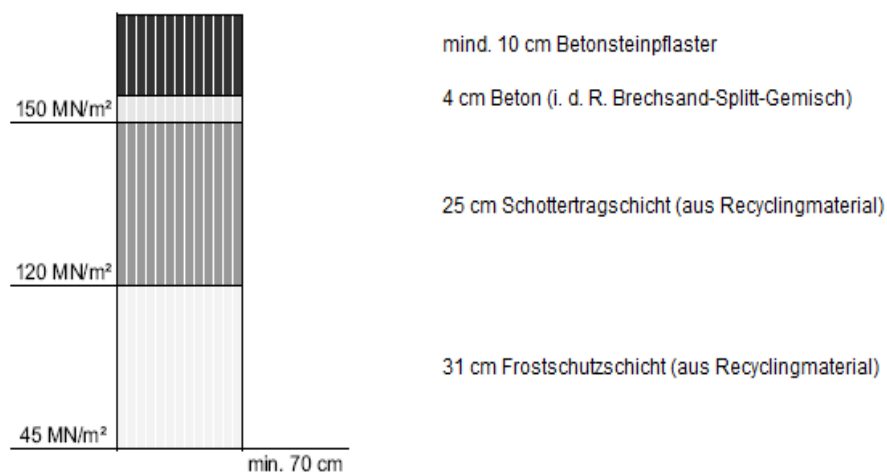
(nach RStO 01, Tafel 1, Zeile 5)



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

Pflasterflächen mit verstärktem Unterbau/Aufbau

(nach RStO 01, Tafel 1, Zeile 3)

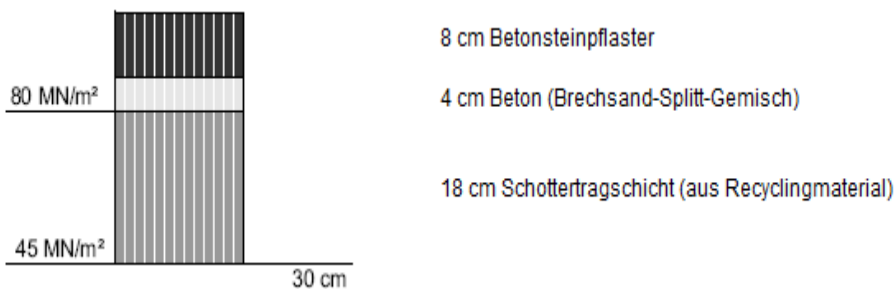


Erneuerungsumfang bei verstärkten Pflasterflächen	Abgang Altbestand (Aktiv+Passiv)
Erneuerung • nur Pflasterfläche	Nicht investiv
Erneuerung	Teilabgang

<ul style="list-style-type: none"> • von Pflaster und Bettung 	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

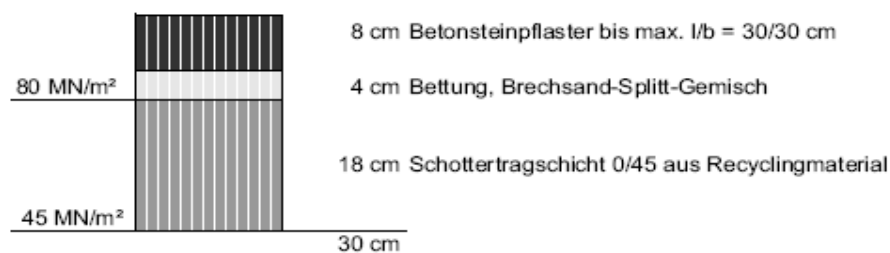
(nach RStO 01, Tafel 7, Zeile 3)



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	Nicht investiv

• nur Pflaster	
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	Herstellungskosten

		bzw. es erfolgt ein kompletter Austausch der gesamten Bauwerksausstattung (Schrammborde, Geländer, Leitplankensysteme usw.)	
		Bei selbstständigen Treppenanlagen ab Erneuerung des kompletten Treppenlaufs.	
Umbau/ Erweiterung		Umbaumaßnahmen i. d. R. zur kapazitiven Erweiterung.	Herstellungskosten
Neubau			Herstellungskosten

Grundstücke

(siehe Aktiva 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- oder 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- oder 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.

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 Tennisplatz wird ein Kunstrasenplatz)	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

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

- **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.

Noch vorhandene Restbuchwerte bei eigenen Gebäuden sind außerplanmäßig abzuschreiben. Da die Voraussetzungen des § 61 Nr. 4 GemHVO nicht erfüllt sind, handelt es sich jedoch um einen ordentlichen Aufwand.

- **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.

Bei der Ermittlung der Verwaltungsgemeinkosten sind Pauschalzuschläge nicht zulässig, sondern diese sind anhand der tatsächlichen Aufwendungen zu ermitteln.

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

4. Abschreibung der Vermögensgegenstände und Auflösung der Sonderposten

Alle abnutzbaren Vermögensgegenstände, 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 Bilanzposten 2.3).

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

Geldspenden ohne investiven Verwendungszweck (z. B. zum Kauf von Tiernahrung) werden in der Ergebnisrechnung gebucht (ordentlicher Ertrag). Sofern die gespendeten Geldmittel für Aufwendungen verwendet werden, welche im außerordentlichen Bereich abzubilden sind, ist auch die Spende dem außerordentlichen Bereich zuzuordnen (außerordentlicher Ertrag). Sofern eine bestimmungsgemäße Verwendung einer Spende mit einer Zweckbindung vor dem Jahresabschlussstichtag nicht möglich ist, ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Die Vereinfachungsmöglichkeiten in Kapitel 4.5 bleiben unberührt.

2.3.4.3.3 Ehrenamtlich erbrachte Arbeitsstunden und Eigenleistungen Dritter

Ehrenamtlich erbrachte Arbeitsstunden und Eigenleistungen Dritter stellen grundsätzlich keine Herstellungskosten dar (keine aktivierte Eigenleistung). Allerdings dürfen sie wie eine investive Sachspende behandelt werden, d.h. es kann eine gesonderte Bilanzierung in Form eines passiven sonstigen Sonderpostens erfolgen; die Bewertung der Arbeitsstunden erfolgt in Höhe des Mindestlohns. Wenn diese Leistungen als Sachspende passiviert werden (Wahlrecht), dann muss auch ein entsprechender Gegenposten als Herstellungskosten (z.B. beim Gebäude) aktiviert werden. Zugehörige Sachaufwendungen einschließlich der personenbezogenen Aufwendungen, wie Ausgaben für Versicherungen, sind aktivierungsfähig.

2.3.4.3.4 Erbschaften

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

2.3.4.3.5 Bodenneuordnungen/Umlegungen

Zur Erläuterung der rechtmäßigen Abbildung von Bodenneuordnungsverfahren (inkl. der gesetzlichen Umlegung nach dem BauGB) im Haushalts- und Rechnungswesen der Kommunen wird auf Kapitel 1 des Leitfadens Bodenneuordnungs- und Erschließungsmaßnahmen sowie deren Sonderfinanzierung von Januar 2019 verwiesen.

2.3.4.3.6 Flurneuerung

Die Ausführungen zur gesetzlichen Umlegung im Leitfaden Bodenneuordnungs- und Erschließungsmaßnahmen sowie deren Sonderfinanzierung können analog auch für die Durchführung von Flurneuerungsverfahren herangezogen werden. Dabei sind die Teilnehmerbeiträge, die von der Kommune für eigene Grundstücke entrichtet werden, als Anschaffungskosten zu aktivieren. Darüber hinaus kommt es im Rahmen der Flurneuerung in der Regel zu keiner neuen Ermittlung von Grundstückswerten. Insofern sind die eigenen Grundstücke der Kommune auf Basis der bisherigen Buchwerte ggfs. unter Einbeziehung von nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bilanzieren.

Pauschale Zuschüsse der Kommune an die Teilnehmergeinschaft zur Senkung der Teilnehmerbeiträge sind konsumtiv zu buchen (vgl. Ausführungen in Kapitel 3.3.10).

2.3.4.3.7 Erschließungsmaßnahmen

2.3.4.3.7.1 Erschließung durch die Kommune (BauGB)

Zur Erläuterung der rechtmäßigen Abbildung von Erschließungsmaßnahmen im Haushalts- und Rechnungswesen der Kommunen wird auf Kapitel 2 des Leitfadens Bodenneuordnungs- und Erschließungsmaßnahmen sowie deren Sonderfinanzierung von Januar 2019 verwiesen.

Im vorgenannten Leitfaden sind keine expliziten Ausführungen zur Abbildung von Erschließungsmaßnahmen durch die Kommune (BauGB) in der **Eröffnungsbilanz** enthalten.

Grundsätzlich sind für die Bewertung der Erschließungsanlagen, welche außerhalb des sogenannten Sechsjahreszeitraums zugegangen sind, die bekannten Vereinfachungsregelungen nach § 62 Abs. 1 bis 4 GemHVO anwendbar, welche an anderer Stelle in diesem Leitfaden umfassend erläutert werden. In diesem Zusammenhang wird besonders auf das Kapitel 3.2.6 zur Bewertung des Infrastrukturvermögens verwiesen. Die Bewertung von Vermögensgegenständen (Erschließungsanlagen), welche innerhalb des Sechsjahreszeitraums zugegangen sind, ist mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen.

In beiden Fällen ist der Einzelbewertungsgrundsatz (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO) zu beachten. Sammelposten für alle Vermögensgegenstände in einem Erschließungsgebiet sind insoweit grundsätzlich nicht zulässig.

Die Sonderposten aus den Erschließungsbeiträgen können ebenfalls mit Erfahrungswerten angesetzt werden (§ 62 Abs. 6 Satz 1 GemHVO). Diese können mit 90 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (ermittelte Erfahrungswerte) angenommen

werden.

Sofern für die auch vor dem Sechsjahreszeitraum entstandenen Sonderposten Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, müssen diese bei Bedarf nach dem Grundsatz der Einzelbewertung hilfsweise proportional den Straßen zugeordnet werden.

Abweichend hiervon können die Erschließungsbeiträge aber 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 (GABl. S.1108) nachgewiesen waren, selbst wenn diese nur als Jahreswerte (Jahressummen) dokumentiert sind. In diesem Fall sind die dokumentierten Restbuchwerte der Erschließungsbeiträge der einzelnen Zugangsjahre auf Basis der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der erschließungsbeitragsfähigen Straßen zu ermitteln, in der Eröffnungsbilanz als sonstige Sonderposten je Zugangsjahr zu passivieren und über die jeweils ermittelte Restnutzungsdauer aufzulösen. Sofern Grundstücke von der Kommune in die Erschließung eingebracht wurden, sind diese als beitragsfähige Werte öffentlicher Fläche in den Erschließungsbeiträgen zu berücksichtigen. In diesem Fall sind von den jeweiligen Jahreswerten die Anteile für die Grundstücke abzusetzen und als sonstiger Sonderposten in Höhe von 90 % den jeweiligen Infrastrukturgrundstücken zuzuordnen. Die Aufteilung der Werte kann hierbei mittels der dokumentierten oder hilfsweise ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkte erfolgen.

Im Gegensatz hierzu sind für Infrastrukturgrundstücke, welche im Wege einer gesetzlichen Umlegung oder unentgeltlich von einem Erschließungsträger an die Kommune übertragen wurden, sonstige Sonderposten von 100 % zu passivieren, welche aber nicht zu einer Verminderung der Jahressummen führen, da diese aus unentgeltlichen Wertzugängen entstanden sind.

2.3.4.3.7.2 Erschließung durch Erschließungsträger

In vielen Kommunen ist es üblich, dass die verschiedenen Aufgaben der Erschließung auf Dritte übertragen werden.

Es sind hierbei verschiedene Fallgestaltungen möglich, die in der rechtlichen Ausgestaltung sehr umfassend in der GPA Mitteilung 4/2021 erläutert sind.

Für die Abbildung im Haushalts- und Rechnungswesen der Kommune ist hierbei vor allem entscheidend, ob das wirtschaftliche Eigentum bei der Kommune oder beim Erschließungsträger zu sehen ist.

Im Falle eines (echten) Erschließungsvertrages liegt dieses im Regelfall beim Erschließungsträger. Hierbei 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 Vermögensgegenstände (Anlagen) sind zu den 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.⁸

Im Haushalts- und Rechnungswesen der Kommune sind insoweit nur die Investitionskostenanteile abzubilden, welche für die Erschließung der eigenen Grundstücke anfallen.

Zu beachten ist allerdings, dass auch bei der Erschließung mittels (echtem) Erschließungsvertrag die Umlegungs- oder Grunderwerbskosten für die Kommune bei der Kommune abzubilden sind, selbst wenn diese vom Erschließungsträger vorfinanziert werden. Diese Vorgänge sind regelmäßig im wirtschaftlichen Eigentum der Kommune zu sehen und entsprechend auch im Haushalts- und Rechnungswesen der Kommune aufzunehmen. Es liegt ein kreditähnliches Rechtsgeschäft i. S. v. § 87 Abs. 5 GemO vor. Es empfiehlt sich mit dem Erschließungsträger zu vereinbaren, dass diese Vorgänge auf einem separaten Treuhandkonto abgebildet werden und keine Vermischung mit der Finanzierung der Erschließungskosten selbst vorgenommen wird, da deren Refinanzierung primär vom Erschließungsträger sicherzustellen ist und insoweit auch nicht im Haushalts- und Rechnungswesen der Kommune abzubilden sind.

⁸ Die allgemeinen Grundsätze des unentgeltlichen Wertzugangs werden in Kapitel 2.3.4 ausgeführt.

In der **Eröffnungsbilanz** gelten die allgemeinen Vereinfachungsregeln. Demnach können anstelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch Erfahrungswerte für die zugegangenen 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.

Sofern die Erschließung nicht mittels (echtem) Erschließungsvertrag erfolgt, sondern z. B. mittels eines sogenannten unechten Erschließungsvertrages oder eines Werkvertrags, liegt das wirtschaftliche Eigentum regelmäßig bei der Kommune. Es handelt sich haushaltsrechtlich dem Grunde nach lediglich um eine Vorfinanzierung mittels derer der Zeitraum bis zum Eingang der Erschließungsbeiträge überbrückt und eine Darlehensfinanzierung ersetzt wird. Es liegt in diesem Fall ein kreditähnliches Rechtsgeschäft i. S. v. § 87 Abs. 5 GemO vor. Um dem Grundsatz der Vollständigkeit (§ 95 Abs. 1 Satz 3 GemO, § 40 Abs. 1 GemHVO) Rechnung zu tragen, sind diese Vorgänge vollständig im Haushalts- und Rechnungswesen der Kommune abzubilden.

Auf die Ausführungen in Kapitel 3 des Leitfadens Bodenneuordnungs- und Erschließungsmaßnahmen sowie deren Sonderfinanzierung von Januar 2019 wird entsprechend verwiesen.

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.

2.3.4.3.8 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

2.3.4.3.9 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. Kapitel 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-/Gesamtnutzungsdauer sachgerecht neu zu ermitteln bzw. zu überprüfen (vgl. Kapitel 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 in 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 aufgebrachte 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 fünf 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 berücksichtigen⁹.

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- oder 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- oder Herstellungskosten der im Festwert erfassten und im letzten Geschäftsjahr zugegangenen Vermögensgegenstände aufzustocken, bis der korrekte Wertansatz erreicht ist¹⁰.

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

⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 08.03.1993, BStBl I S. 276

¹⁰ Vgl. R 31 Abs. 4 EStR

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) Sachvermögens¹¹

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.

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.

¹¹ ohne Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

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 beweg-

liche 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 Kapitel 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 $1.000 \text{ Stück} \times 1.840,00 \text{ €} = \underline{1.840.000,00 \text{ €}}$			

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 1.000 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 Euro) und für Betriebe gewerblicher Art (800 Euro) 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 sechs Jahren vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz gilt der Grundsatz der Anschaffungs- oder 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.

§ 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 (GABl. 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 kameralen 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.“

Praxistipp:

Sofern von dieser Regelung Gebrauch gemacht wird, sollten bereits bei der Ersterfassung (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)

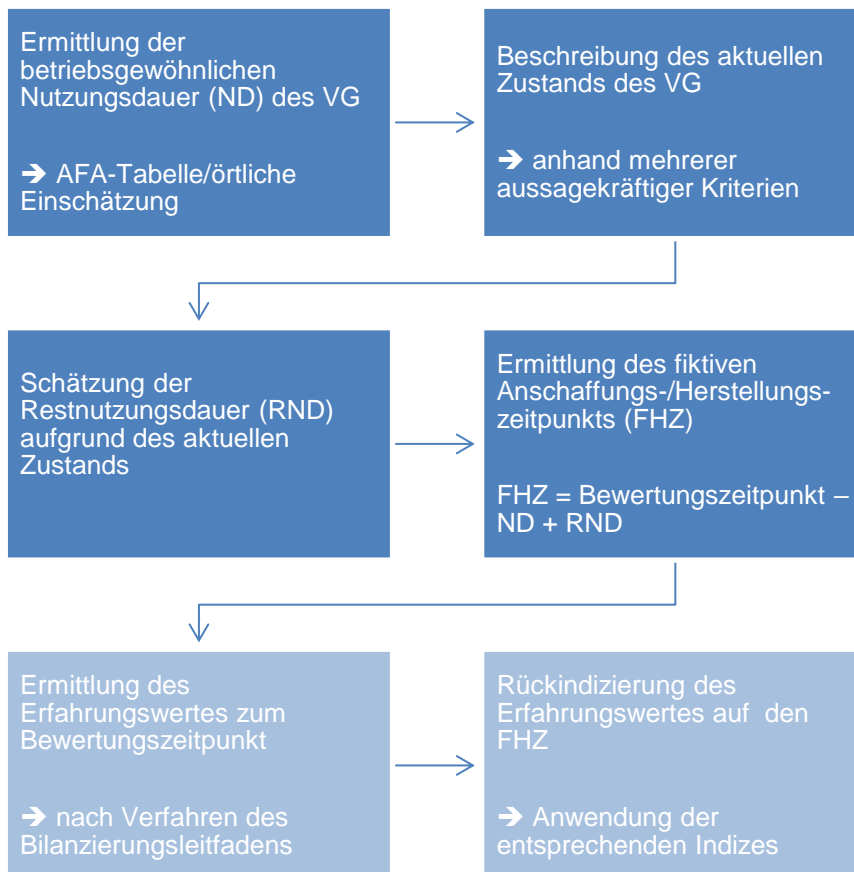
§ 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO

„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 Hauptgewerken 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- oder Herstellungskosten vorliegen, können Erfahrungswerte herangezogen werden.

Die Anwendung dieser Vereinfachungsregel wird insbesondere für langlebige Vermögensgegenstände der Infrastruktur empfohlen, wie beispielsweise Straßen, Kanäle oder Bauwerke der Infrastruktur (Brücken, Stützbauwerke, Kanäle, Tunnelbauwerke, Hochwasserdämme u. a.).

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 7.200 und 8.200 Euro je Hektar und**
- 2. für die Grundstücksfläche 2.600 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 Kapitel 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 Kapiteln 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 Kapitel 3.2.1.5.

2.4.5.7 Ansatz von abgeschriebenen 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 sechs 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 sechs 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- oder 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; Bilanzposten 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)
- Neuaufbau Homepage
- Andere dingliche Rechte, die sich auf fremde Grundstücke beziehen (vgl. Kapitel 3.2.2.2.1)
- Leitungs- und Wegerechte (vgl. Kapitel 3.2.2.3)

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)!

Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung sind Software und Lizenzen getrennt zu aktivieren. Lediglich in den Fällen, bei denen die Software zusammen mit den Nutzungsrechten erworben und auf der Rechnung nicht separat ausgewiesen wird, erfolgt die gemeinsame Aktivierung als ein Vermögensgegenstand.

Bei der Aktivierung der Lizenzen ist der Wert der Einzellizenz maßgeblich. Liegt er unterhalb der nach § 38 Abs. 4 GemHVO vom Bürgermeister festgelegten Wertgrenze, ist die Lizenz als Aufwand auszuweisen. Liegt der Wert der Einzellizenz hingegen über der Wertgrenze, sind die Anschaffungskosten nach dem Kontenrahmen bei dem Konto 0021 zu aktivieren.

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.

3.2 Sachvermögen

3.2.1 Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Kontengruppe 01, 02; Bilanzposten 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 des Grund und Boden 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- oder 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.

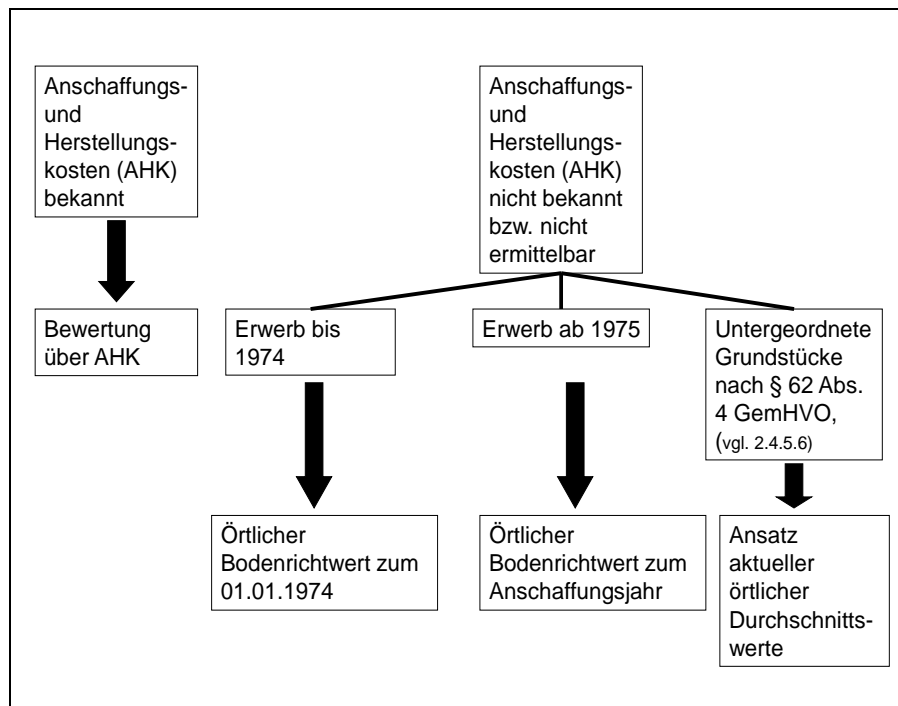
3.2.1.3 Erfahrungswert für die Eröffnungsbilanz

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 zurück zu indizieren.

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/HandwBauwirtsch/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/Bilanzposten 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 Erstbewertung

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.

Grund und Boden

Kontengruppe 01, Kontenart 013, Konto 0131

Grundsatz: Anschaffungs- oder 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- oder 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.

Sofern **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** für die Erstbewertung in der Eröffnungsbilanz herangezogen werden, 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- oder 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).

3.2.1.5.2 Grundsätze der laufenden Waldbewirtschaftung

Als Vermögensgegenstand ist beim stehenden Holz (Aufwuchs, Bestockung) nicht der einzelne Baum, sondern der in einem selbstständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Baumbestand anzusehen. Dieser ist ein vom Grund und Boden getrennt zu bewertender Vermögensgegenstand des nicht abnutzbaren Sachvermögens. Es liegen damit beim Wald grundsätzlich zwei Vermögensgegenstände vor, zum einen der Baumbestand und zum anderen der Waldboden.

Der Umfang der einzelnen Vermögensgegenstände des Baumbestandes ergibt sich vorrangig aus einem amtlich anerkannten Betriebsgutachten oder aus einem Betriebswerk, ansonsten aus den Regelungen zum Anbauverzeichnis nach § 142 AO (vgl. BMF-Schreiben vom 15. Dezember 1981, BStBl. I S. 878, Teilziffer 3.3.3).

Anschaffungskosten

Es gelten auch hier die allgemeinen Grundsätze zu den Anschaffungskosten. Bei entgeltlichem Erwerb eines Waldes sind die Anschaffungskosten auf den Grund und Boden des Waldes und den Baumbestand aufzuteilen. D. h., die anteilig auf die jeweiligen Baumbestände entfallenden Anschaffungskosten sind zu aktivieren. Gegebenenfalls ist bei der Aufteilung der Anschaffungskosten auf den Grund und Boden und den Baumbestand wie beim Verkauf von Waldgrundstücken zu verfahren (s. u.). Soweit vertraglich nichts Anderweitiges vereinbart wurde, kann für die Aufteilung zwischen Grund und Boden hilfsweise auf das Verhältnis zwischen den Erfahrungswerten für den Aufwuchs und für den Grund und Boden nach § 62 Abs. 4 Satz 4 GemHVO zurückgegriffen werden.

Demgegenüber führen Kosten für die Bodenverbesserung (z. B. durch Kalkung) zu laufenden Aufwendungen. Zu den Anschaffungsnebenkosten für den Grund und Boden gehören u. a. Notargebühren, Grundbuchgebühren, Vermessungskosten, Maklergebühren oder Grunderwerbssteuer.

Herstellungskosten eines neuen Waldes (Erstaufforstung)

(§ 23 Landeswaldgesetz BW)

Zu den Herstellungskosten des Baumbestandes gehören die Estaufforstungskosten von bisher noch nicht bestockten Flächen (derzeit nicht mit Bäumen versehene Flächen).

Bezogen auf bereits in der Eröffnungsbilanz aktivierte Waldflächen bedeutet dies, dass dann Herstellungskosten eines Baumbestandes vorliegen, wenn zum Stichtag der Eröffnungsbilanz noch keine Waldfläche, d. h. noch kein Wald nach § 2 Landeswaldgesetz BW bestand oder wenn in der Eröffnungsbilanz die entsprechende Grundstücksfläche zwar schon als Waldgrundstück aktiviert wurde, aber davon getrennt noch kein Aufwuchs berücksichtigt wurde, weil die entsprechende Fläche tatsächlich noch nicht

bestockt war.

Der Erstaufforstung sind Aufwendungen zur Neuanschaffung von forstwirtschaftlich nutzbarem Boden (Kultivierungskosten) vorausgegangen (erstmalige Aufforstung von bisher nicht forstwirtschaftlich genutzten Flächen).

Erstaufforstungen, die innerhalb eines bereits bestehenden forstwirtschaftlichen Betriebs anfallen und unter Berücksichtigung des gesamten Aufforstungsprogramms nicht zu einer erheblichen Vermehrung des Waldbestandes führen, können als laufender Aufwand behandelt werden. Als erheblich kann hierbei im Regelfall ein Umfang von fünf Hektar angesehen werden. Die Aufwendungen haben in diesem Fall den Charakter von Erhaltungsaufwand.

Die Aufforstung beginnt mit den Pflanzmaßnahmen, der Naturverjüngung oder der Saat. Sie endet mit der Sicherung des Baumbestands, die nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren nach dem Wirtschaftsjahr des Beginns der (erstmaligen) Aufforstung anzunehmen ist. Zu den Aufforstungskosten gehören insbesondere die Aufwendungen für:

- Pflanzgut,
- Pflanzung,
- Befestigung des Pflanzguts, z. B. Pfähle und Drähte,
- Sicherungsmaßnahmen einschließlich Schutzmaterial wie Verbiss- und Fege-schutz,
- Pflegemaßnahmen (im Herstellungsjahr),
- Aufforstungslöhne als Fertigungskosten sowie
- Verwaltungskosten inkl. Gemeinkosten als Wahlrecht nach § 44 Abs. 2 Satz 3 GemHVO.

Bei den Aufwendungen für die **Bestandsverjüngung und Bestandssicherung** (nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren, siehe oben) handelt es sich grundsätzlich um nachträgliche Herstellungskosten. Aus Vereinfachungsgründen können sie aber als laufende Aufwendungen behandelt werden. **Wiederholungspflanzungen**, z. B. für die Wiederherstellung zerstörter Jungpflanzen, sind sofort in vollem Umfang als laufende Aufwendungen zu behandeln.

Dauerhaft festinstallierte Wildzäune sind eigenständige, abnutzbare Vermögensgegenstände des Sachvermögens, die wie bewegliche Vermögensgegenstände zu behandeln sind, sofern sie nicht als temporäre Schutzmaßnahme für Jungbestände verwendet werden.

Umgang mit Wald aus (natürlicher) Sukzession („Wildwuchs“):

Unter Sukzession im nachfolgenden Kontext wird die natürliche Rückkehr der für einen Standort typischen Pflanzen-, Tier- und Pilzgesellschaften verstanden, die sich nach

einer Störung aufgrund der vorherrschenden Umweltfaktoren dort wieder einstellt. Sofern Wald aus Sukzession entsteht, kann regelmäßig von einem Zeitraum von zehn Jahren ausgegangen werden, ab dem sich das Klima und die Bodenart eines Waldes eingestellt hat. Die Umwandlung in Wald im Rechtssinne erfolgt sodann auf Antrag bzw. im Rahmen der Forsteinrichtung, die üblicherweise im zehnjährigen Turnus durchgeführt wird. Der so hinzukommende Wald ist als stille Reserve zu behandeln. D.h. der so entstandene Baumbestand wird nicht in Form einer Bilanzverlängerung aktiviert. Das zugehörige Grundstück bzw. der Grundstücksteil ist jedoch in ein Waldgrundstück (Konto 0131) umzubuchen.

Veränderung im bestehenden Wald und in Waldeinrichtungen

1. Holznutzung, die keine Kahlhiebe (Kahlschläge) darstellen (§§ 13, 20 Landeswaldgesetz BW)

Führen Holznutzungen nicht zu Kahlschlägen, bleibt der Baumbestand als Vermögensgegenstand erhalten. Dies gilt insbesondere bei den regelmäßig erforderlich werden den **Durchforstungsmaßnahmen**. Daher kommt eine Buchwertminderung grundsätzlich nicht in Betracht.

Der **Einschlag einzelner Bäume** führt nicht zum Untergang des Vermögensgegenstands „Baumbestand“ und insoweit auch nicht zur Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des stehenden Holzes. Dazu bedarf es vielmehr des Einschlags eines gesamten Baumbestandes. Eine reine Durchforstungsmaßnahme, d. h. der **Einschlag nicht hiebsreifer Bäume**, hat daher weder einen Bestandsabgang noch eine Minderung des fortbestehenden Bestandes zur Folge. Denn die Substanzminderung durch den Einschlag fällt im Vergleich zu der Substanzsicherung des zu erhaltenden Bestandes nicht ins Gewicht. Dies gilt auch, wenn Durchforstungsmaßnahmen in einem Jahr einen größeren Umfang haben, weil in Vorjahren von derartigen Maßnahmen abgesehen wurde.

Soweit infolge einer Holznutzung, die keinen Kahlschlag darstellt und die nicht zu einer Buchwertminderung geführt hat, dennoch eine (öffentlich-rechtliche) Wiederaufforstungsverpflichtung entsteht, sind die Wiederaufforstungskosten nicht zu aktivieren und stellen daher laufende Aufwendungen dar.

Aufwendungen für **Bestandsverjüngung und Bestandssicherung** stellen laufende Aufwendungen dar.

2. Aufwendungen für zufällige Nutzungen

Eingriffe innerhalb eines Baumbestandes zur Beseitigung von Schäden z. B. durch Krankheiten, Wildverbiss oder Unwetter stellen laufenden Aufwand dar. Nachpflanzungen stellen laufenden Erhaltungsaufwand für den Baumbestand dar.

Soweit durch **Kalamitätsnutzungen** (Holznutzung in Folge höherer Gewalt, auf Grund

von Naturereignissen notwendige Einschläge) ein Kahlschlag entsteht, kann abweichend von den nachfolgend dargestellten Grundsätzen der Buchwert dieses Baumbestandes beibehalten werden. Die Wiederaufforstungskosten sind in diesem Fall sofort als Aufwand zu behandeln.

3. Kahlhiebe (Kahlschläge) – Wiederaufforstung (§§ 15, 17 Landeswaldgesetz BW)

Ein Kahlschlag liegt vor, wenn das nutzbare Derbholz auf der gesamten Fläche eines Baumbestandes, der ein selbstständiger Vermögensgegenstand ist, eingeschlagen wird und keine gesicherte Verjüngung bestehen bleibt. Dieses gilt gleichermaßen für den Fall, dass auf einer mindestens ein Hektar großen zusammenhängenden Teilfläche ein Kahlschlag erfolgt, unabhängig davon, ob er in verschiedenen aneinander angrenzenden Baumbeständen oder innerhalb eines Baumbestandes vorgenommen wird. Dabei sind Einschläge innerhalb eines Zeitraums von fünf aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren einheitlich zu beurteilen.

Der Einschlag nicht nur einzelner Bäume, sondern eines gesamten Baumbestandes (Kahlschlag) führt zum Untergang des Vermögensgegenstandes und somit zur Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des stehenden Holzes, denn die Wiederaufforstung führt zum Entstehen eines neuen, nach seiner Altersklasse zusammengehörenden Bestands auf der kahlgeschlagenen Fläche.

Wiederaufforstungskosten nach einem Kahlschlag sind Herstellungskosten für den neu entstehenden Vermögensgegenstand Baumbestand und als nicht abnutzbares Sachvermögen zu aktivieren.

Die Wiederaufforstung (§ 17 Landeswaldgesetz BW) beginnt mit den Pflanzmaßnahmen, der Naturverjüngung oder der Saat. Sie endet mit der Sicherung des Baumbestandes, die nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren nach dem Wirtschaftsjahr des Beginns der Wiederaufforstung anzunehmen ist. Zu den Wiederaufforstungskosten gehören insbesondere die Aufwendungen für Pflanzgut, Pflanzung, Befestigung und Schutz des Pflanzgutes (z. B. Pfähle, Drähte und Schutzzäune), Pflegemaßnahmen einschließlich der Löhne.

4. Geschlagenes Holz

Geschlagenes Holz, das zum Bilanzstichtag noch als wirtschaftliches Eigentum der Kommune vorhanden ist, kann als Vorrat (Bilanzposten 1.2.8) bilanziert werden, wenn es nach den Grundsätzen der Vorratsbewertung (siehe Kapitel 3.2.9.4) in einer örtlichen Positivliste geführt wurde.

5. Bewertung von Waldeinrichtungen

Waldwege (§§ 2 Abs. 2, 4 Nr. 3 Landeswaldgesetz BW)

Waldwege gelten nach § 2 Abs. 2 Landeswaldgesetz BW als Wald. Waldwege sind

nach § 4 Nr. 3 Landeswaldgesetz BW, die nicht dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Wege im Staats-, Körperschafts- und Privatwald.

Bei neuen Waldwegen handelt es sich um gegenüber dem Grund und Boden selbstständige unbewegliche abnutzbare Vermögensgegenstände des Sachvermögens. Abweichend vom vorstehenden Grundsatz sind die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorhandenen Waldwege in den pauschalen Wertansätzen nach § 62 Abs. 4 Satz 4 GemHVO enthalten und insoweit nicht separat zu bilanzieren. Nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erworbene oder erstmals hergestellte Waldwege sind jedoch mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, auf dem Konto 0134 zu buchen und über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben:

- befestigte Waldwege (Asphalt, Pflaster, Beton) sind in der Regel der Straßenklasse IV zuzuordnen (Nutzungsdauer 50 Jahre); auch Waldwege mit Doppelnutzung (Waldweg und offizieller Radweg)
- Waldwege ohne befestigte Oberfläche (z. B. mit Grobschotter oder Mineralbeton hergestellt) sind in der Regel der Straßenklasse V zuzuordnen (Nutzungsdauer 15-30 Jahre).

Öffentlich gewidmete Straßen innerhalb des Waldes haben im Regelfall eine eigene Flurstücknummer und sind nicht Bestandteil des Waldgrundstückes. D.h. sie sind daher getrennt vom Wald separat zu erfassen und zu bewerten.

Waldparkplatz (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 Landeswaldgesetz BW)

Waldparkplätze sind nach § 2 Abs. 3 Nr. 3 Landeswaldgesetz BW Bestandteil des Waldes, soweit sie im Wald liegen oder mit ihm verbunden sind. Für sie gelten die gleichen Grundsätze wie für die Waldwege.

Die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorhandenen Waldparkplätze sind in den pauschalen Wertansätzen nach § 62 Abs. 4 Satz 4 GemHVO enthalten und insoweit nicht separat zu bilanzieren. Nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erworbene oder erstmals hergestellte Waldparkplätze sind jedoch mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, auf dem Konto 0134 zu erfassen und über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben.

Wald-/Jagd-/Grill-Hütten

Für die Erfassung und Bewertung von Hütten gelten die Grundsätze der Bilanzierung von Gebäuden, sofern es sich um Gebäude gemäß der nachfolgenden Definition handelt. Um Gebäude handelt es sich, wenn das Bauwerk Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden ist, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist (siehe Kapitel 2.1.1.1). Dies bedingt u. a.

folgende Voraussetzungen:

- (Merkmal der räumlichen Umschließung) Außenwände sind nicht zwingend erforderlich, jedoch ein Mindestmaß an überdachter Fläche von in der Regel von mehr als 30 qm,
- (Merkmal Aufenthalt von Menschen) das Bauwerk ermöglicht mehr als nur einen vorübergehenden Aufenthalt von Menschen,
- (Merkmal feste Verbindung mit dem Grund und Boden) einzelne oder durchgehende Fundamente, oder eine auf Dauer angelegte Nutzung.

Sofern es sich demgemäß nicht um Gebäude handelt, ist von Betriebsvorrichtungen auszugehen. Die Erfassung erfolgt auf dem Konto 0133.

Waldspielplatz (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 Landeswaldgesetz BW)

Als Flächen von Erholungseinrichtungen zählen Spielplätze nach § 2 Abs. 3 Nr. 2 Landeswaldgesetz BW zum Wald. Für die Erfassung und Bewertung gelten je nach Ausführung die Grundsätze der Bilanzierung von Ausstattungen von Grünflächen bzw. von selbstständigen Spielplätzen.

Die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorhandenen Waldspielplätze sind in den pauschalen Wertansätzen nach § 62 Abs. 4 Satz 4 GemHVO enthalten. Nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erworbene oder erstmals hergestellte Waldspielplätze sind jedoch mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten und über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Erfassung erfolgt hierbei auf dem Konto 0133.

Wildgehege (§ 34 Landeswaldgesetz BW)

Als Flächen von Erholungseinrichtungen zählen Wildgehege nach § 2 Abs. 3 Nr. 2 Landeswaldgesetz BW zum Wald. Für die Erfassung und Bewertung gelten die Grundsätze der Bilanzierung von Grundstücken mit Kultur-, Sport-, Freizeit- und Gartenanlagen wie beispielsweise bebaute zoologische Gärten. Die Erfassung erfolgt auch hierbei auf dem Konto 0133.

Hinweise:

Bereits zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorhandene Waldeinrichtungen wie Waldwege, Waldparkplätze, Waldspielplätze oder Wildgehege können bereits i. R. der Eröffnungsbilanz separat erfasst und bewertet werden.

Soweit sie separat bilanziert wurden, stellt deren späterer Ersatz Investitionen dar. Sind sie jedoch in den Pauschalwerten der Eröffnungsbilanz enthalten, stellt der Ersatz lediglich laufenden Aufwand dar (siehe Behandlung von Betriebsvorrichtungen, die in der Eröffnungsbilanz nicht separat bilanziert wurden, Kapitel 2.1.1.1).

Bei Waldkindergärten ist regelmäßig nicht von einer Waldeinrichtung auszugehen. Der Wald dient insoweit rein als Kulisse.

Die Kontierung des Grund und Boden des Waldes, des Aufwuchses sowie der verschiedenen Waldeinrichtungen erfolgt entsprechend den (aktualisierten) Zuordnungshinweisen zur Kontenart 013 des Kontenrahmens Baden-Württemberg.

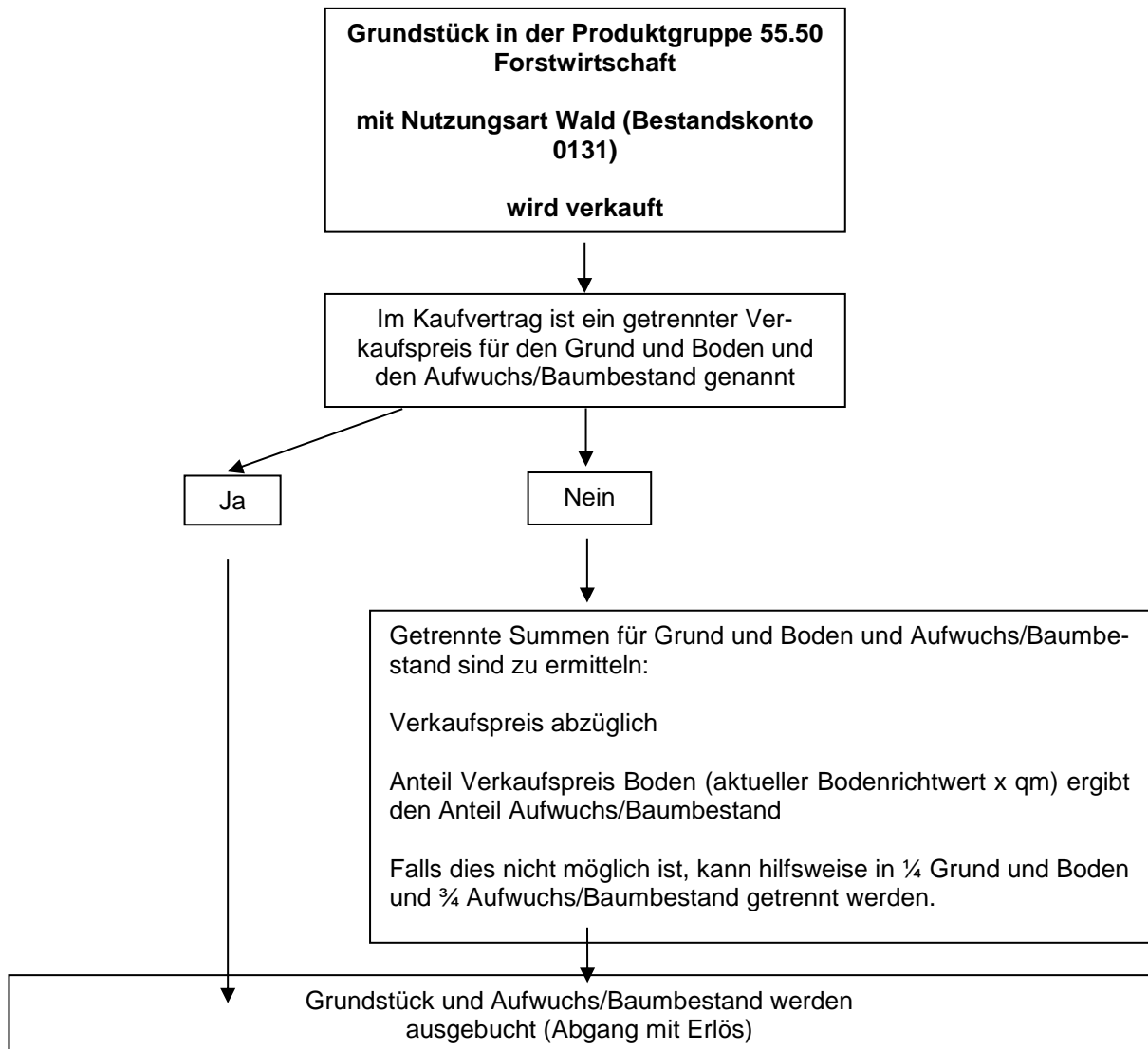
Konto EH/ER Bilanz	Kontobezeichnung Zuordnungshinweise	Gesamt- / Teil- EH/ER Bilanz
[013]	Wald Forsten	A.1.2.1
[0131]	Grund und Boden bei Wald, Forsten	A.1.2.1
[0132]	Aufwuchs bei Wald, Forsten	A.1.2.1
[0133]	Gebäude, Aufbauten und Ausstattung sowie Betriebsvorrichtungen bei Wald, Forsten	A.1.2.1
	sofern der Zweck der Waldnutzung im Vordergrund steht, z. B. Wald-, Jagd-, Grillhütten	
[0134]	Infrastruktur bei Wald, Forsten	A.1.2.1

Abgang/Umnutzung von Wäldern

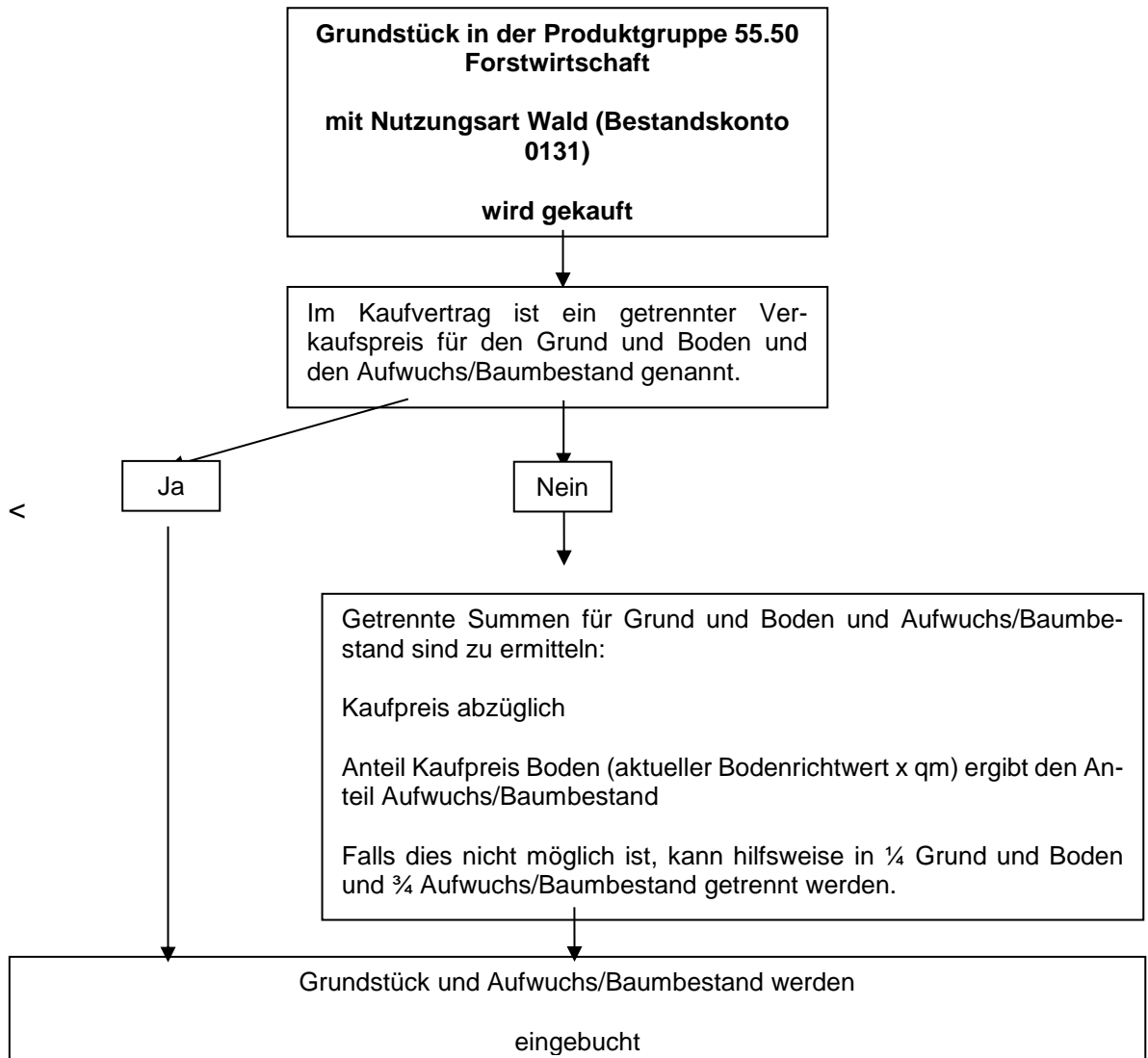
Verkauf von Waldgrundstücken

Bei Verkauf eines Waldgrundstücks ist der Kaufpreis auf die Vermögensgegenstände stehendes Holz (Aufwuchs bzw. Baumbestand) und Grund und Boden aufzuteilen. Gefolgt werden kann dabei grundsätzlich der Vereinbarung der Parteien im Kaufvertrag. Fehlt eine derartige Vereinbarung oder bestehen Bedenken gegen die wirtschaftliche Haltbarkeit der im Kaufvertrag enthaltenen Aufteilung, ist der Kaufpreis nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der beiden Vermögensgegenstände aufzuteilen. Zur Ermittlung des Verkehrswertes für Waldgrundstücke kann auf den Bodenrichtwert für Wald zurückgegriffen werden. Falls dies nicht möglich ist, kann hilfsweise auf das Verhältnis der Wertansätze nach § 62 Abs. 4 Satz 4 GemHVO für Waldflächen, d. h. $\frac{1}{4}$ Grund und Boden und $\frac{3}{4}$ Aufwuchs zurückgegriffen werden.

Übersicht Verkauf von Waldflächen



Übersicht Kauf von Waldflächen



Nutzungsänderungen (Umwandlung von Wald, §§ 9, 10 Landeswaldgesetz BW)

- **Ein Flurstück das bisher der Produktgruppe 55.50 Forstwirtschaft und dem Bestandskonto 0131 zugeordnet war (Waldgrundstück), wird neu einem Produktbereich/Bestandskonto zugeordnet, der typischerweise keinen Aufwuchs hat (z. B. Ackerland, Straßengrundstück)**

Der Grund und Boden des Waldgrundstücks ist mit seinem Buchwert umzubuchen; der Aufwuchs/Baumbestand ist mit seinem Buchwert bei angedachtem späterem Verkauf aus dem Bestandskonto 0131 in das Vorratsvermögen (einem Bestandskonto der Kontengruppe 08) umzubuchen oder bei Vernichtung außerplanmäßig abzuschreiben (Kahlschlag).

- **Ein Flurstück, das bisher einem Produktbereich bzw. Bestandskonto, welcher/welches typischerweise keinen Aufwuchs hat (z. B. Ackerland, Grünland), zugeordnet war, wird dem Wald (Produktgruppe 55.50, Bestandskonto 0131) zugeordnet und erstmalig aufgeforstet**

Der Grund und Boden ist mit seinem Buchwert zum Waldgrundstück (Bestandskonto 0131) umzubuchen; die Erstaufforstung des Baumbestandes ist als Herstellungskosten des Aufwuchses/Baumbestand zu aktivieren (Bestandskonto 0132).

- **Ein Flurstück, das bisher der Produktgruppe 55.50 Forstwirtschaft und dem Bestandskonto 0131 zugeordnet war (Waldgrundstück), wird neu einem Produktbereich / Bestandskonto zugeordnet, der / das typischerweise ebenfalls Aufwuchs hat (z. B. Grünanlagen) oder umgekehrt.**

Der Grund und Boden sowie der ggf. anteilige Aufwuchs/Baumbestand werden mit ihren Buchwerten umgebucht.

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: Nach § 62 Abs. 4 GemHVO können örtliche Durchschnittswerte zum Bewertungszeitpunkt angesetzt werden (i. d. R. der Wert der landwirtschaftlich genutzten Flächen).

In Betracht kommt ausnahmsweise auch, einen rückindizierten Erfahrungswert nach § 62 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 GemHVO anzusetzen.

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

¹² Vgl. AfA-Tabelle für Baden-Württemberg, Anlage 8.

siehe Anlage 2 Bewertung von Grünanlagen, können hilfsweise die folgenden Pauschalsätze angewandt werden. Diese beziehen sich **auf das Jahr 2016** (die Werte in der Klammer beziehen sich auf das Jahr 1996; s. bisherige Leitfäden) und sind auf das Anschaffungs-/Herstellungsjahr zu indizieren (Baupreiskostenindex). Diese können angesetzt werden bei

Kategorie 1 mit 78,00 Euro/qm (59,00 Euro/qm)

Kategorie 2 mit 19,00 Euro/qm (14,50 Euro/qm)

Kategorie 3 mit 4,60 Euro/qm (3,50 Euro/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.

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. Biotop Kontenart 019

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

Grund und Boden

Vereinfachung:

Nach § 62 Abs. 4 GemHVO können örtliche Durchschnittswerte zum Bewertungszeitpunkt angesetzt werden (i. d. R. der Wert der landwirtschaftlich genutzten Flächen).

In Betracht kommt ausnahmsweise auch, einen rückindizierten Erfahrungswert nach § 62 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3

GemHVO anzusetzen.

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. Soweit es sich um unselbstständige Bestandteile anderer Anlagen handelt, erfolgt die Zuordnung zu der jeweiligen Anlage (Bsp. Grünanlage, Außenanlagen von Gebäuden) und ist mit dieser zu bilanzieren.

Grund und Boden

Vereinfachung:

Nach § 62 Abs. 4 GemHVO können örtliche Durchschnittswerte zum Bewertungszeitpunkt angesetzt werden (i. d. R. der Wert der landwirtschaftlich genutzten Flächen).

In Betracht kommt ausnahmsweise auch, einen rückindizierten Erfahrungswert nach § 62 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 GemHVO anzusetzen.

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 (Altbestand)

Die Bewertung erfolgt analog zu den Grünflächen.

Falls keine anderweitigen Erfahrungswerte vorliegen (zu einer möglichen Berechnung siehe Anlage 2 Bewertung von Grünanlagen), können hilfswise Pauschalsätze angewandt werden. Der nachfolgende Wert bezieht sich **auf das Jahr 2016** und ist auf das Anschaffungs-/Herstellungsjahr zu indizieren (Baupreiskostenindex). Als Erfahrungswert können **78,00 Euro/qm** angesetzt werden. In diesem Erfahrungswert sind außer dem Aufwuchs auch Kleinspielgeräte (bis 1.000 Euro netto), Ein- und Aufbauten sowie die Ausstattung enthalten. Die Abschreibung erfolgt über eine gemittelte Nutzungsdauer. Da im oben genannten Erfahrungswert keine Großspielgeräte (ab 1.000 Euro netto) enthalten sind, sind diese gesondert wie bewegliche Vermögensgegenstände

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

zu bewerten.

Umgang mit neuen Spielplätzen und Erneuerungsmaßnahmen

a) Neu-/Erstherstellung eines Spielplatzes

Die Bewertung des Aufwuchses sowie der Ein- und Aufbauten (Wege, Beleuchtung, Einfassungen etc.) erfolgt nach AHK, die Aufteilung analog der Bewertung von Grünflächen, s. Nr. 3.2.1.5.4 im Leitfaden.

Die Ausstattung von Spielplätzen mit Vermögensgegenständen oberhalb der Wertgrenze nach § 38 Abs. 4 GemHVO (Bänke, Papierkörbe sowie Spiel- und Sportgeräte) ist getrennt zu erfassen. Es gelten die Bewertungsregeln für bewegliches Vermögen.

b) Grunderneuerungen

Bei grundlegenden Erneuerungen (Neugestaltung oder Teilerneuerung von einem separat aktivierten Vermögensgegenstand im Umfang von mindestens 50 % der AHK) ist stets von Herstellungskosten auszugehen. Die bisherigen Vermögensgegenstände sind in Abgang zu nehmen. Von einer Grunderneuerung wird ausgegangen, wenn der Spielplatz komplett neu gestaltet wird, auch wenn der eventuell vorhandene Baumbestand erhalten bleibt. Sofern nicht alle aktivierten Vermögensgegenstände ausgetauscht werden, sind die verbleibenden Vermögensgegenstände mit den Restbuchwerten fortzuführen.

c) Teilerneuerungen von in der Eröffnungsbilanz pauschal bewerteten Spielplätzen

Bei Teilerneuerungen beziehungsweise einer teilweisen Neugestaltung ist von nachträglichen Herstellungskosten auszugehen, wenn diese in wesentlichem Umfang (mehr als die Hälfte der Fläche) erfolgen. Es ist ein prozentualer (ggf. durch die Bauleitung geschätzter) Teilabgang vom Altbestand zu buchen. Die nachträglichen Herstellungskosten sind auf die künftigen Einzelstammsätze (Aufwuchs, Einbauten, Spielgeräte) zu buchen, der Rest des Altbestandes soll diesen neuen Stammsätzen ebenfalls zugebucht werden. Außerdem ist die Nutzungsdauer entsprechend anzupassen.

3.2.1.6 Bewertung von Bodenschätzen

3.2.1.6.1 Bergrechtliche Einteilung der Bodenschätze

Bodenschätze sind mit Ausnahme von Wasser alle mineralischen Rohstoffe in festem oder flüssigem Zustand und Gase, die in natürlichen Ablagerungen oder Ansammlungen (Lagerstätten) in oder auf der Erde, auf dem Meeresgrund, im Meeresuntergrund

oder im Meerwasser vorkommen (§ 3 Abs. 1 Bundesberggesetz). Der BFH definiert Bodenschätze als Bestandteile des Grund und Boden, die unter Anstrengungen aus dem Boden gewonnen werden.

Nach § 3 Abs. 2 Bundesberggesetz sind Bodenschätze entweder bergfrei oder stehen im Eigentum des Grundeigentümers.

Ob ein Bodenschatz bergfrei oder grundeigen im Sinne des Bundesberggesetzes ist, bestimmt sich nach dem Bundesberggesetz.

Bergfreie Bodenschätze sind z. B. Metalle, Stein- und Braunkohle, Erdöl und Erdgas sowie Salz (§ 3 Abs. 3 Bundesberggesetz).

Grundeigene Bodenschätze im Sinne des Bundesberggesetzes sind nach § 3 Abs. 4 Nr. 1 Bundesberggesetz z. B. Feldspat und Kaolin sowie alle anderen nicht bergfreien Bodenschätze nach § 3 Abs. 3 Bundesberggesetz, soweit sie untertägig aufgesucht und gewonnen werden (§ 3 Abs. 4 Nr. 2 Bundesberggesetz).

Nicht zum Geltungsbereich des Bundesberggesetzes gehörende sonstige Grundeigentümergebäude sind z. B. gewöhnliche Kiese und Sande. Für solche Vorkommen gelten die landesrechtlichen Vorschriften über Abgrabungen. Diese Abgrabungen sind nach Landesrecht lediglich genehmigungspflichtig.

Sowohl bergfreie als auch im Eigentum des Grundeigentümers stehende Bodenschätze dürfen regelmäßig erst dann abgebaut werden, wenn die erforderlichen behördlichen Genehmigungen erteilt sind.

Auf bergfreie Bodenschätze erstreckt sich das Eigentum am Grundstück nicht (§ 3 Abs. 2 Satz 2 Bundesberggesetz). Sie sind zunächst herrenlos; ein Eigentum entsteht an ihnen erst mit der Entstehung des Aneignungsrechts durch Verleihung der Abbaugenehmigung / Konzession. Der Abbau von bergfreien Bodenschätzen ist konzessioniert; rechtstechnisch ist der Abbau als Verbot mit Erlaubnisvorbehalt ausgestattet. Das Aneignungsrecht auf bergfreie Bodenschätze wird staatlich verliehen (Konzessionssystem). Mangels Bewertbarkeit und Verkehrsfähigkeit besteht vorher kein Vermögensgegenstand.

Zur Gewinnung bergfreier Bodenschätze bedarf es nach dem Bundesberggesetz einer bergrechtlichen Bewilligung oder eines Bergwerkseigentums (Bergbauberechtigungen), die das Recht zur Gewinnung und Aneignung der jeweiligen Bodenschätze gewährt (§ 6 Bundesberggesetz).

Dagegen ergibt sich das Recht zur Gewinnung der im Eigentum des Grundeigentümers stehenden Bodenschätze aus dem Inhalt des Grundeigentums selbst (§§ 903,

93, 94 BGB). Die im Eigentum des Grundeigentümers stehenden Bodenschätze gehören entweder zu den grundeigenen Bodenschätzen im Sinne des Bundesberggesetzes, deren Abbau dem Bergrecht unterliegt, oder zu den sonstigen Grundeigentümerbodenschätzen, auf die das Bundesberggesetz keine Anwendung findet.

3.2.1.6.2 Bodenschätze als unselbstständiger Bestandteil des Grund und Boden

Grundsätzlich ist der Untergrund und ein unter der Oberfläche lagernder Bodenschatz ein unselbstständiger Bestandteil des Grund und Boden. Bodenschätze, zu denen auch Kiesvorkommen gehören, bilden bürgerlich-rechtlich und steuerrechtlich mit dem Grund und Boden eine Einheit, solange sie im Boden lagern und nicht abgebaut werden.

Ein unter der Oberfläche befindlicher Bodenschatz ist solange kein selbstständiger Vermögensgegenstand, solange der Eigentümer oder Nutzungsberechtigte den Bodenschatz nicht selbst nutzt oder durch einen anderen nutzen lässt.

3.2.1.6.3 Entstehung eines im Eigentum des Grundeigentümers stehenden Bodenschatzes als selbstständiger Vermögensgegenstand („Abspaltung“)

a) Abbau eines Bodenschatzes durch den ursprünglichen Grundeigentümer

Der Bodenschatz entsteht als ein vom Grund und Boden getrennt zu behandelnder Vermögensgegenstand erst, wenn der Eigentümer über ihn verfügt bzw. er zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht wird, indem mit seiner Aufschließung begonnen wird. Es genügt, dass mit der alsbaldigen Aufschließung zu rechnen ist. Mit der Aufschließung darf regelmäßig nur begonnen werden, wenn alle zum Abbau notwendigen öffentlich-rechtlichen Erlaubnisse, Genehmigungen, Bewilligungen oder sonstigen behördlichen Maßnahmen erteilt worden sind. Spätestens wenn diese Verwaltungsakte vorliegen, entsteht der Bodenschatz als selbstständig bewertbarer Vermögensgegenstand. Bis zu seiner Entstehung bleibt er unselbstständiger Teil des Grund und Boden. Die Entdeckung oder allein die Tatsache des Bekanntseins eines Bodenschatzes reicht für die Annahme eines Vermögensgegenstandes noch nicht aus.

b) Fälle ohne Abspaltung des Bodenschatzes vom Grund und Boden

Keine Konkretisierung des Bodenschatzes zu einem selbstständigen Vermögensgegenstand liegt vor, wenn

- das Grundstück, das den Bodenschatz enthält, veräußert wird, da nicht zwangsläufig damit gerechnet werden kann, dass ein Abbau des Bodenschatzes erfolgen wird,
- der Antrag auf Erteilung der behördlichen Abbaugenehmigung abgelehnt ist,
- die Genehmigung nach den planungsrechtlichen Gegebenheiten nicht erteilt werden darf oder
- die Genehmigung nach den Vorstellungen des Erwerbers nicht erteilt werden wird.

Im Falle der Veräußerung tritt selbst dann keine Konkretisierung zu einem Vermögensgegenstand ein, wenn im Kaufvertrag mit Rücksicht auf den Bodenschatz ein höherer oder separat ausgewiesener Kaufpreis vereinbart wurde. Gleiches gilt, wenn der Bodenschatz nicht abgebaut werden soll. Ebenfalls keine Konkretisierung des Bodenschatzes als selbstständiger Vermögensgegenstand erfolgt, wenn ein nachhaltiger Abbau des Bodenschatzes nicht beabsichtigt oder nicht möglich ist, jedoch bei der Nutzung des Grundstücks (Bau einer Eisenbahntrasse) anfallender Aushub von Sand und Kies zum Bau einer Trasse verwendet wird. Das Grundstück ist dann als einheitlicher Vermögensgegenstand verkauft.

3.2.1.6.4 Bewertung

1. Grundstück mit Bodenschätzen als unselbstständiger Teil des Grund und Boden

a) Grundeigene Bodenschätze und sonstige Grundeigentümergebodsätze

Grundeigene Bodenschätze sind, soweit sie schon zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorhanden sind oder zu einem späteren Zeitpunkt entdeckt oder erworben werden, mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, d. h. den Kosten, die erforderlich sind, um den Bodenschatz abbaubar zu machen, zu bewerten. Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind zum Beispiel gegeben, wenn die Bodenschätze käuflich erworben wurden und der Kaufpreis eine Aufteilung auf die einzelnen Vermögensgegenstände „Grund und Boden“ und „Bodenschatz“ beinhaltet oder Aufwendungen für Erkundungen, Aufsuchung und Gewinnung selbst anfallen. Sind Anschaffungs- oder Herstellungskosten(noch) nicht angefallen, ist der Bodenschatz mit einem Erinnerungswert zu aktivieren, soweit es schon zu einer „Abspaltung“ vom Grund und Boden gekommen ist.

b) Bergfreie Bodenschätze

Grund und Boden und bergfreie Bodenschätze sind jeweils selbstständige Vermögensgegenstände. Bergfreie Bodenschätze entstehen als selbstständiger Vermögensgegenstand jedoch erst mit dem Zeitpunkt der Abbaugenehmigung / Konzession. Sie

sind dann mit deren Anschaffungskosten (= Kosten der Konzessionserteilung) zu bewerten. Eine (spätere) Abspaltung von dem Wert des Grund und Boden findet nicht statt.

2. Grundstücke mit Bodenschätzen als selbstständige Vermögensgegenstände

Für Bodenschätze als selbstständige Vermögensgegenstände gilt das unter 3.2.1.6.4 Nr. 1 a) Gesagte. Der Wert entsteht ggf. durch Abspaltung eines Teils des Wertes des Grund und Bodens.

3.2.1.6.5 Folgebewertung des Vermögensgegenstandes Bodenschatz

Grundstücke unterliegen grundsätzlich keiner Abnutzung und sind damit nicht planmäßig abzuschreiben. Dies gilt auch für Grundstücke mit unselbstständigen Bodenschätzen. Soweit jedoch Bodenschätze ausgebeutet werden, ist der anteilige abgespaltete Vermögensgegenstand Bodenschatz planmäßig abzuschreiben (Konto 4711). Die planmäßige Abschreibung erfolgt entweder in gleichen Beträgen (lineare Abschreibung nach § 46 Abs. 1 Satz 2 GemHVO) oder synchron zum Umfang der Ausbeutung des Bodenschatzes (Leistungsabschreibung nach § 46 Abs. 1 Satz 3 GemHVO).

Soweit die Kommune Grundstücke mit dann selbstständigen Bodenschätzen zu Zwecken des Abbaus verpachtet, entstehen bei ihr entsprechende Pachterträge (Konto 3411)

Im Falle der Veräußerung von Bodenschätzen führenden Grundstücken entsteht, soweit noch keine Abspaltung erfolgt ist, ein außerordentlicher Ertrag aus der Veräußerung von Grundstücken (Konto 5311), soweit der Verkaufspreis über dem Buchwert des Grundstückes liegt. Damit werden entsprechende stille Reserven aufgedeckt.

Wertermittlung von Bodenschätzen i. R. von Veräußerungsgeschäften nach § 92 Abs. 1 GemO

Nach § 92 Abs. 1 GemO dürfen Vermögensgegenstände von der Kommune in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußert werden. Unter diesem Veräußerungswert ist der wirtschaftliche Wert eines Vermögensgegenstandes, d.h. der Verkehrs- oder Marktwert unter Berücksichtigung von Korrekturen in Folge von Besonderheiten des zur Veräußerung anstehenden Vermögensgegenstandes zu verstehen. Nicht in Frage kommt der Buchwert des Vermögensgegenstandes. Die Existenz von Bodenschätzen kann bei der Veräußerung von entsprechenden Grundstücken einen dementsprechenden werterhöhenden Umstand darstellen.

Während bergfreie Bodenschätze nicht zum Grundeigentum gehören (§ 3 Abs. 3 Bun-

desberggesetz), können Grundeigentümergebühren i. S. des Bundesberggesetzes (§ 3 Abs. 4 Bundesberggesetz) und nicht zum Geltungsbereich des Bundesberggesetzes gehörende sonstige Grundeigentümergebühren (z. B. gewöhnliche Kiese und Sande), auch wenn die Ausbeutung noch nicht begonnen hat, einen werterhöhenden Umstand darstellen, dem der gewöhnliche Grundstücksverkehr bei der Bemessung des Kaufpreises für ein Grundstück bereits Rechnung trägt. Werterhöhend kann ein solches Vorkommen aber nur wirken, wenn es sich zur Ausbeute anbietet, wenn in absehbarer Zeit damit gerechnet werden kann, dass mit der Ausbeute begonnen werden wird oder wenn mit der Ausbeute schon begonnen worden ist.

Zu den Faktoren tatsächlicher und rechtlicher Art, nach denen sich im Geschäftsverkehr der Wert für ein Grundstück bildet, kann ein abbauwürdiges Bodenschatzvorkommen gehören. Auch wenn seine Ausbeutung noch nicht in Angriff genommen worden ist, kann sein Vorhandensein bereits einen gegenwärtigen werterhöhenden Umstand darstellen, dem der gewöhnliche Grundstücksverkehr bei der Bemessung des Kaufpreises für ein Grundstück schon Rechnung trägt. Ein derartiges Bodenschatzvorkommen ist der Grundstückssubstanz zuzurechnen.

Bei der Bewertung sind solche Vorkommen Bestandteil des Bodens und kein besonderer Vermögensgegenstand, solange sie im Boden lagern und nicht abgebaut werden.

Zur Wertermittlung solcher Grundstücke ist vornehmlich das **Vergleichsverfahren** (ggf. unter Berücksichtigung eines Risikoabschlages) geeignet.

Wurde mit der Ausbeute schon begonnen, kommt das Ertragswertverfahren in Betracht. Wird nach dem **Ertragswertverfahren** vorgegangen und der Wert des bloßen Grundstücks und des abbauwürdigen Vorkommens gesondert ermittelt, so wird i. d. R. der Reinertrag, d.h. der Rohertrag aus dem Vorkommen abzüglich der Bewirtschaftungskosten, der Werbungskosten und der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung der Zahl der noch anstehenden Ausbeutungsjahre kapitalisiert. Das Grundstück kann nach der Ausbeute möglicherweise geringer als ein land- oder forstwirtschaftlich genutztes Grundstück zu bewerten sein.

3.2.1.6.6 Verortung des Bodenschatzes in der Bilanz

Noch nicht abgebaute Bodenschätze stellen spätestens mit der Abspaltung von Grund und Boden einen selbstständigen materiellen Vermögensgegenstand des Sachvermögens dar. Es handelt sich sowohl bei bergfeien als auch bei grundeigenen Bodenschätzen nicht um immaterielle Nutzungsrechte. In der Bilanzstruktur nach § 52 GemHVO sind sie dem Aktiva-Posten 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte zuzuordnen.

Sog. Abbaugerechtigkeiten / Bergbauberechtigungen wie Erlaubnisse (§ 7 Bundesberggesetz), Bewilligungen (§ 8 Bundesberggesetz) oder das Bergwerkseigentum (§9 Bundesberggesetz) stellen ebenfalls selbstständige materielle Vermögensgegenstände dar und sind als grundstücksgleiche Rechte daher ebenfalls beim Aktiva-Posten 1.2.1 auszuweisen.

Neben dem materiellen Vermögensgegenstand „Bodenschatz“ kann aber auch ein immaterieller Vermögensgegenstand „Abbauberechtigung“ entstehen, wenn diese von dem originär Berechtigten einem Dritten eingeräumt wird.

Der bereits abgebaute Bodenschatz, dessen Zweck im Verbrauch oder in der Weiterveräußerung liegt, ist als Vorratsvermögen unter dem Aktiva-Posten 1.2.8 zu erfassen.

3.2.1.7 Bewertung von dauerhaften Nutzpflanzungen

Kontengruppe 07, Kontenart 073, Konto 0731

Dauerhafte Nutzpflanzungen:

Dauerhafte Nutzpflanzungen sind Pflanzenanlagen (Obstbäume, Reben und ähnliches), die wegen ihrer Erzeugnisse (Früchte oder Nüsse, Saft oder Harz, Rinde- oder Blatterzeugnisse) angelegt und bewirtschaftet werden, die sie Jahr für Jahr liefern. Zu diesen besonderen Anlagen gehören nach allgemeiner Meinung insbesondere Pflanzenanlagen, die während einer Reihe von Jahren regelmäßig Erträge durch ihre zum Verkauf bestimmten Früchte oder Pflanzenteile liefern (Dauerkulturen), z. B. Obstzucht-, Spargel- und Rebanlagen und Korbweidenkulturen. Pflanzungen, die nicht zur dauerhaften Nutzziehung bewirtschaftet werden, stellen keine Nutzpflanzungen dar und werden nicht gesondert bewertet (z. B. Streuobstwiesen, die rein als Ausgleichsmaßnahme ohne Bewirtschaftung angelegt wurden).

Grund und Boden

Der Grund und Boden der Nutzpflanzungen ist als Ackerland zu bewerten und unter Kontengruppe 01, Kontenart 012 zu erfassen (siehe Kapitel 3.1.2.8).

Aufwuchs

Bewertungsgrundsatz:

Dauerhafte Nutzpflanzungen sind grundsätzlich einzeln zu erfassen und mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Maßgeblich ist jedoch nicht der einzelne Baum/Stock oder die einzelne Rebpflanze, sondern die Pflanzenanlage/Plantage/Rebanlage im Ganzen stellt einen eigenen Vermögensgegenstand dar. Grund ist, dass die einzelne Nutzpflanze und die dazugehörigen Anlagen in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen und deshalb die einzelne Pflanze keiner selbstständigen Bewertung und Nutzung fähig ist.

Nutzpflanzungen stellen Aufwuchs dar und sind fest mit dem Grund und Boden verbunden, weshalb die Bewertungsvereinfachung nach § 62 Abs. 1 Satz 4 GemHVO für bewegliches Vermögen nicht anwendbar ist.

Vereinfachung Erfahrungswert:

Die Bewertung des Aufwuchses kann nach § 62 Abs. 2 GemHVO mit Hilfe eines Erfahrungswerts entweder für die ganze Gemarkung oder räumlich zusammenhängende Teilflächen gebildet werden. Als Erfahrungswert kann beispielsweise ein qm-Durchschnittspreis kalkuliert werden, in welchem sämtliche Kosten für eine Neugestaltung einer Pflanzanlage enthalten sind. Der Aufwuchs kann so über die Fläche der Pflanzanlage ermittelt werden. Ebenso könnte als Bilanzierungswert ein aktueller Durchschnittspreis je Baum/Stock/ Rebe kalkuliert und auf die Gesamtmenge der Pflanzen der Pflanzanlage hochgerechnet werden.

Der ermittelte Erfahrungswert wird auf das Jahr der Anschaffung/Herstellung gemäß dem Baupreisindex Baden-Württemberg für den Straßenbau des Statistischen Landesamtes rückindiziert. Der Aufwuchs wird mit der gewöhnlichen Nutzungsdauer abgeschrieben (abhängig von der Pflanzanlage z. B. Rebanlagen 25-30 Jahre, Streuobstwiesen 30-50 Jahre).

Sollte in der Vergangenheit ein wesentlicher Teil (mindestens 10%) der Pflanzanlage neu bepflanzt worden sein, kann der Abschreibungssatz entsprechend der verbleibenden Restnutzungsdauer angepasst werden (siehe Kapitel 2.4.5.4). In diesem Fall empfiehlt es sich nach § 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO einen fiktiven Anschaffungs-/ Herstellungszeitpunkt anhand der verbleibenden Restnutzungsdauer der Nutzpflanzungen von einer fachkundigen Person ermitteln zu lassen. Dies ist ebenfalls für Altfälle möglich, deren Anschaffungszeitpunkte sich nicht mehr ermitteln lassen.

In der Regel kann davon ausgegangen werden, dass stets die gleiche Anzahl der Nutzpflanzungen in einer Pflanzanlage bestehen bleibt. Beispielsweise ist der Bestand an Reben einer bestimmten Sorte innerhalb einer Rebanlage in der Weinbaukartei Baden-Württemberg festgelegt. Der Besitzer einer Rebanlage ist verpflichtet, den Stockabstand laufend zu erhalten und abgängige einzelne Rebstöcke durch Reben der gleichen Sorte zu ersetzen, sowie die Unterstützungsvorrichtungen zu erhalten und auszubessern.

Ein Austausch von einzelnen Nutzpflanzen z. B. für die Wiederherstellung zerstörter Pflanzen, kann daher grundsätzlich als Erhaltungsaufwand angesehen werden. Ebenso können als laufende Aufwendungen Erstpflanzungen behandelt werden, wenn sie innerhalb einer bestehenden Pflanzanlage anfallen und unter Berücksichtigung der gesamten Anlage nicht zu einer erheblichen Vermehrung des Bestands (mindestens 10%) führen. Die Aufwendungen haben in diesem Fall den Charakter von Erhaltungsaufwand.

Im Falle von einer wesentlichen Vermehrung (über 10%) der Pflanzanlage durch Neupflanzungen erfolgt eine Aktivierung der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die bestehende Anlage. Die Restnutzungsdauer ist entsprechend zu verlängern. Ebenso führen Aufwendungen eines wesentlichen Austausches (über 10%) der bestehenden Pflanzungen zu erneuten Anschaffungs- und Herstellungskosten, die auf die bestehende Anlage zu aktivieren sind. Die Restnutzungsdauer ist entsprechend zu verlängern. Ein Teilabgang erfolgt in der Regel nicht, da davon ausgegangen werden kann, dass der Teil, der ausgetauscht wurde, bereits abgeschrieben ist.

Kommt es in Folge höherer Gewalt oder auf Grund von Naturereignissen zu wesentlichen Neupflanzungen (über 10%), kann abweichend von den oben dargestellten Grundsätzen der Buchwert der Pflanzanlage beibehalten werden. Die Neupflanzungen sind in diesem Fall sofort als Aufwand abzugsfähig (vgl. hierzu auch 3.2.1.5.2.2 Kamalitätsnutzungen bei Waldflächen).

Vereinfachung Festwertverfahren:

Alternativ ist auch die Anwendung des Festwertverfahrens als Vereinfachungsregel gem.

§ 37 Abs. 2 GemHVO (siehe Kapitel 2.4.1) bei der Bewertung von Nutzpflanzungen möglich (gleich bleibender Wertansatz (Anhaltewert), gleiche Bestandsgröße und gleichartige Vermögensgegenstände). Die Anwendung des Festwertverfahrens ist in Ausnahmefällen zulässig, wenn unterschiedliche und in der Regel weit auseinanderliegende Pflanzjahre zu einer zusammenhängenden Pflanzanlage vorliegen, weshalb die Indizierung auf das Jahr der Anschaffung/Herstellung schwierig bzw. nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand verbunden ist. Dies kann insbesondere bei weit auseinander liegenden Streuobstwiesen der Fall sein. Dabei kann ein Festwert entweder für das Flurstück oder räumlich zusammenhängende Teilflächen durch die Ermittlung eines Erfahrungswertes (siehe oben) gebildet werden. Da sich innerhalb des Festwertes sowohl junge als auch alte Pflanzen befinden, soll der Festwert zu 50% abgeschrieben werden und der damit verbleibende Restbuchwert fest stehen bleiben und nur noch verzinst werden.

3.2.2 Grundstücksgleiche Rechte und andere Rechte auf fremden Grundstücken

3.2.2.1 Grundstücksgleiche Rechte

Grundstücksgleiche Rechte stellen zivilrechtliche dingliche Rechte dar, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen und die umfassende Nutzungsrechte an Grundstücken beinhalten. Sie werden deshalb wie Grundstücke behandelt und erhalten ein eigenes Grundbuchblatt (z. B. Erbbaurechte, Abbaurechte

(z. B. Bergwerkseigentum), Dauerwohn- und Dauernutzungsrecht sowie Wohnungseigentum nach dem WEG).

Grundstücksgleiche Rechte werden - auch wenn es sich zivilrechtlich um Grundstücksbestandteile handelt - als selbstständige Vermögensgegenstände unter dem Bilanzposten 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte oder 1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte bilanziert.

Soweit ihre Nutzungsdauer begrenzt ist, sind sie planmäßig abzuschreiben oder bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 46 Abs. 3 GemHVO bei dauerhafter Wertminderung außerplanmäßig abzuschreiben.

3.2.2.2 Andere Rechte, die sich auf fremde Grundstücke beziehen

Von den grundstücksgleichen Rechten, durch welche umfassende Nutzungsrechte eingeräumt werden (vgl. Ausführungen zu Nr. 1) sind die anderen auf ein Grundstück bezogenen Rechte, welche nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewähren, zu unterscheiden. Hierzu gehören u.a. die Grunddienstbarkeit (§§ 1018 ff. BGB), das Nießbrauchrecht (§§ 1030 ff. BGB), Überbaurechte (§ 912 BGB), die Leitungs- und Wegerechte und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit (§§ 1090 ff. BGB). Diese Rechte können sowohl dinglich im Grundbuch in der Abteilung II gesichert oder vertraglich mit dem Grundstückseigentümer vereinbart werden.

3.2.2.2.1 Dingliche Sicherung im Grundbuch

Durch eine dingliche Sicherung durch einen Grundbucheintrag in der Abteilung II wird eine gesicherte Rechtsposition eingeräumt. Eine gesicherte Rechtsposition liegt vor, wenn diese dem Rechtsinhaber nicht mehr gegen seinen Willen entzogen werden kann. An einer gesicherten Rechtsposition fehlt es, wenn lediglich eine schlichte Gebrauchsüberlassung gegeben ist.

Diese auf ein Grundstück bezogenen Rechte werden unter dem Bilanzposten 1.1 immaterielle Vermögensgegenstände bilanziert, soweit die Kommune für ein solches Recht dem Grundstückseigentümer ein Entgelt bezahlt hat (siehe § 40 Abs. 3 GemHVO) und eine dingliche Sicherung (durch Grundbucheintrag) vorliegt.

Soweit ihre Nutzungsdauer begrenzt ist, sind sie planmäßig abzuschreiben oder bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 46 Abs. 3 GemHVO bei dauerhafter Wertminderung außerplanmäßig abzuschreiben.

Bei der Bilanzierung von grundstücksgleichen Rechten und sonstigen Rechten ist zu beachten, dass Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen (siehe § 40 Abs. 2 GemHVO).

3.2.2.2 Einräumung einer vertraglichen Grunddienstbarkeit

Von einer dinglich gesicherten Grunddienstbarkeit ist die Einräumung des Rechtes mittels eines privatrechtlichen Vertrages zu unterscheiden. In diesem Fall wird das Recht zwar vom Grundstückseigentümer eingeräumt, aber nicht auf dem Grundstück dinglich gesichert. Bei Veräußerungen oder Eigentümerwechseln ist das Recht insoweit nicht gesichert und bedingt eine neuerliche Vereinbarung mit dem neuen Grundstückseigentümer. Da keine vertragliche Absicherung auf dem Grundstück selbst gegeben ist, handelt es sich um keine in dem Umfang gesicherte Rechtsposition, welche eine Bilanzierung der etwaigen Aufwendungen als Herstellungskosten ermöglicht. Eine Bilanzierung scheidet daher aus und die entsprechenden Aufwendungen sind als konsumtive Aufwendungen oder ggfs. als Herstellungskosten eines anderen Vermögensgegenstandes zu behandeln, sofern die vertragliche Vereinbarung zur Herstellung eines solchen getroffen wurde.

3.2.2.3 Hinweis zu Leitungs- und Wegerechten

Die vorstehende Sichtweise hat auch Auswirkungen auf die bisherige Sichtweise bzgl. der Bilanzierung von Leitungs- und Wegerechten.

Gemäß Kapitel 3.1.3 des Leitfadens zur Bilanzierung (3. Auflage, Juni 2017), werden Entschädigungen für Leitungsrechte (Kanal, Wasser, ...) und Wegerechte, welche mit einer Baumaßnahme verbunden sind, mit den Anschaffungskosten der Maßnahme bilanziert.

In Abkehr dieser Festlegung, welche bereits schon im ersten Entwurfsleitfaden aus dem Jahr 2007 getroffen wurde, handelt es sich bei Leitungs- und Wegerechten, welche dinglich gesichert sind, um immaterielle Vermögensgegenstände, die unabhängig von der dazugehörigen Baumaßnahme bzw. dem Baukörper bestehen. Ein Werteverzehr kann im Regelfall ausgeschlossen werden. Darüber hinaus sind die Kapitel 3.1.1 und 3.1.2 des o. g. Leitfadens zu beachten.

Soweit bis dato entsprechend der bisherigen Regelung eine gemeinsame Bilanzierung der Leitungsrechte mit der Baumaßnahme vorgenommen wurde, greift die Vertrauensschutzregelung. Eine Nachaktivierung dieser Leitungs- und Wegerechte kann unterbleiben.

3.2.2.4 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

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).

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

Kontengruppe 04; Bilanzposten 1.2.4

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:

Nach § 62 Abs. 4 GemHVO können örtliche Durchschnittswerte zum Bewertungszeitpunkt angesetzt werden (i. d. R. der Wert der landwirtschaftlich genutzten Flächen).

In Betracht kommt ausnahmsweise auch, einen rückindizierten Erfahrungswert nach § 62 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 GemHVO anzusetzen.

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; Bilanzposten 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.

Unterhalb dieser Einwohnergrenzen sind alle Gemeinden Träger der Straßenbaulast für die Gehwege und Parkplätze innerhalb der Ortsdurchfahrt (nach § 5 Abs. 3 Bundesfernstraßengesetz bei den Bundesstraßen, nach § 43 Abs. 4 Straßengesetz BW (StrG BW) bei den Landes- und Kreisstraßen).

Allerdings sind dabei die Grundstücke in der Regel weiterhin im Eigentum des Bundes, Landes oder Kreises. Lediglich die Gehwege und Parkplätze (ohne Grundstücke) sind bei den Gemeinden 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: Nach § 62 Abs. 4 GemHVO können örtliche Durchschnittswerte zum Bewertungszeitpunkt angesetzt werden (i. d. R. der Wert der landwirtschaftlich genutzten Flächen).

In Betracht kommt ausnahmsweise auch, einen rückindizierten Erfahrungswert nach § 62 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 GemHVO anzusetzen.

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- oder Herstellungskosten zu entnehmen.

- **Befahrung/Befliegung und Abschnittsbildung**

Bei der Bewertung von Straßen, Wegen und Plätzen kann eine sachgerechte Abschnittsbildung vorgenommen werden.

Als Grundlage für die Abschnittsbildung der Straßen, Wege und Plätze kann eine Befahrung oder Befliegung dienen oder eine sonstige, sachgerechte Datengrundlage (z. B. GIS). Hierbei wird die Straße in Abschnitte (Kanten) unterteilt, die durch Netzknoten (meist Kreuzungen beziehungsweise Einmündungen) begrenzt sind (Knoten-Kanten-Modell). Bei dieser Methode ist zu beachten, dass nicht nur die Teilfläche, sondern die Gesamtfläche des zu bilanzierenden Vermögensgegenstandes in die Bilanz aufgenommen wird. Durch die Methode der Befahrung-/Befliegung der Flächen kann zudem über den Straßenzustand ein Rückschluss auf das Herstellungsjahr gezogen werden, wenn der Zeitpunkt nicht anders zu ermitteln ist.

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 - 50 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- oder 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 (Kapitel 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 <https://www.statistik-bw.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 Euro/qm
Straßenart II	mit 127,00 Euro/qm
Straßenart III	mit 113,00 Euro/qm
Straßenart IV	mit 106,00 Euro/qm
Straßenart V	mit 23,00 Euro/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.

Straßenbegleitgrün (auch Wege -oder Verkehrsbegleitgrün) ist die zu einem Verkehrsweg gehörende Grünfläche und Gehölzanzpflanzung auf dem Flurstück der Straße (nach § 2 Straßengesetz Baden-Württemberg) und ist im Regelfall im Wert des Straßenaufbaus enthalten.

Auch die Einzelerfassung des Straßenbegleitgrüns (das heißt ein Stammsatz Aufbau Straße und ein weiterer Stammsatz Aufbau Straßenbegleitgrün) ist bei der Erstbewertung möglich. Wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Begleitgrün nicht ermittelbar sind, kann auch hier die Bewertung nach Nr.3.2.6.2.2. Schritt 2 vorgenommen werden, sofern das Straßenbegleitgrün flächenmäßig den Straßenkörper nicht übersteigt. Der Wertansatz bei einer Übersteigerung der Fläche erfolgt analog der Bewertung der Grünanlagen (Nr. 3.2.1.5.4). Hier ist zu beachten, dass der Vermögensgegenstand mit den gleichen Parametern (z. B. Aktivierungsdatum, Nutzungsdauer) wie der Straßenaufbau auszusteuern ist. Außerdem müssen die beiden getrennten Stammsätze die gleiche Flächensumme wie beim Gesamtstammsatz bilden.

Eine getrennte Bilanzierung ist im Regelfall nur dann sinnvoll, wenn die Kosten auf ein anderes Produkt als die Straßenunterhaltung laufen sollen.

3.2.6.2.3 Maßnahmen nach § 13 des Eisenbahnkreuzungsgesetzes

Zur Vereinfachung kann bei Maßnahmen nach § 13 des Eisenbahnkreuzungsgesetzes (Bahnübergang) der jeweilige kommunale Anteil 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 GemHVO 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 Euro/qm (1.950 Euro)
- Straßenbrücken zwischen 12 und 60 Tonnen mit 1.400 Euro/qm (1.850 Euro)
- Straßenbrücken \leq 12 Tonnen mit 1.350 Euro/qm (1.750 Euro)
- Radfahr-/Fußgängerstege mit 1.350 Euro/qm (1.750 Euro)

Trogbauwerke mit 1.600 Euro/qm (2.100 Euro)

Lärmschutzbauwerke

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

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

Stützbauwerke

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

Winkelstützmauer:

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

Ortbeton, $d = 0,25$ m

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

Stahlbetonplatten zwischen IP-Träger:

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

Erdbauwerke

- Lärmschutzwälle mit 450 Euro/lfdm
- Hochwasserschutzdämme mit 600 Euro/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).

3.2.6.5 Bilanzielle Zuordnung von Gemeindeverbindungsstraßen bei Gemeindeverwaltungsverbänden

Nach § 59 GemO können benachbarte Gemeinden desselben Landkreises eine Verwaltungsgemeinschaft als Gemeindeverwaltungsverband (GVV) bilden oder vereinbaren, dass eine Gemeinde die Aufgaben eines Gemeindeverwaltungsverbands erfüllt. Nach § 60 GemO gelten für diese die Vorschriften des Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit, soweit nichts anderes bestimmt ist. Dies hat auch Auswirkungen auf die Bilanzierung der Vermögensgegenstände und der Fördermittel.

3.2.6.5.1 Straßenkörper (Kontenart 035)

Nach § 61 Abs. 4 Nr. 2 GemO erfüllt der Gemeindeverwaltungsverband an Stelle seiner Mitgliedsgemeinden in eigener Zuständigkeit die Aufgaben des Trägers der Straßenbaulast für die Gemeindeverbindungsstraßen. Ausnahmen hiervon können durch die Rechtsaufsichtsbehörde zugelassen werden (§ 61 Abs. 4 Satz 2 GemO). Diese gesetzliche Übertragung der Aufgaben des Trägers der Straßenbaulast für die Gemeindeverbindungsstraßen hat jedoch mangels einer entsprechenden Regelung im Straßengesetz nicht den Übergang des **zivilrechtlichen Eigentums** auf die Verwaltungsgemeinschaft zur Folge.¹⁴

¹⁴ Vgl. hierzu § 10 Abs. 1 StrG, in dessen Wortlaut der Eigentumswechsel lediglich bei Übergang der Straßenbaulast zwischen dem Land, einem Landkreis oder einer Gemeinde stattfindet.

Maßgebend für die Bilanzierung eines Vermögensgegenstands in der Kommunalen Doppik ist jedoch die Zuordnung nach dem Kriterium des **wirtschaftlichen Eigentums** (Kapitel 2.1.1.1). Entscheidend ist, wer Träger der Straßenbaulast (§ 9 Abs. 1 StrG) ist und den damit verbundenen Nutzen und vor allem die Lasten zu tragen hat. Wie vorstehend bereits ausgeführt, liegt die Straßenbaulast bei den Gemeindeverwaltungsverbänden. Der Ausweis der Gemeindeverbindungsstraße erfolgt somit in der Bilanz der Verwaltungsgemeinschaft. Infolge dessen ist der Gemeindeverwaltungsverband auch für die Unterhaltung der Straßen und die damit verbundenen kommunalen Investitionen zuständig und hat diese bei sich im Haushalts- und Rechnungswesen abzubilden. Sofern die Rechtsaufsichtsbehörde gemäß § 61 Abs. 4 Satz 2 GemO eine Ausnahme von der Aufgabenwahrnehmung des Gemeindeverwaltungsverbands als Träger der Straßenbaulast zulässt, ist die Bilanzierung der Gemeindeverbindungsstraße bei der jeweiligen Gemeinde geboten und entsprechend verbleibt auch dort die Aufgabe der Investition und Unterhaltung der Straße.

3.2.6.5.2 Straßengrundstück (Kontenart 031)

Das wirtschaftliche Eigentum von Straßengrundstück und der sich darauf befindlichen Gemeindeverbindungsstraße kann auseinanderfallen und bedarf insoweit einer nach dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO) gebotenen gesonderten Betrachtung und Bewertung. Für die Bilanzierung des Straßengrundstücks ist das zivilrechtliche Eigentum entscheidend.

3.2.6.5.3 Fördermittel

Für Bau und Unterhaltung der Gemeindeverbindungsstraßen werden u.a. nach §§ 26 und 27 FAG Fördermittel gewährt.

Nach § 26 Abs. 1 Nr. 1 FAG werden laufende Zuweisungen für die Unterhaltung der Gemeindeverbindungsstraßen gewährt. Hierbei handelt es sich um ordentliche Erträge, die im Rechnungswesen konsumtiv abzuwickeln sind. Dagegen werden die auf Basis des § 27 FAG gewährten Fördermittel ohne Vorgabe zur anteiligen Verwendung für konsumtive oder investive Zwecke nach der gesetzlichen Regelung für „Bau, Umbau und Ausbau“ von Straßen pauschal bewilligt. Eine trennscharfe Abgrenzung dieser Mittel ist somit nicht ohne Weiteres möglich. In der Finanzstatistik stellen die pauschal gewährten Fördermittel ordentliche Einzahlungen dar, die im Rechnungswesen des Gemeindeverwaltungsverbands somit zunächst konsumtiv darzustellen sind. Problematisch ist, wenn für konsumtive Unterhaltungsmaßnahmen vorgesehene Mittel evtl. für spätere investive Zwecke angesammelt werden sollen. Für solche Zwecke ist es möglich, auf Basis einer Kalkulation (z. B. im Rahmen der Haushaltsplanung) und eines darauf basierenden Beschlusses des zuständigen Organs eine Umbuchung der Mittel in die passiven Sonderposten vorzunehmen (bei Eingang der Fördermittel vor

Fertigstellung der Investition auf einem Konto der Kontenart 219* als „Sonderposten im Bau“; ansonsten direkt auf einem Konto der Kontenart 211*). Diese Handhabung sollte sich auf den mittelfristigen Finanzplanungszeitraum (§ 85 GemO; § 9 GemHVO) beschränken und bedarf einer entsprechenden Beschlussfassung durch die Versammlungsversammlung für eine konkrete Investitionsmaßnahme.

Die Regelung des § 26 Abs. 1 Satz 2 FAG gilt für Fördermittel nach § 27 FAG entsprechend.

3.2.6.5.4 Berichtigungen der Werte der Eröffnungsbilanz

Wenn in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde oder des Gemeindeverwaltungsverbands nicht nach den vorstehenden Ausführungen verfahren wurde, wird dies als neuer objektiver Sachverhalt verstanden. Eine erfolgsneutrale Berichtigung der Werte ist entsprechend den Grundsätzen nach Kapitel 4.1.1 auch nach Ablauf der Frist nach § 63 Abs. 3 GemHVO zulässig und geboten.

3.2.6.6 Besonderheiten bei Privatstraßen und Feldwegen

3.2.6.6.1 Privatstraßen

a) Privatstraßen im klassischen Sinn

Privatstraßen unterscheiden sich von den öffentlichen Straßen zuerst im Eigentum nach dem Grundbuch, dann in straßenrechtlicher Hinsicht durch das Fehlen der Widmung und der sich daraus ergebenden öffentlich-rechtlichen Wirkung. Die Tatsache, dass diese Straßen oder Wege öffentlich zugänglich sind, macht sie nicht zur gewidmeten Straße im Sinne des Straßengesetzes. Hier spricht man straßenrechtlich von einer „tatsächlich-öffentlichen“ Straße (z. B. frei zugängliche Wege über Privatgrundstücke, Parkfläche eines Einkaufsmarktes). Da es hier aber am Widmungsakt mangelt, sind diese Flächen nicht als Straßen in bilanzieller Sicht zu sehen.

b) Ehemalige Privatstraßen als Sonderfall

Als Sonderfall können ehemalige Privatstraßen, die nach Zustimmung des Eigentümers öffentlich gewidmet wurden, benannt werden. Da die Gemeinden hier im Regelfall die Bau- und Verkehrssicherungspflicht haben, sind die Aufbauten zu bilanzieren. Das Grundstück ist in diesen Fällen nur dann zu bilanzieren, wenn der Anspruch auf Übertragung vom bisherigen Eigentümer geltend gemacht wurde (§ 12 StrG BW).

3.2.6.6.2 Feldwege

a) Feldwege mit eigener Flurstücksnummer

Feldwege mit eigener Flurstücksnummer sind seit Inkrafttreten des Straßengesetzes als beschränkt öffentliche Wege nach § 3 Absatz 4 a StrG BW zu widmen und zu bilanzieren, wenn diese einen werthaltigen Aufbau aufweisen (bei Graswegen ist hiervon nicht auszugehen).

Wurde der Feldweg bereits vor dem Inkrafttreten des Straßengesetzes hergestellt und als solcher auch genutzt, ist nach § 57 des Straßengesetzes in der Fassung von 1964 von einer im Rechtsgebrauch genannten „historischen Widmung“ auszugehen. Diese historische Widmung ist der förmlichen Widmung gleichgestellt, mit der Folge, dass auch diese Feldwege zu bilanzieren sind.

b) Feldwege ohne eigene Flurstücksnummer

Feldwege auf privaten Flächen (meist Ackergrundstücke) sind nicht gewidmet. Die Flächen sind mit dem Ackergrundstück bilanziert.

3.2.6.7 Bilanzierung des Breitbandnetzes

3.2.6.7.1 Allgemeines

Breitbandnetze bestehen im Regelfall aus den Anlagen bzw. Bauwerken zur Datenvermittlung /-verteilung (POP und Verteileinheiten) und dem eigentlichen Breitbandnetz.

Die großen Verteilerbauwerke (z. B. POP, MFG), die ein ganzes, räumlich zusammenhängendes Gebiet versorgen, bestehen aus mehreren Netzverteilern (Nvt), die das Versorgungsgebiet in kleinere Gebiete (Cluster) unterteilen, je nach Größe eines Gebietes.

Das Netz besteht dann aus dem klassischen Leitungsbau, bestehend aus Leerrohren und Verkabelung, wobei es sowohl getrennte Leerrohre und Breitbandkabel in den Leerrohren, als auch Kabelbündel ohne Leerrohre gibt. Als Endpunkte des Breitbandnetzes gehören außerdem die baulichen Teile des jeweiligen Hausanschlusses dazu.

3.2.6.7.2 Bildung der Vermögensgegenstände

Bei der Bilanzierung der Glasfasernetze ist zunächst der Grundsatz der Einzelbewertung nach § 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass die verschiedenen Bestandteile des Breitbandnetzes grundsätzlich separat zu bilanzieren

sind. Leerrohre und Glasfaserkabel sollten, sofern dies möglich ist, getrennt bilanziert werden. Große Verteilerbauwerke sind zwingend separat zu bilanzieren, Schächte können separat bilanziert werden. Nach Möglichkeit sollten die technischen Einrichtungen in den Verteilerbauwerken und die Bauwerke selbst aufgrund der unterschiedlichen Nutzungsdauern getrennt bewertet werden.

Außerdem sollte das Leitungsnetz in sinnvolle Abschnitte unterteilt werden. Die Entscheidung, welche Unterteilung in Frage kommt und zweckmäßig erscheint, muss im Einzelfall nach den örtlichen Gegebenheiten getroffen werden. Geeignete Abschnitte können beispielsweise Straßenzüge, Wohngebiete oder Streckenzüge zwischen Verteilern sein.

Private Hausanschlüsse, die auf Kosten der Kommunen auf privaten Grundstücken verlegt werden, sind zusammen mit dem Grundstücksanschluss zu bilanzieren. Die Anschlüsse werden nicht als Bauten auf fremden Grund und Boden verbucht. Eine mögliche Aufteilung der Gesamtkosten einer Maßnahme ist in der folgenden Tabelle dargestellt.

Bestandteile der Infrastruktur (Einzelposten)	Technischer Vermögensgegenstand	Nutzungsdauer	Beispiele für eine Abrechnungseinheit
Leerrohre	Leerrohre verlegt nach Straße	30-50	Straßenzug, Wohngebiet oder Streckenzug zwischen Verteilern
Glasfaser	Glasfaser Backbone und Hauptkabel (Kabel-Bereitstellung zwischen POP und Verteiler NVt)	15-30	Straßenzug, Wohngebiet oder Streckenzug zwischen Verteilern
Hausanschlüsse	Hausanschluss inkl. Glasfaser-Hausanschluss (Kabel-Bereitstellung zwischen NVt und HA inkl. Gf-APL)	20-30	Straßenzug, Wohngebiet oder Streckenzug zwischen Verteilern
Schächte	Schachtbauwerke, Verbindungs- und Abzweigschachtbauwerke und Übergabepunkte	30-40	Einzel nach Schachtbezeichnung
Verzweiger (NVT, POP, MFG) = Verteilerbauwerke	Verteilerbauwerke	30-40	Einzel nach Bezeichnung Verzweiger
Technische Einrichtungen in den Verteilerbauwerken	Technische Einrichtungen in den Verteilerbauwerken	10-20	Einzel nach Bauwerksbezeichnung

Die bei einem Projekt nicht den Vermögensgegenständen direkt zuordenbaren sonstigen Kosten (z. B. Planungs- und Ingenieurleistungen; Vermessungsleistungen, GIS-Dokumentations- und Nachweisleistungen zur Förderkulisse und Bestandspläne (shape) für den Netzbetreiber und das gesamte Hausanschlussmanagement inkl. aller notwendigen Schritte sowie die Tiefbauarbeiten) sind anteilmäßig auf die Vermögensgegenstände aufzuteilen.

3.2.6.8 Bewertung von Anlagen der Abwasserbeseitigung

3.2.6.8.1 Allgemeines

Da die Abwasserbeseitigung in den Kommunen schon immer eine „kostenrechnende Einrichtung“ war, wird davon ausgegangen, dass das gesamte Anlagevermögen für die Gebührenrechnung schon bewertet war. Insbesondere beim beweglichen Vermögen gibt es keinen zusätzlichen Regelungsbedarf.

Beim unbeweglichen Vermögen wurde in der Vergangenheit bei den Kanälen allerdings oft mit pauschalen Jahresstammsätzen oder mit Gesamtprojektsummen im Anlagenbau der Klärwerke gearbeitet. Mit der Umstellung auf das neue Haushaltsrecht ist es aber grundsätzlich notwendig, vorhandene Vermögensgegenstände künftig stärker zu differenzieren. Hierbei sind, unter Beachtung des Einzelbewertungsgrundsatzes sinnvoll abgrenzbare Vermögensgegenstände zu bilden (§ 62 Abs. 1 Satz 3 GemHVO).

3.2.6.8.2 Anlagen des Kanalnetzes

Das Kanalnetz besteht im Regelfall aus den Kanälen, verschiedenen Arten von Becken, Pumpwerken (auch Hebeanlagen) sowie besonderen Versickerungsanlagen.

1 Kanäle

Kanäle wurden für die Gebührenrechnung bei fast allen Kommunen in Jahressummen geführt, teilweise bis in die 80er Jahre. Da eine Aufteilung in einzelne Straßen oder Abschnitte nicht mehr möglich ist, werden diese bis zum Ablauf der Nutzungsdauer in dieser Form weitergeführt und nach deren Ablauf aus der Buchhaltung ausgebucht oder mit dem Restbuchwert bis zu ihrem Ersatz weitergeführt.

Neue oder generalsanierte Kanäle werden als Vermögensgegenstand mit dem entsprechenden Streckenbezug beziehungsweise Angabe der Haltungen erfasst. Eine Erfassung von Haltung zu Haltung sollte den Vorzug erhalten. Kanalsonderbauwerke (zum Beispiel Geschiebeschächte) oder Schächte können einzeln erfasst werden.

Die Nutzungsdauer von Kanälen und deren Bauwerke (z. B. Schächte) liegt zwischen 50 und 60 Jahren.

Bei Inlinersanierungen wird ein „Kanal im vorhandenen Kanal“ hergestellt. Dieser wird dem vorhandenen Vermögensgegenstand zugebucht. Falls kein Vermögensgegenstand vorhanden oder dieser bereits auf den Restbuchwert abgeschrieben ist, wird ein neuer erfasst. Die Nutzungsdauer wird mangels Langzeiterfahrung mit 30 – 50 Jahren angesetzt und zusammen mit dem bisherigen Vermögensgegenstand eine gemittelte

Nutzungsdauer errechnet.

2 Verschiedene Becken

Die Ableitung des Abwassers erfolgt teilweise über verschiedene Becken, zum Beispiel Regenüberlaufbecken, Regenklärbecken, Regenrückhaltebecken (Abgrenzung zu Hochwasserbecken, die nicht der Abwasserableitung dienen). Diese Becken sind fast immer Betonbauwerke, im Regelfall mit mechanischer Technik, oft auch Elektrotechnik.

In der Erfassung sind Betonbauwerke und technische beziehungsweise elektronische Bestandteile auf Grund der unterschiedlichen Nutzungsdauern zu trennen.

Die Nutzungsdauer der Betonbauwerke liegt zwischen 50 und 80 Jahren, die der technischen Bestandteile bei 10 – 20 Jahren.

3 Pumpwerke

Eigenständige Pumpwerke (Pumpwerke der Becken können dort mit den technischen Anlagen erfasst werden) bestehen im Regelfall aus einer Gebäudehülle und den technischen Einrichtungen darin. Als Teil des Abwasserprozesses sind sie beim Infrastrukturvermögen in der Kontenart 034 auszuweisen. In der Erfassung sind die baulichen und technischen Anlagen getrennt zu erfassen, Nutzungsdauern sind wie in 2.2 anzusetzen.

4 Versickerungsanlagen

Versickerungsanlagen der Abwasserbeseitigung sind im Regelfall Mulden, Erdbecken oder andere Erdbauwerke. Sie sind einzeln zu bewerten und zu erfassen, als Nutzungsdauer kann im Regelfall ein Zeitraum von 50 – 80 Jahren angesetzt werden.

Weitere Versickerungsanlagen, wie beispielsweise Rigolen oder Sickerschächte, werden gesondert erfasst. Die Nutzungsdauer liegt zwischen 20 und 50 Jahren.

3.2.6.8.3 Kläranlagen

1 Allgemeine Gebäude

Entsprechend der Kommentierung in der VwV Produkt- und Kontenrahmen besteht die Ausnahmeregelung, Betriebs- und Verwaltungsgebäude des Infrastrukturvermögens der Kontenklasse 034 zuzuordnen. Bei der Bewertung der einzelnen Anlagegüter sind die Vorgaben der allgemeinen Gebäudebewertung anzuwenden.

2 Anlagen der Abwasserreinigung

Das Abwasser durchläuft im Regelfall zwei oder drei Reinigungsstufen, in einigen Klärwerken gibt es bereits eine vierte Reinigungsstufe. Jede dieser Reinigungsstufen besteht wiederum aus verschiedenen Einzelkomponenten (zum Beispiel einzelne Klärbecken, Rechenanlagen). Diese jeweiligen Komponenten werden im Regelfall als Anlagegüter geführt. Eine Trennung in weitere Teilkomponenten erfolgt bei unterschiedlichen Nutzungsdauern dieser Komponenten (vergleichbar der Trennung von Tunnelbauwerk und Tunneltechnik).

Beispiel:

Eine erste biologische Reinigungsstufe besteht aus zwei Betonbecken mit Räumereinrichtungen, ein Pumpwerk, Rohrleitungsanlagen zur nächsten Reinigungsstufe. Hier sollte eine Mindestaufteilung in die Anlagestammsätze Betonbauwerke (Becken, Pumpenhaus) und technische Anlage (Räumereinrichtungen, Rohrleitungsanlagen) erfolgen. Unwesentliche weitere Bestandteile (zum Beispiel Steuerungsanlage, Stromversorgung etc.) werden diesen Stammsätzen zugeordnet.

Dabei kann bei den Betonbauwerken, abhängig von Grad der Beanspruchung, von einer Nutzungsdauer zwischen 40 und 60 Jahren, bei den technischen Anlagen zwischen 10 und 30 Jahren angesetzt werden.

Bei größeren Kläranlagen können die Rohrleitungs- und Verbindungssysteme zwischen den jeweiligen Reinigungsstufen als Gesamtstammsatz des verbindenden Rohrleitungsnetzes geführt werden.

Weiterhin gibt es verschiedene Sonderanlagen, die keiner einzelnen Reinigungsstufe zugeordnet werden können (zum Beispiel Leitzentrale einschließlich dezentraler Steuereinheiten, zentrale Stromversorgungsanlagen, Anlagen zur Faulung, Trocknung, Verbrennung, Pumpwerke zwischen jeweiligen Reinigungsstufen, Lagerstätten für Betriebsstoffe, wie Heizöl und andere). Auch hier kann im Einzelfall eine weitere Unterteilung in Teilkomponenten erforderlich werden. Die oben genannten Nutzungsdauern sind auch hier in entsprechender Weise anzusetzen bzw. im Einzelfall festzulegen.

3.2.6.8.4 Betriebshöfe der Kanalunterhaltung/-reinigung

Die Betriebshöfe (Bauhöfe) werden, wie die Betriebsgebäude der Kläwerke in der Kontenklasse 034 geführt. Es gelten die Bewertungsregeln für Gebäude und Außenanlagen.

Eine Besonderheit können spezielle Anlagen/Einrichtungen zur Lagerung und Bearbeitung o. ä. der Kanalabfälle sein, zum Beispiel Abscheideranlagen, Lager- und Transportanlagen. Diese sind dann getrennt zu erfassen. Die Nutzungsdauer ergibt

sich aus der Besonderheit der Anlage und muss im Einzelfall festgelegt werden.

3.2.6.8.5 Zusammenfassung der Nutzungsdauern

Kanäle und deren Bauwerke (z. B. Schächte)	50 - 60 Jahre
Inlinersanierungen	30 - 50 Jahre
Einzelbecken und Pumpwerke des Kanalnetzes,	
- Betonbauwerke	50 - 80 Jahre
- Technische Bestandteile	10 – 20 Jahre
Versickerungsanlagen der Abwasserbeseitigung	
- Mulden, Erdbecken, Erdbauwerke	50 - 80 Jahre
- weitere Versickerungsanlagen	20 – 50 Jahre
Reinigungsstufen im Klärwerk	
- Betonbauwerke	40 - 60 Jahre
- Technische Anlagen	10 – 30 Jahre

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 vorgegeben 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.

☞ Beispiele:

- Wesentliche Verbesserung der Wasserqualität oder
- wesentliche Verbesserung der 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; Bilanzposten 1.2.5

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

Grundsätzlich sind Kunstwerke und Kulturdenkmäler mit den Anschaffungs- oder 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

Kontengruppe 07; Bilanzposten 1.2.7

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

Die Bewertung sämtlicher Tiere erfolgt gemäß § 44 Abs. 1 und 2 und § 46 GemHVO mit den Anschaffungs- oder 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.

3.2.10 Bewertung von Vorräten

Kontengruppe 08; Bilanzposten 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 Grundsatz 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

Kontengruppe 10; Bilanzposten 1.3.1

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

Eine Beteiligung (vgl. §§ 103 und 103a GemO) im gemeindefinanziellen 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 (Bilanzposten 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 (Bilanzposten 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 gemeindefinanziellen 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 eingebrachten 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

Kontengruppe 11; Bilanzposten 1.3.2

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 (Posten 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 Bilanzposten „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 Posten 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 Verbandssatzung 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 Liquiditätssituation der Verbände wieder erstattet.

Für die Eröffnungsbilanz der Verbandskommune stellen diese geleisteten Vermögensumlagen deshalb 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

Um gegenseitige Bewertungs- und Abstimmungsprobleme zu vermeiden, sollte sich die Bilanzierungsmethodik in der Bilanz der Verbandsmitglieder im Grundsatz an der Vorgehensweise beim Verband orientieren. Nachfolgend werden daher die Grundsätze dargestellt, nach denen die Verbände die Finanzbeziehungen zu ihren Verbandsmitgliedern in der Eröffnungsbilanz und im Hinblick auf die Bewertungs- und Ansatzstetigkeit auch nach Umstellung auf die Kommunale Doppik bilanzieren können.

3.3.2.2.1 Bilanzierungspraxis bei den Verbänden

Im Gegensatz zu den eigenbetriebsrechtlich geführten Verbänden ist bei denen mit (bisheriger) Rechnungsführung nach dem kameralem Haushaltsrecht davon auszugehen, dass etwaige Leistungsentgelte und die Umlagen zur Deckung der Betriebskosten ohne den Ansatz von Abschreibungen erhoben worden sind. Damit wurden lediglich die zahlungswirksamen Betriebsausgaben des Verwaltungshaushalts gedeckt, nicht jedoch der leistungsbedingte Werteverzehr des Verbandsanlagevermögens. Da gleichzeitig auch die Betriebskostenumlage spitz abzurechnen ist, sollten sich hieraus auch keine Umlageüberhänge ergeben haben. Evtl. übersteigende Beträge aus noch ausstehenden Spitzabrechnungen wären als Verbindlichkeiten gegen die Verbandsmitglieder in der Bilanz auszuweisen.

Zur Finanzierung des Verbandsvermögens war es insoweit notwendig, Vermögensumlagen (Investitions-, Kapitalumlagen u. ä.) von den Verbandsmitgliedern zu erheben oder die Finanzierung über Investitionskredite sicherzustellen. Da die Vermögensumlagen der Investitionsfinanzierung dienen, sollten diese primär als passive Sonderposten in der Bilanz ausgewiesen werden, wobei die Höhe der Sonderposten die Summe des immateriellen Vermögens, des Sachvermögens und des Finanzvermögens nicht übersteigen darf.

Sofern die Werte der Vermögensgegenstände mittels Erfahrungswerten ermittelt werden, sind auch die Sonderposten nach § 62 Abs. 6 Satz 2 GemHVO nach Erfahrungswerten zu ermitteln. In diesem Fall sind bei der Ermittlung der Höhe ggfs. noch die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorhandenen Investitionskredite in die Betrachtung einzubeziehen.

Hinweis:

Sofern im Rahmen der Erstbewertung Erfahrungswerte angesetzt wurden, kann eine später ggfs. notwendige Vermögensausgleichsberechnung nicht alleine auf Basis der fortgeschriebenen Bilanzwerte erfolgen. In diesem Fall ist wie bisher auch eine Aufarbeitung der tatsächlichen Finanzierungsverhältnisse vorzunehmen.

Mit der Änderung des GKZ im Jahr 2020 wurde die Möglichkeit eröffnet, dass erhobene Tilgungsumlagen im Eigenkapital ausgewiesen werden. Die Anwendung dieser Regelung kann auch bereits in der Eröffnungsbilanz sinnvoll sein, da hierdurch die langfristige Finanzierungskonzeption, wie sie auch in der „Handreichung zur Vermögens- und Umlagefinanzierung von Zweckverbänden und Gemeindeverwaltungsverbänden in der Kommunalen Doppik“ dargestellt ist, gesichert wird. Die Höhe der im Eigenkapital zu passivierenden Tilgungsumlagen kann bei einer ursprünglich vollständigen Fremdfinanzierung wie folgt ermittelt werden:

$$\begin{aligned} & \text{Summe der Restbuchwerte der fremdfinanzierten Vermögensgegenstände} \\ & \text{abzgl. der noch valutierenden Restschuld} \\ & = \text{im Eigenkapital zu passivierende Tilgungsumlage} \end{aligned}$$

Den in die Berechnung einbezogenen Vermögensgegenständen dürfen insoweit auch keine zu passivierenden Sonderposten zugeordnet werden.

Sofern die Vermögensgegenstände teilweise auch umlagefinanziert wurden (Mischfinanzierung), darf in die vorstehende Berechnung der Höhe nur der fremdfinanzierte Anteil der Restbuchwerte einbezogen werden. In Höhe des prozentualen Anteils der Umlagefinanzierung sind den Vermögensgegenständen dann Sonderposten zuzuordnen.

In die Berechnung dürfen aber nur die zumindest teilweise tatsächlich fremdfinanzierten Vermögensgegenstände einbezogen werden. Vermögensgegenstände, bei denen von einer Eigen- oder Umlagefinanzierung ausgegangen werden muss, sind mit einem passiven Sonderposten in voller Höhe zu versehen.

Beispiel für die Berechnung in der Mischfinanzierung:

Restbuchwerte fremdfinanzierte Vermögensgegenstände: 1.000.000 Euro

Restschuld Investitionskredite:	700.000 Euro
Anteil der Fremdfinanzierung:	80 %
Anteil der Umlagefinanzierung:	20 %
Berechnung der im EK auszuweisenden Tilgungsumlage:	
Summe der einzubeziehenden RBW	$1.000.000 \times 80 \% = 800.000 \text{ Euro}$
abzgl. Restschuld Investitionskredite	<u>700.000 Euro</u>
auszuweisende Tilgungsumlage	100.000 Euro
Summe zu passivierende SoPo	$1.000.000 \times 20 \% = \mathbf{200.000 \text{ Euro}}$

Da wie eingangs aufgezeigt die Umlagen grundsätzlich nur am Bedarf orientiert erhoben wurden, sollte sich über die Tilgungsumlagen hinaus kein Eigenkapital im Verband ergeben. Dies wäre allenfalls in der Höhe der Werte der Grundstücke, welche als Sacheinlage beim Verband eingelegt wurden, denkbar.

Von der mit der erwähnten Änderung des GKZ im Jahr 2020 ebenfalls eröffneten Möglichkeit des Ausweises der Investitionsumlagen im Eigenkapital sollte in der Eröffnungsbilanz nur im Ausnahmefall Gebrauch gemacht werden, da hierdurch ein erhöhter Betriebskostenumlagebedarf zum Ausgleich der Ergebnisrechnungen ausgelöst werden würde.

Weiterführende Hinweise zur Darstellung der Zweckverbandsfinanzierung, vor allem nach der Anwendung des NKHR, finden sich in der „Handreichung zur Vermögens- und Umlagefinanzierung von Zweckverbänden und Gemeindeverwaltungsverbänden in der Kommunalen Doppik“, auf die hiermit verwiesen wird.

3.3.2.2.2 Bilanzierungspraxis bei den Verbandsmitgliedern/-kommunen^[SR1]

Wie eingangs bereits erwähnt, sollten sich die Verbandsmitglieder bzgl. der Bilanzierung der Finanzbeziehungen zu den Verbänden in Ihrer Eröffnungsbilanz sinnvollerweise an der gewählten Bilanzierungsmethodik des Verbands orientieren.

In Höhe eines ggfs. vom Verband ausgewiesenen Eigenkapitals wären entsprechende Beteiligungswerte in den Eröffnungsbilanzen der Verbandsmitglieder auszuweisen. Zudem können die auf das Verbandsmitglied entfallenden Anteile der passivierten Sonderposten bei den geleisteten Sonderposten ausgewiesen werden, wobei hierbei nach § 62 Abs. 6 Satz 3 GemHVO ein Wahlrecht besteht. Sofern die Investitionsumlagen allerdings von den Verbandsmitgliedern kreditfinanziert oder diese bei der Gemeinde über Gebühren finanziert werden (z.B. Regiebetrieb Abwasser), bietet es sich aber an, von der Ausübung des Wahlrechts keinen Gebrauch zu machen.

Aufgrund der aufgezeigten Querbeziehungen wird eine enge Abstimmung mit dem

Zweckverband empfohlen. Sofern vom Verband noch keine Eröffnungsbilanz festgestellt wurde, kann es sich anbieten, in der Eröffnungsbilanz des Verbandsmitglieds zunächst sachgerecht geschätzte Werte aufzunehmen.

Nach erfolgter Feststellung der Eröffnungsbilanz des Verbandes wäre anschließend eine Berichtigung der erstmaligen Werte der Eröffnungsbilanz der Kommune nach § 63 GemHVO vorzunehmen. Sofern die Berichtigungsfrist nach § 63 Abs. 3 GemHVO bereits abgelaufen ist, ist dennoch eine erfolgsneutrale Berichtigung möglich, da es sich hierbei um einen neuen objektiven Sachverhalt handelt (vgl. Ausführungen Kapitel 4.1.1.1).

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

1. Grundsatz: Ansatz der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Nach §§ 40, 44 GemHVO sind die Vermögensgegenstände grundsätzlich mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder 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 Stiftungen

3.3.3.1 Rechtlich selbstständige Stiftungen (rechtsfähige Stiftungen)

Rechtlich selbstständige 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 selbstständigen 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.

3.3.3.2 Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen (nichtrechtsfähige Stiftungen)

Kontengruppe 12; Bilanzposten 1.3.3

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

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

§ 96 GemO Sondervermögen

Sondervermögen der Gemeinden sind

- 1. das Gemeindegliedervermögen,**
- 2. das Vermögen der rechtlich unselbstständigen 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 gesondert nachzuweisen.

Kommune ist Stiftungsverwalterin bei einer rechtlich unselbstständigen Stiftung

Die rechtlich unselbstständigen 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 Bilanzposten anzusetzen. Dabei ist sicherzustellen, dass eine Kennzeichnung als Stiftungsvermögen erfolgt (evtl. Unterposten/Anlagenklasse; mindestens "Davon-Vermerk").

Der „Nettobetrag“ des Stiftungsvermögens (Differenz Aktiva-Passiva) kann nach § 23 Satz 2 GemHVO als zweckgebundene Rücklage ausgewiesen werden. Dieser wird gemäß § 52 Abs. 4 GemHVO auf der Passivseite geführt.

Weitere Ausführungen zur Buchführung können Kapitel 15 des Leitfadens 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; Bilanzposten 1.3.3

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

3.3.5 Bewertung von Ausleihungen

Kontengruppe 13; Bilanzposten 1.3.4

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

Kontengruppe 14; Bilanzposten 1.3.5

Als Wertpapiere werden Urkunden bezeichnet, die Vermögensrechte so verbriefen, dass deren Ausübung an den Besitz des Papiers geknüpft ist. Bsp.: Anteile an zulässigen Investmentfonds, 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 Privat- und öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen^[SR2]

Kontengruppe 15 und 16; Bilanzposten 1.3.6, 1.3.7

3.3.7.1 Grundsätzliches

Eine Forderung ist ein Anspruch eines Gläubigers auf eine Leistung (Geldleistung oder sonstige Leistung) durch einen Schuldner. Nach § 52 Abs. 3 Nrn. 1.3.6 und 1.3.7 GemHVO stellen privat- und öffentlich-rechtliche Forderungen sowie Forderungen aus Transferleistungen Vermögensgegenstände des Finanzvermögens dar. Bei erstmaliger Bilanzierung (= Zugangsbewertung) sind Forderungen zu Anschaffungskosten (§ 44 Abs. 1 GemHVO) zu bewerten. Die Anschaffungskosten entsprechen im Regelfall dem Nennbetrag der Forderung. Die Bewertung von Forderungen richtet sich nach den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen, nach denen insbesondere einzeln und wirklichkeitsgetreu zu bewerten ist (§ 43 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 GemHVO). Dadurch ergibt sich die Verpflichtung, alle Forderungen hinsichtlich ihrer Werthaltigkeit (Bonität, Ausfallrisiko) zumindest zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses zu bewerten (§ 95 Abs. 1 GemO, § 43 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 GemHVO).

Privat- und öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen 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 mittelbaren Vorgänge dürfen nicht bilanziert werden.

Nach Art. 13 Abs. 5 Satz 2 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 4. Mai 2009 sind die vorstehenden Grundsätze auch auf die Bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz entsprechend anzuwenden.

☞ 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. Darüber hinaus ist zu prüfen, ob noch weitere werthaltige Forderungen vorhanden sind, die z. B. befristet niedergeschlagen worden sind. Die o. g. Anpassungen sind auch im Rahmen der Überleitung möglich. Auf eine ausreichende Dokumentation ist zu achten.

Eine spätere ergebnisneutrale Korrektur der Werte der Eröffnungsbilanz nach § 63 GemHVO bleibt davon unberührt.

3.3.7.2 Wertberichtigung von 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. Sofern

mit dem vollen Zahlungseingang nicht gerechnet werden kann, ist eine ordentliche Abschreibung vorzunehmen, welche als Wertberichtigung bezeichnet wird (§ 43 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 GemHVO).

Zu unterscheiden ist die Wertberichtigung von Forderungen im kassenrechtlichen (Niederschlagung, Erlass und Aussetzung der Vollziehung) und im bilanziellen Sinn (Einzelwertberichtigung und schematisierte Einzelwertberichtigung).

Im Hinblick auf die Möglichkeiten der Berichtigung von Forderungen werden im Folgenden die Prozesse in kassenrechtlicher und anschließend bilanzieller Hinsicht differenziert.

3.3.7.2.1 Kassenrechtliche Vorgehensweise

Bei der Bewirtschaftung des Haushalts ist nach § 26 GemHVO durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass die Kommune die ihr zustehenden Erträge und Einnahmen vollständig erfasst und Forderungen rechtzeitig einzieht. Eine geeignete Maßnahme hierfür ist z. B. der Aufbau eines unterjährigen Forderungsmanagements, das die genannten Vorgaben gewährleistet.

Hierbei hat die Gemeindekasse bei Erfolglosigkeit des laufenden Zahlungseinzugs ggf. eine zeitnahe, unterjährige Verwaltungsentscheidung über das weitere Vorgehen herbeizuführen. Die Gemeindekasse kann von der zwangsweisen Einziehung der Forderungen nur absehen, wenn zu erkennen ist, dass abhängig vom jeweiligen Sachverhalt eine **Aussetzung der Vollziehung** (AdV) eines Abgabenbescheids (§ 80 Abs. 4 VwGO bzw. bei Realsteuern auch § 361 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 AO) oder eine **Stundung, Niederschlagung** oder ein **Erlass** in Betracht kommt (§ 32 i. V. m. § 61 Nrn. 13 und 31 GemHVO bzw. bei Kommunalabgaben § 3 Abs. 1 Nrn. 5 Buchst. a und 6 Buchst. b KAG i. V. m. §§ 222, 227, 261 AO). In diesen Fällen hat sie unverzüglich die Entscheidung der zuständigen Dienststelle herbeizuführen (§ 15 Abs. 2 Satz 3 GemKVO).

3.3.7.2.1.1 **unbefristete Niederschlagung / Erlass bei uneinbringlichen Forderungen**

Forderungen sind uneinbringlich, wenn endgültig feststeht, dass sie nicht mehr durchgesetzt werden können. Dies kann z. B. der Fall bei eingetretener Verjährung, Einstellung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse, mehrfach erfolgloser Zwangsvollstreckung oder Erlass aus sachlicher oder persönlicher Unbilligkeit sein.

Sofern Forderungen uneinbringlich sind, sollen diese **unbefristet niedergeschlagen** werden (§ 15 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 GemKVO i. V. m. § 32 Abs. 2 GemHVO bzw. § 32 Abs. 4 GemHVO i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b KAG i. V. m. § 261 AO). Für die Entscheidung, eine Niederschlagung zu verfügen, ist je nach Höhe des Anspruchs nach der Hauptsatzung das jeweils zuständige gemeindliche Organ oder, sofern der

Bürgermeister seine Zuständigkeit verwaltungsintern delegiert hat (z. B. in der Zuständigkeitsordnung), die entsprechende sachbearbeitende Stelle zuständig. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass eine Delegation auf Kassenbedienstete nicht in Betracht kommt (§ 15 Abs. 2 Satz 3 GemKVO). Ausnahmen bestehen für die von der Gemeindekasse selbst festgesetzten Mahngebühren, Vollstreckungskosten und Nebenforderungen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 GemKVO). Die Verwaltungsentscheidung durch Verfügung einer unbefristeten Niederschlagung oder durch Verfügung eines Erlasses (als allerletztes Mittel) wird als entsprechende Buchungsanordnung (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GemKVO) umgesetzt.

Damit erfolgt eine aufwandswirksame Ausbuchung der Forderungen von den Debitoren-/ Personenkonten. Die buchhalterische Abbildung erfolgt wie in Kapitel 4.4.4 der 4. Auflage des Leitfadens zur Buchführung von April 2023 aufgezeigt. In Konsequenz werden die betreffenden Forderungen nicht mehr in der Bilanz ausgewiesen.

3.3.7.2.1.2 befristete Niederschlagung bei ausfallgefährdeten Forderungen

Bei ausfallgefährdeten Forderungen ist von der Gemeindekasse während des Schwebezustands über die zwangsweise Einziehung zu entscheiden (§ 15 Abs. 2 Satz 1 GemKVO, § 26 GemHVO). Kommt die Kommune zu der Entscheidung, die Weiterverfolgung der fälligen Forderung zurückzustellen, ohne auf sie zu verzichten, ist dies durch eine Niederschlagung, die ebenso förmlich zu verfügen ist, umzusetzen (§ 32 Abs. 2 und 4 GemHVO i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b KAG i. V. m. § 261 AO, § 61 Nr. 31 GemHVO).

Anders als bei den uneinbringlichen Forderungen ist diese **Niederschlagung zeitlich zu befristen**, die weitere Zahlungsüberwachung, z. B. mit Hilfe eines Niederschlagungsverzeichnisses, sicherzustellen und der Eintritt der Verjährung zu vermeiden. Spätestens mit der befristeten Niederschlagung hat eine Einzelwertberichtigung zu erfolgen, wobei die Forderungen buchhalterisch auf den Debitoren-/Personenkonten bestehen bleiben.

3.3.7.2.1.3 Aussetzung der Vollziehung

Die Aussetzung der Vollziehung (AdV) erfolgt aufgrund von Abgabenbescheiden, deren Vollziehung im Rechtsbehelfsverfahren ausgesetzt wurde (§ 80 Abs. 4 VwGO bzw. bei Realsteuern § 361 Abs. 2 und 3 AO). Typisierend können zwei Fälle nach der Begründung der 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 Gründen angezeigt ist.

3.3.7.2.1.4 Stundung

Bei einer Stundung handelt es sich um das Aufschieben von Zahlungsterminen. Eine Stundung lässt den gebuchten Ertrag und die Forderung unberührt. Bei der Stundung muss beim Debitor ein neuer Fälligkeitstermin erfasst werden.

Erst wenn ein gestundeter Betrag niedergeschlagen oder erlassen wird, erfolgen Buchungen im Wege von Forderungsanpassungen (s. Kapitel 3.3.7.2.1 ff.).

Bezüglich den kassenrechtlichen und bilanziellen Besonderheiten bei Stundungen nach § 28 KAG wird auf Kapitel 3.3.7.3 verwiesen.

3.3.7.2.2 Besonderheiten im Verhältnis kassenrechtlicher zu bilanziellen Prozessen

Von den vorstehenden, kassenrechtlichen Prozessen sind die im Folgenden erläuterten bilanziellen Prozesse zu unterscheiden.

Während bei den bilanziellen Prozessen die stichtagsbezogene Betrachtung der Werthaltigkeit der Forderungen im Vordergrund steht, handelt es sich bei den vorstehenden kassenrechtlichen Prozessen um unterjährige Maßnahmen des Forderungsmanagements. Auch bei diesen Prozessen kann es sich um Indikatoren handeln, welche auf die Notwendigkeit von bilanziellen Wertberichtigungen hinweisen (z. B. befristete Niederschlagungen). Durch eine zeitnahe und konsequente Umsetzung der kassenrechtlichen Prozesse kann insoweit der Jahresabschlussprozess nachhaltig erleichtert, aber nicht vollständig ersetzt werden.

Wertberichtigung von Forderungen	
Schritt 1	Schritt 2
Unterjähriges konsequentes Forderungsmanagement:	Bilanzielle Einzelwertberichtigung
Der Bestand der Forderung wird durch die kassenrechtlichen Instrumente Niederschlagung (befristet und unbefristet), Erlass, AdV und Stundung unterjährig auf Werthaltigkeit geprüft und korrigiert. → vgl. Ausführungen in Kapitel 3.3.7.2.1	Forderungen, deren Werthaltigkeit nicht im Rahmen eines unterjährigen Forderungsmanagements geprüft wurden oder geprüft werden konnten, z. B. weil die Forderungen bzw. deren (fehlende) Werthaltigkeit erst am oder sogar erst nach dem Jahresende bekannt geworden sind, müssen auf ihre Werthaltigkeit hin überprüft werden. Sofern diese nicht gegeben ist, müssen sie losgelöst von der Einleitung von den o. g. kassenrechtlichen

	Maßnahmen einer bilanziellen Einzelwertberichtigung unterzogen werden. → vgl. Ausführungen in Kapitel 3.3.7.2.3.1
Ausnahme: schematisierte Einzelwertberichtigung	
Im Jugendhilfe- und Sozialhilfebereich (Massengeschäft) kann ein zeitnahes unterjähriges Forderungsmanagement ggf. nicht umsetzbar sein, da aufgrund der laufenden Hilfgewährung kassenrechtliche Beitreibungsprozesse nicht möglich sind. Diese Forderungen sind einer schematisierten Einzelwertberichtigung im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten zu unterziehen. → vgl. Ausführungen in Kapitel 3.3.7.2.3.3	

<p>Hinweis:</p> <p>Durch jede befristete Niederschlagung wird eine bilanzielle Einzelwertberichtigung begründet, aber nicht bei jeder erforderlichen Einzelwertberichtigung handelt es sich um eine befristete Niederschlagung. Einzelwertberichtigung und Niederschlagung sind insoweit dem Grunde nach unterschiedliche, voneinander losgelöste bilanzielle bzw. kassenrechtliche Vorgänge, auch wenn diese häufig zum gleichen Zeitpunkt vorgenommen werden.</p>
<p>Beispiel:</p> <p>Es sollen offene Forderungen gegenüber einer insolventen Firma befristet niedergeschlagen werden. Der nach der Hauptsatzung zuständige Gemeinderat konnte jedoch vor dem Jahresende keine befristete Niederschlagung mehr verfügen. Ungeachtet dessen müssen die ausfallgefährdeten Forderungen, spätestens im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten nach dem Vorsichtsprinzip gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 GemHVO bilanziell einzelwertberichtigt werden.</p>

3.3.7.2.3 Bilanzielle Vorgehensweise

Die bilanzielle Werthaltigkeit einer Forderung ist von unterschiedlichen Faktoren abhängig. Liegen bei der **Bewertung des Ausfallrisikos der einzelnen Forderungen** Anhaltspunkte vor, nach denen der Zahlungseingang ungewiss ist oder ein Zahlungsausfall ganz oder teilweise droht, ist spätestens im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten der Wert der jeweiligen Forderung ganz oder teilweise wertzuberichtigen. Die Wertberichtigung erfolgt über eine Einzelwertberichtigung (EWB, vgl. Kapitel 3.3.7.2.3.1) oder im Jugendhilfe- und Sozialhilfebereich (Massengeschäft) über eine sog. schematisierte Einzelwertberichtigung (SEWB, vgl. Kapitel 3.3.7.2.3.3).

In der Bilanz erfolgt der Ausweis der Wertberichtigung über separate Konten (vgl. Anlage 31.2 zur VwV Produkt- und Kontenrahmen). Dabei hat jeweils eine Einschätzung über die Höhe des später zu erwartenden Forderungseingangs zu erfolgen. Liegen in wohl eher seltenen Fällen Anhaltspunkte vor, nach denen nur ein teilweiser Zahlungseingang realistisch erscheint, ist lediglich die Differenz zur vollen Forderungshöhe bilanziell wertzuberichtigen. Bei den bilanziellen Wertberichtigungen werden im Rahmen

der Jahresabschlussarbeiten nur die Veränderungen zum Vorjahr gebucht. Eine Erhöhung der Wertberichtigung erfolgt aufwandswirksam, eine Reduzierung der Wertberichtigung erfolgt ertragswirksam.

Hinweis:

Forderungen gegenüber juristischen Personen des öffentlichen Rechts und Forderungen, die von diesen verbürgt oder in anderer Weise (z.B. Patronatserklärung) gewährleistet sind, sind grundsätzlich nicht ausfallgefährdet. Bei der Ermittlung der EWB oder einer SEWB sind diese Forderungen nicht einzubeziehen.

3.3.7.2.3.1 Einzelwertberichtigung

Bei einer EWB wird jede einzelne Forderung in der Bilanz auf ihre Werthaltigkeit überprüft und ggf. ganz oder teilweise „abgeschrieben“. Die Verpflichtung hierzu ergibt sich aus den Grundsätzen der Einzelbewertung sowie der wirklichkeitstgetreuen Bewertung (§ 43 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 Satz 1 GemHVO). Zudem ergibt sich für die zu den Forderungen korrespondierenden Erträge und Aufwendungen bei Wertberichtigungen das Erfordernis der produktorientierten Darstellung in den Teilhaushalten (§ 4 Abs. 1 Satz 2 GemHVO). Die sich auf das Debitor-/Personenkonto beziehende EWB trägt diesen Grundsätzen Rechnung und ist deshalb notwendigerweise immer durchzuführen (Ausnahme: SEWB, s. Kapitel 3.3.7.2.3.3). Um dem Bruttogrundsatz Rechnung zu tragen und eine korrekte Darstellung in der Ergebnisrechnung zu gewährleisten, kann die EWB auch jeweils auf Produkt- und Kontenebene summiert (Voraussetzung: separate Dokumentation je Debitor bzgl. Bestand und Veränderung), jedoch nicht saldiert (§ 40 Abs. 2 GemHVO) gebucht werden.

Beispiel:

Im Rahmen des Jahresabschlusses 2021 erfolgt im Bereich der Gewerbesteuer eine Bewertung des Ausfallrisikos der einzelnen Forderungen.

	2020		2021		Veränderung	Aufwand	Ertrag
	Stand	ausfallgefährdet	Stand	ausfallgefährdet			
Schuldner 1	100 T€	50 T€	100 T€	60 T€	+10 T€	10 T€	
Schuldner 2	20 T€	20 T€	30 T€	30 T€	+10 T€	10 T€	
Schuldner 3	60 T€	35 T€	60 T€	30 T€	-5 T€		5 T€
	180 T€	105 T€	190 T€	120 T €	+15 T€	20 T€	5 T€

Der bilanzielle Wertberichtigungsbedarf erhöht sich um 15.000 Euro. In der Folge sind summiert 20.000 Euro aufwandswirksam abzuschreiben und 5.000 Euro ertragswirksam zuzuschreiben.

Bei der EWB handelt es sich dem Grunde nach zwar um eine Stichtagsbetrachtung zum Jahresende, allerdings kann der Jahresabschlussprozess durch ein unterjähriges Forderungsmanagement und die zeitnahe und vollständige Durchführung der o. g. kassenrechtlichen Prozesse (vgl. Kapitel 3.3.7.2.1) wirksam entlastet werden. Sofern

das unterjährige Forderungsmanagement **wirksam** vorgenommen wird, kann die Überprüfung der Werthaltigkeit der Forderungen zum Jahresende auf die Forderungen begrenzt werden, welche erst zum Jahresende oder nach dem Jahresende bekannt geworden sind.

3.3.7.2.3.2 Pauschalwertberichtigung

Bei sachgerechter Behandlung der bereits einzelwertberichtigten Forderungen dürfte die Werthaltigkeit des restlichen bilanziellen Forderungsbestands grundsätzlich nicht mehr fraglich oder risikobehaftet sein. Insofern sollten die danach in der Bilanz ausgewiesenen Forderungen weitgehend den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

Ein darüberhinausgehendes allgemeines Ausfallrisiko, das einzelnen Ansprüchen nicht zugeordnet werden kann, sollte insoweit nicht bzw. nicht im wesentlichen Umfang vorhanden sein. Auf die Durchführung einer Pauschalwertberichtigung kann insoweit zukünftig im gemeindlichen Rechnungswesen verzichtet werden. Bestehende Pauschalwertberichtigungen sind aufzulösen. Sofern entsprechende Pauschalwertberichtigungen erstmals bereits in der Eröffnungsbilanz gebildet wurden, sind diese maximal bis zu der dort ausgewiesenen Höhe ergebnisneutral gegen das Basiskapital auszubuchen. Darüberhinausgehende Beträge sind ergebniswirksam aufzulösen.

3.3.7.2.3.3 Sonderfall: Schematisierte Einzelwertberichtigung

Im Jugendhilfe- und Sozialhilfebereich (Produktbereiche 31, 32 und 36, ohne die Produktgruppe 36.50) kommt es regelmäßig zu einer Vielzahl von Forderungen gegenüber einer Vielzahl von Personen (Massengeschäft). Aufgrund der laufenden Hilfeförderung sind zudem ggf. kassenrechtliche Beitreibungsprozesse nicht ohne Weiteres möglich.

Anstelle der grundsätzlich vorrangig durchzuführenden EWB kann daher im Jugendhilfe- und Sozialhilfebereich als Vereinfachungsmöglichkeit eine SEWB in Betracht kommen.

In den Bereichen Ordnungswidrigkeiten und im Bereich der Kindergärten und Kindertagesstätten kann je nach örtlichen Bedingungen **zusätzlich zur Einzelwertberichtigung** eine SEWB vorgenommen werden.

Die SEWB berücksichtigt sowohl Elemente der EWB (Abhängigkeit der Wertberichtigung von bestimmten Kriterien) als auch der bisherigen PWB (schematisierte Anwendung der Systematik auf alle betroffene Forderungen). Bei der SEWB kann insoweit selektiv über die einzelnen Forderungsarten je Produkt jeweils der Wertberichtigungsbedarf mittels eines Pauschalsatzes in Abhängigkeit zum Alter der Forderung ermittelt werden.

Beispiel:							
Buchungsstelle	Gesamtbetrag	bis 3 Jahre 17 %		bis 5 Jahre 37 %		ab 5 Jahre 67 %	
		Betrag	SEWB	Betrag	SEWB	Betrag	SEWB
UVG	6,5 Mio. €	3,6 Mio. €	0,61 Mio. €	2,0 Mio. €	0,74 Mio. €	0,9 Mio. €	0,6 Mio. €

Die an dieser Stelle beispielhaft angesetzten Prozentwerte für die Ermittlung der Höhe der SEWB sind jeweils individuell anhand der Umstände vor Ort zu ermitteln.

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 (in der Eröffnungsbilanz ist der Sonderposten um die in kameralen Zeiten gedanklich vorzunehmenden Auflösungsbeiträge zu vermindern) 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. Die bilanzielle Darstellung weicht insoweit von der gebührenrechtlichen Sicht ab.

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

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 Satz 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 in der Kommunalen Doppik wider.

3.3.8 Liquide Mittel

Kontengruppe 17; Bilanzposten 1.3.8

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

Konto 1801; Bilanzposten 2.1

Hierunter fallen **Ausgaben** (z. B. vorschüssige Versicherungsprämien, vorschüssige Mieten, vorschüssige Zinsen u.a.), die bereits im abzuschließenden Haushaltsjahr 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

Konto 1803; Bilanzposten 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.

Auflösungsdauer:

Die Auflösung 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 Auflösung erfolgt ggf. gemäß der vereinbarten Laufzeit.

☞ Praxistipp:

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

Bilanzierungszeitpunkt:

Für die Aktivierung des Investitionszuschusses ist die Bewilligung einschließlich der zu erfüllenden Bedingungen maßgebend.

Wurde ein Investitionszuschuss bereits bewilligt und sind die Bedingungen bereits erfüllt (in der Regel Abschluss der Baumaßnahme bzw. Beschaffung), ist der Sonderposten zu aktivieren, auch wenn noch keine (vollständige) Zahlung erfolgt ist. In diesem Fall muss zunächst neben dem Sonderposten eine Verbindlichkeit aus Transferleistungen (Kontenart 261) gebucht werden.

Sofern Zahlungen bereits vor Erfüllung der Bedingungen geleistet wurden, sind diese zunächst bei den geleisteten Sonderposten ohne Auflösung auszuweisen. Die Auflösung beginnt mit der Erfüllung der Bedingungen.

☞ Beispiele:

- Der Zuschuss für einen Krankenhausneubau wurde bewilligt, die Baumaßnahme ist jedoch noch nicht abgeschlossen. Da noch nicht alle Bedingungen erfüllt sind, ist noch kein Sonderposten zu aktivieren.
- Der Zuschuss für ein Vereinsheim wurde bewilligt und die Baumaßnahme ist bereits fertiggestellt. Damit wurden alle Bedingungen erfüllt. Mit Fertigstellung der Baumaßnahme wird der bewilligte Zuschuss über 10 Jahre als Ratenzahlung ausbezahlt. Der Sonderposten ist zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Baumaßnahme

in voller Höhe in die Bilanz einzubuchen. Dem Sonderposten ist eine Verbindlichkeit aus Transferleistungen gegenüberzustellen.

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: Land und Kommunen \ Starke Kommunen \ Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) \ Leitfäden und Arbeitshilfen).

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 Zuschussten 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 Teilnehnergemeinschaft im Flurneuerungsverfahren 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.

4 Passivseite der Bilanz

4.1 Eigenkapital

Kontengruppe 20; Bilanzposten 1

4.1.1 Basiskapital und Kapitalrücklage

4.1.1.1 Basiskapital

Konto 2001; Bilanzposten 1.1.1

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 Ergebnismittelrücklage 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 Jahresabschlusses 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.

➤ **Wichtig:**

Sofern eine fristgerechte erfolgsneutrale Berichtigung aus **offensichtlichen, objektiven** Gründen nicht möglich gewesen ist, würde die Zielsetzung der Drei-Jahres-Frist nach § 63 Abs. 3 GemHVO 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 nach § 63 Abs. 3 GemHVO **ausnahmsweise** erfolgen.

4.1.1.2 Kapitalrücklage

Konto 2002; Bilanzposten 1.1.2

Der Bilanzposten Kapitalrücklage wurde im Rahmen der Anpassung der Zweckverbandsfinanzierung neu in die kommunale Bilanz aufgenommen (vgl. Kapitel 3.3.2.2). Er ist ausschließlich von den Zweckverbänden zu verwenden und steht den kommunalen Kernhaushalten nicht zur Bilanzierung zur Verfügung.

4.1.2 Rücklagen

Kontenarten 201, 202, 204; Bilanzposten 1.2

Rücklagen sind im NKHR Teil des Eigenkapitals der Bilanz. Dieser entspricht nicht der bisherigen Allgemeinen Rücklage in der Kameralistik! Eine Überleitung der kameralen 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

Kontenart 206; Bilanzposten 1.3

4.1.2.1.1 Fehlbeträge aus Vorjahren

Konto 2061; Bilanzposten 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

Konto 2062; Bilanzposten 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

Kontengruppe 21; Bilanzposten 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 sechs Jahre vor Eröffnungsbilanz – bezogen auf die Anschaffungs- oder 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

Kontengruppe 21, Kontenart 211; Bilanzposten 2.1

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 Verwal-

tungstätigkeit dienen bzw. zur freien Verfügung stehen, sind ergebniswirksam als Ertrag im Zuwendungsjahr im Ergebnishaushalt zu veranschlagen.

4.2.4 Sonderposten für (erhaltene) Investitionsbeiträge

Kontengruppe 21, Kontenart 212; Bilanzposten 2.2

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

4.2.5 Sonstige Sonderposten

Kontengruppe 21, Kontenart 219; Bilanzposten 2.3

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

4.3 Rückstellungen

Kontengruppe 28; Bilanzposten 3

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 können abgezinst werden (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 kann jährlich eine separate Abzinsung vorgenommen werden.

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 Altersteilzeitrückstellung 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.</p> <p>Erstattungsbeträge 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 Wertguthaben¹⁵ 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,

¹⁵ 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.

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 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 nach § 7 UVG sind 60% der Rückstellung zuzuführen; bei den Forderungen nach § 5 UVG beträgt die Quote 70%.

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 kameral). Ihre Höhe bemisst sich nach dem Erfüllungsbetrag, der sämtliche im Zusammenhang 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 Nutzungsjahre erfolgt entsprechend der Verfüllung der Deponie. In der Eröffnungsbilanz wird die Rückstellung entsprechend dem Anteil der bisher erfolgten Verfüllung gebildet.

D. Gebührenausgleichsrückstellung

1 Rechtslage

Kostenüberdeckungen, die sich am Ende eines ein- oder mehrjährigen Gebührenbemessungszeitraums ergeben, sind nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG innerhalb der folgenden fünf Jahre auszugleichen. Nach § 90 Abs. 2 Satz 1 GemO i. V. m. § 41 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO sind in der Kommunalen Doppik für die ausgleichspflichtigen Gebührenüberschüsse Rückstellungen zu bilden (Gebührenausgleichsrückstellungen).

Die auf Kontenart 285¹⁶ als Rückstellung zu passivierende Ausgleichsverpflichtung entspricht zum jeweiligen Bilanzstichtag grundsätzlich den zu diesem Zeitpunkt noch auszugleichenden Kostenüberdeckungen der Einrichtung. Die Ausgleichsverpflichtung wird in der Regel insgesamt in einem Betrag ausgewiesen. Dieser Betrag ergibt sich in den Fällen, in denen für einzelne Teilleistungsbereiche der Einrichtung (z. B. der Einrichtung Abwasserbeseitigung mit den Teilleistungsbereichen Schmutzwasserbeseitigung, Niederschlagswasserbeseitigung) getrennte gebührenrechtliche Ergebnisse zu ermitteln und auszugleichen sind, aus der Summe etwaiger Kostenüberdeckungen der betreffenden Teilleistungsbereiche ohne Berücksichtigung etwaiger Kostenunterdeckungen (keine Saldierung von Kostenüber- und Kostenunterdeckungen). Ein Ausweis getrennter Rückstellungen für die einzelnen Teilleistungsbereiche mit Kostenüberdeckungen (z. B. im Anhang) ist produktbezogen ebenfalls zulässig.

Der Gebührenaussgleich vollzieht sich nicht über Rückerstattungen, sondern entweder durch die Berücksichtigung der Kostenüberdeckungen in künftigen Gebührenkalkulationen über den Beschluss entsprechend niedrigerer Gebührensätze oder durch Verrechnungsbeschluss. Die Inanspruchnahme der Rückstellungen erfolgt im Gegensatz zu anderen Rückstellungen somit nicht zahlungswirksam, sondern führt zur ergebniswirksamen, ggf. sukzessiven, Verminderung der Rückstellungen über das originäre Ertragskonto der Kontengruppe 33.¹⁷ Hierbei ist berücksichtigt, dass in der Kommunalen Doppik die buchhalterische Abbildung der Inanspruchnahme von Rückstellungen sich von der Auflösung von Rückstellungen unterscheidet. Letzteres liegt nur dann vor, wenn der Grund der Rückstellung entfallen ist (§§ 90 Abs. 2 Satz 2 GemO, 41 Abs. 3 GemHVO), z. B. weil diese zu Unrecht gebildet wurde. Die Auflösung ist dann über die Kontenart 3582 abzubilden.

Bei der Ermittlung der Höhe der zu bildenden oder in Anspruch zu nehmenden Gebührenaussgleichsrückstellungen ist zu unterscheiden, ob ein einjähriger oder ein mehrjähriger Gebührenbemessungszeitraum vorliegt.

2 Einjähriger Gebührenbemessungszeitraum

Bei einjährigen Gebührenbemessungszeiträumen ergibt sich am Ende des Jahres entweder eine Kostenüber- oder Kostenunterdeckung. Das Haushaltsjahr und der Gebührenbemessungszeitraum verlaufen zeitlich insoweit grundsätzlich deckungsgleich.

2.1 Bildung der Gebührenaussgleichsrückstellungen

Entsteht am Ende des Bemessungszeitraums eine ausgleichspflichtige Kostenüberdeckung, ist diese zu passivieren.

¹⁶ Vgl. § 145 Nr. 5 GemO i. V. m. Anlage 31.2 der VwV Produkt- und Kontenrahmen vom 30.08.2018.

¹⁷ Vgl. Kapitel 8.7 Leitfaden zur Buchführung, 3. Auflage von Januar 2019.

☞ Beispiel:

Das gebührenrechtliche Ergebnis für den einjährigen Gebührenbemessungszeitraum 2019 ergab eine Kostenüberdeckung von 180.000 Euro. Diese Kostenüberdeckung ist den Gebührenausgleichsrückstellungen zuzuführen.

2.2 Inanspruchnahme der Gebührenausgleichsrückstellungen

Die Gebührenausgleichsrückstellungen werden in Anspruch genommen, wenn eine in vorangegangenen Bemessungszeiträumen entstandene Kostenüberdeckung entweder in nachfolgende Gebührenkalkulationen eingestellt und der sich daraus ergebende Gebührensatz beschlossen oder durch Beschluss mit einer ausgleichsfähigen Kostenunterdeckung verrechnet wird.

☞ Beispiel:

Der Gemeinderat entscheidet im Rahmen einer Gebührenkalkulation für das Jahr 2018, von der Kostenüberdeckung aus dem Jahr 2016 in Höhe von 40.000 Euro einen Anteil von 30.000 Euro im Jahr 2018 auszugleichen. Dieser Ausgleich reduziert in Höhe der beschlossenen Inanspruchnahme das Bestandskonto der Rückstellungen und gilt insoweit als realisiert (§ 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO). Der Vorgang ist brutto zu buchen. Entsteht am Ende des Gebührenjahres 2018 (entspricht dem Haushaltsjahr) bei der Einrichtung erneut eine Kostenüberdeckung nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG in Höhe von 10.000 Euro ergibt sich folgende Darstellung:

Jahr 2018	Rückstellungen Bestandskonto 285* zum 01.01.	Rückstellungen Bildung (+) / Inanspruchnahme (-)	Rückstellungen Bestandskonto 285* zum 31.12.
PLAN	40.000 Euro	- 30.000 Euro	10.000 Euro
IST	40.000 Euro	- 30.000 Euro (alt) + 10.000 Euro (neu)	10.000 Euro (alt ^{*1}) <u>10.000 Euro (neu^{*2})</u> 20.000 Euro

*1 auszugleichen bis 31.12.2021

*2 auszugleichen bis 31.12.2023

Durch die Einstellung der Kostenüberdeckungen in die jeweiligen Gebührenkalkulationen ergibt sich eine niedrigere Gebührensatzobergrenze; bei eingestellten Kostenunterdeckungen eine höhere Gebührensatzobergrenze. Der Ausgleich erfolgt somit über den Gebührensatz.

Der Ausgleich kann dabei auch verteilt über die einzelnen Jahre der Ausgleichsfrist erfolgen.

☞ Beispiel:

Die Kostenüberdeckung des einjährigen Bemessungszeitraums 2019, in Höhe von 180.000 Euro, ist innerhalb der fünfjährigen Ausgleichsfrist bis 31.12.2024 auszugleichen. Dieser Ausgleich erfolgt durch Einstellen nachfolgender Beträge in die jeweiligen Gebührenkalkulationen.

einjähriger Bemessungszeitraum 2021	40.000 Euro
einjähriger Bemessungszeitraum 2022	40.000 Euro
einjähriger Bemessungszeitraum 2023	50.000 Euro
einjähriger Bemessungszeitraum 2024	50.000 Euro

3 Mehrjähriger Gebührenbemessungszeitraum

Von einer mehrjährigen Gebührenkalkulation im Sinne von § 14 Abs. 2 Satz 1 KAG ist auszugehen, wenn diese die ansatzfähigen Gesamtkosten wie auch die Bemessungseinheiten des gesamten Zeitraums, welcher sich auf mehrere Kalenderjahre und somit Haushaltsjahre erstreckt, berücksichtigt und dabei zu einem einheitlichen Gebührensatz für den gesamten Gebührenbemessungszeitraum führt.

Vereinzelt ermitteln Kommunen auch bei mehrjährigen Bemessungszeiträumen vorläufige gebührenrechtliche Ergebnisse für die einzelnen Jahre innerhalb des Bemessungszeitraums. Für den Gebührenaussgleich nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG sind jedoch einzig die sich am Ende eines Bemessungszeitraums für diesen gesamten Zeitraum ergebenden Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen maßgebend. Die Vorschrift stellt nicht auf einzelne Jahresergebnisse, sondern auf das gebührenrechtliche Ergebnis für den gesamten Bemessungszeitraum ab (s. VGH, Beschluss vom 25.11.2013, Az. 2 S 1972/13).

Bei einer mehrjährigen Gebührenbemessung ergibt sich damit stets nur ein gebührenrechtliches Ergebnis; ein Ausgleich vorläufiger einzelner Jahresergebnisse ist gebührenrechtlich ausgeschlossen.

Den vorstehend erläuterten gebührenrechtlichen Regelungen stehen in der Kommunalen Doppik die Regelungen unter anderem zum Haushaltsausgleich und dem Periodisierungsgrundsatz gegenüber.

3.1 Bildung der Gebührenaussgleichsrückstellungen

Aus der Tatsache, dass das gebührenrechtliche Ergebnis erst am Ende des Gebührenbemessungszeitraums feststeht, ist in Einklang mit dem in der Kommunalen Doppik geltenden Realisationsprinzip (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO) zu folgern, dass die Bildung der bzw. Zuführung zu den Rückstellungen am Ende des Bemessungszeitraums vorzunehmen ist, weil zuvor noch keine gebührenrechtliche Ausgleichspflicht besteht. In den einzelnen Haushaltsjahren möglicherweise entstehende Überschüsse führen

noch nicht zu einer gebührenrechtlichen Ausgleichsverpflichtung, gelten daher auch haushaltsrechtlich als noch nicht realisiert und verändern somit die jährlich zum Bilanzstichtag zu überprüfende Höhe der Rückstellungen nicht.

Da § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG auf die sich am Ende des Gebührenbemessungszeitraums ergebenden Kostenüberdeckungen abstellt, kann sich im Falle einer mehrjährigen Gebührenbemessung erst am Ende des letzten Jahres des Gebührenbemessungszeitraums für diesen eine ausgleichspflichtige Kostenüberdeckung und somit eine zu passivierende Ausgleichsverpflichtung ergeben.

Dies hat zur Folge, dass ausgleichspflichtige Kostenüberdeckungen am Ende des Bemessungszeitraums den Haushaltsausgleich einmalig belasten.

➤ **Beispiel:**

Die im Bemessungszeitraum 2020 bis 2023 entstandene Kostenüberdeckung in Höhe von 400.000 Euro wird im Jahresabschluss 2023 als Ausgleichsverpflichtung in voller Höhe passiviert. Die in diesem Jahr erwirtschafteten ordentlichen Erträge (ohne Rückstellungsbildung) übersteigen die ordentlichen Aufwendungen um 100.000 Euro. Durch die Bildung der Rückstellungen ergibt sich in der produktbezogenen Ergebnisrechnung 2023 ein Fehlbetrag von 300.000 Euro.

3.2 Inanspruchnahme der Gebührenausgleichsrückstellungen

Bei Ausgleich einer Kostenüberdeckung durch Einstellen in eine oder mehrere Gebührenkalkulationen innerhalb des Ausgleichszeitraums und dem jeweiligen Beschluss eines daraus resultierenden verminderten Gebührensatzes gilt gebührenrechtlich der eingestellte Betrag erst am Ende des jeweiligen Gebührenbemessungszeitraums als ausgeglichen.

Wegen der jahresbezogenen Sichtweise des Haushaltsrechts (§ 79 Abs. 4 GemO), v. a. im Hinblick auf den Haushaltsausgleich (§§ 80 Abs. 2 und 3 GemO, 24 und 25 GemHVO), den Grundsatz der periodengerechten Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen (§§ 10 Abs. 1, 43 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO) sowie der Verpflichtung zur Prüfung der Angemessenheit/Höhe der Rückstellungen im Rahmen eines jeden Jahresabschlusses (§§ 37 Abs. 1 Satz 1, 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO), sind die Vorgänge im Haushaltsrecht der Kommunalen Doppik differenziert abzubilden.

Durch die Einstellung der Kostenüberdeckung in eine mehrjährige Gebührenkalkulation und den insoweit beschlossenen reduzierten Gebührensatz ist in der Regel in diesen Haushaltsjahren ein Teil dieser Kostenüberdeckungen haushaltsrechtlich als bewirkt anzusehen. Dies ist im Jahresabschluss des jeweiligen Haushaltsjahres zu berücksichtigen, auch wenn die Kostenüberdeckungen gebührenrechtlich erst am Ende des mehrjährigen Gebührenbemessungszeitraums ausgeglichen sind. Bei der Bilan-

zierung kommt es aber ausschließlich auf den zum jeweiligen Bilanzstichtag zur Erfüllung der Verpflichtung noch aufzubringenden Restbetrag an. Die Rückstellung ist hierbei in der Regel sachgerecht anteilig in Anspruch zu nehmen.

☞ Beispiel:

In die mehrjährige Gebührenkalkulation 2021 bis 2023 ist die Kostenüberdeckung aus dem Jahr 2019 in Höhe von rund 180.000 Euro zum Ausgleich eingestellt worden. In den Jahresabschlüssen 2021 bis 2023 wurde jeweils eine ergebniswirksame Inanspruchnahme der Gebührenausgleichsrückstellungen von einem Drittel des eingestellten Ausgleichsbetrags (jeweils 60.000 Euro).

Jahr	Gesamtergebnisrechnung vor Rückstellung	Rückstellungen Bildung (+) / Inanspruchnahme (-)	Gesamtergebnisrechnung nach Rückstellung	Rückstellungen Bestandskonto 285* im Jahresabschluss
31.12.2019	60.000 Euro	+180.000 Euro	-120.000 Euro	180.000 Euro
31.12.2020	nicht im mehrjährigen Gebührenbemessungszeitraum einbezogen			
31.12.2021	15.000 Euro	-60.000 Euro	75.000 Euro	120.000 Euro
31.12.2022	-15.000 Euro	-60.000 Euro	45.000 Euro	60.000 Euro
31.12.2023	-30.000 Euro	-60.000 Euro	30.000 Euro	0 Euro

Hinweis: Darstellung erfolgt nicht produktbezogen, da die Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich und somit auf das Gesamtergebnis dargestellt werden.

4 Kein Aktivposten für Kostenunterdeckungen

Kostenunterdeckungen, die sich am Ende eines ein- oder mehrjährigen Gebührenbemessungszeitraums ergeben, können nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG innerhalb der folgenden fünf Jahre ausgeglichen werden. Im Falle eines Ausgleichs durch Einstellung in eine Gebührenkalkulation führt dies in den Folgeperioden zu Mehrerlösen aufgrund entsprechend höherer Gebührensätze. Die Vorwegnahme dieser künftigen Mehrerlöse scheidet aber nach dem Realisationsprinzip (§ 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO) aus. Der bilanzielle Ansatz eines Aktivpostens für künftige Mehrerlöse kommt daher nicht in Betracht.

5 Ergänzender Hinweis

Bezüglich der grundsätzlichen gebührenrechtlichen Regelungen wird auf die GPA-Mitteilung 1/2020 verwiesen.

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.

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.

4.3.5 Wahlrückstellungen

Kontenart 289

Nach § 41 Abs. 2 GemHVO können weitere Rückstellungen - im Sinne der o. g. Begriffsbestimmung - gebildet werden (Wahlrückstellungen). Für die Bildung von Wahlrückstellungen gelten immer § 91 Abs. 4 GemO und § 41 Abs. 1 GemHVO, Wahlrückstellungen 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 Wahlrückstellung im kommunalen Selbstverwaltungsbereich. In Betracht kommen z. B. Rückstellungen für anhängige Gerichtsverfahren oberhalb einer örtlich festgelegten Wertgrenze.

Bei der Ausübung von Wahlrückstellungen 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 Wahlrückstellung 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 Beträge, 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. Gewerbesteuerückzahlungen 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 Einzelforderungen, 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 verhandelt wird. Die Kosten einer höheren Instanz dürfen erst dann in die Rückstellung inkalkuliert 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.

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.

Weitergehende Informationen zur Verbuchung der Inanspruchnahme oder Auflösung von Rückstellungen finden sich in den Kapiteln 8.2 bis 8.4 im Leitfaden zur Buchführung.

4.4 Verbindlichkeiten

Kontengruppen: 22, 23, 24, 25, 26, 27; Bilanzposten 4

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; Bilanzposten 4.1

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; Bilanzposten 4.2

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; Bilanzposten 4.3

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 Rechtsgeschäft 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 Kreditaufnahme gleichkommt, ist § 87 Abs. 5 GemO anzuwenden; danach kann die Genehmigung der Rechtsaufsichtsbehörde erforderlich sein.

☞ **Beispiele:**

- Leasing, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat (vgl. Anlage 6)
- Leibrente
- Ratenkauf

In (Ausnahme-)Fällen kommt es bei der Aufnahme von kreditähnlichen Rechtsgeschäften nach § 87 Abs. 5 GemO zu keinem Vermögenszugang bei der Kommune. Diese Rechtsgeschäfte sind nicht zu bilanzieren und stattdessen als Vorbelastung unterhalb der Bilanz auszuweisen. Außerdem sind diese Rechtsgeschäfte in der Schuldenübersicht nach Anlage 28 der VwV Produkt- und Kontenrahmen aufzuführen. Hierfür ist der Ausweis der Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften folgendermaßen zu gliedern:

- a) kreditähnliche Rechtsgeschäfte mit Vermögenszuwachs, die nach § 52 Abs. 4 Nr. 4.3 GemHVO bilanziert sind
- b) kreditähnliche Rechtsgeschäfte ohne Vermögenszuwachs, die nicht bilanziert sind

☞ Beispiele für kreditähnliche Rechtsgeschäfte ohne Vermögenszuwachs:

- Wärmelieferungsvertrag: Contracting-Geber/Kommune als Contracting-Nehmer
- Genehmigung von sog. „Vorratsdarlehen“ als kreditähnliches Rechtsgeschäft
- Übernahmen von Tilgungsleistungen durch eine Kommune für ein Vereinsgebäude

Falls eine Gemeinde als Erbbaurechtsnehmer eine Verpflichtung zur Zahlung eines Erbbauzinses einget, 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; Bilanzposten 4.4

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; Bilanzposten 4.5

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; Bilanzposten 4.6

Unter Sonstige Verbindlichkeiten versteht man einen Sammel- und Auffangposten. Hierunter fallen auch Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit Personal- und Versorgungsaufwendungen.

Zu den sonstigen Verbindlichkeiten gehören auch die antizipativen Abgrenzungen, soweit sie nicht schon einer spezielleren Verbindlichkeitenposten 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- oder 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 wesentlichem Umfang zum Bilanzstichtag zu schätzen, als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (auf einer Anlage oder Anlage im Bau) zu aktivieren und als sonstige Verbindlichkeiten zu passivieren.

Unwesentliche Beträge können dagegen als nachträgliche Anschaffungs- oder 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 Inbetriebnahme kommt es nicht an. Zu diesem Zeitpunkt hat auch die Abrechnung einer Anlage im Bau (AiB) an eine Anlage zu erfolgen (vgl. auch Kapitel 2.3.6).

4.5 Passive Rechnungsabgrenzung

Kontengruppe 29; Bilanzposten 5

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- oder 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 geltende 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 Bilanzposten 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 vorauszugehen. Ein erheblicher Teil dieser aktiven und passiven Bilanzposten 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 kamerale 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 Betracht kommen.

Die in der Eröffnungsbilanz anzusprechenden Bilanzposten (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 Kreditorenbuchhaltung (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, versehentliche) 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 Haushaltsrecht 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. Haushaltsausgaberestes 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.¹⁸

- 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.

¹⁸ Ob ggf. eine Rückstellung nach § 41 Abs. 2 GemHVO in Frage kommt, ist entsprechend in Kapitel 4.3.5 zu klären.

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 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 Bilanzposten 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 Haushaltsausgaberessten 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 doppelte Haushalts- und Rechnungswesen zwangsläufig belastet wird, sollten insoweit im letzten kameralen Haushaltsjahr keine Haushaltsausgaberesste 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 Haushaltsausgaberesste zu bilden, sondern bei Bedarf neue Ansätze im ersten doppelten Haushalt zu bilden. Sofern jedoch Haushaltsausgaberesste 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 Bilanzposten 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 Kassenausgaberest 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 aktivieren bzw. 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 Haushaltsausgabereist 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 Bilanzposten 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 Er-

gebnishaushalt 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 doppelischen 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 Ergebnisrücklage 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 Bilanzposten 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 kameralen 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 Darlehen¹⁹ 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.

¹⁹ Vergleiche § 61 Nr. 20 GemHVO.

5.3.6 Buchmäßiger Kassenbestand

Der als Ist-Mehreinnahme bzw. Ist-Mehrausgabe darzustellende buchmäßige Kassenbestand im kassenmäßigen Abschluss der kameralen Jahresrechnung (§ 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. Spezialität 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-un- terkto. ¹	Konto Ergebnis- rechnung ¹	Konto Finanz-rech- nung ¹
1	Ansprüche gegen Dritte (gilt nur für Optionskommunen) ²	SGB II	gesetzlicher Forderungs- übergang von Ansprüchen gegenüber Dritten (neben Unterhalt) z. B. Schen- kungsrückforderungsan- sprüche	§ 33 SGB II	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.4820.240008.3 (zu Gunsten Kom- mune) 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 Forderungs- übergang von Ansprüchen gegen Arbeitgeber und Schadenersatzpflichtige	§§ 115, 116 SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.4820.240007.5 (zu Gunsten Kom- mune) 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 Options- kommunen)	SGB II	Darlehen für Beschaffung von Sachgütern bei Selbst- ständigen (Rückzahlungen bzgl. Ein- gliederungsleistungen "klassisch" - ohne § 16 e, § 16 f und § 16 h SGB II)	§ 16 c Abs. 1 SGB II	mit der Darlehens- bewilligung und Auszahlung	1.4820.240061.0 (zu Gunsten Bund)	31.20.05.01.60	3214004	6214004
4	Darlehen (gilt nur für Options- kommunen) (bis 31.07.2016 - ab 01.08.2016 kein Darlehen mehr)	SGB II	Darlehen für Förderung von Eingliederungsmaß- nahmen bei Wegfall der Hilfebedürftigkeit (Rückzahlungen bzgl. Ein- gliederungsleistungen "klassisch" -ohne § 16 e, § 16 f und § 16 h SGB II)	§ 16 g Abs. 1 SGB II	mit der Darlehens- bewilligung und Auszahlung	jeweils zu Guns- ten 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)	31.20.05.01.23 31.20.05.02.20 31.20.05.03.20	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	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)	31.20.05.01.61 31.20.05.02.61 31.20.05.03.61	3214004	6214004

			(ab 01.08.2016 kein Darlehen mehr)			- 1.4820.240066.0 (Träger)			
4e	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 Wohnungsbeschaffungskosten 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)	SGB II	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)	31.20.01.12 und 31.20.04.36	3215111 und 3215004	6215111 und 6215004

						und 1.4820.240036.9 (zu Gunsten Bund)			
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	31.20.01.12 und 31.20.04.25	3215111 und 3215004	6215111 und 6215004

						1.4820.240025.3 (zu Gunsten Bund)			
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 (Rechtswahrscheinlichkeitsanzeige) 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 GruSi: zusätzlich /2431	31.10.xx GruSi: 31.10.08.xx	32121xx und 32221xx GruSi: 3212013, 3222013 und 3242013	62121xx und 62221xx GruSi: 6212013, 6222013 und 6242013
23	Ansprüche gegen Dritte (auch Unterhaltsansprüche)	SGB XII	auf den Sozialhilfeträger übergeleitete Ansprüche des Leistungsempfängers gegen Dritte, die nicht Leistungsträger i. S. von	§ 93 SGB XII	Geltendmachung (Überleitungsanzeige) und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2430 /2530 GruSi: zusätzlich /2431 (<i>sonstige übergeleitete Unterhaltsansprüche, die von</i>	31.10.xx	32121xx und 32221xx oder (32131xx u.	62121xx und 62221xx oder (62131xx u. 62231xx)

			§ 12 SGB I sind (z. B. Unterhaltsansprüche, Schenkungsrückforderungsansprüche)			<i>anderen Sozialleistungsträgern -als den in § 12 SGB I genannten- erbracht werden, sind unter 1.41xx.2450 /2550, GruSi zusätzlich /2451 zu buchen)</i>	GruSi: 31.10.08.xx	32231xx) GruSi: 3212013, 3222013 und 3242013 oder (3213013, 3223013 u. 3243013)	GruSi: 6212013, 6222013 und 6242013 oder (6213013, 6223013 u. 6243013)
24	Darlehen	SGB XII	Darlehen für Auszubildende in Härtefällen	§ 22 I SGB XII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe einschließlich Zahlungsaufforderung	1.410x.2490 GruSi: zusätzlich /2491	31.10.05 GruSi: 31.10.08.xx	32151xx GruSi: 3215013, 3245013	62151xx GruSi: 6215013, 6245013
25	Darlehen	SGB XII	Darlehen für Mietkaution	§ 35 II Satz 5 SGB XII	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.410x.2490 GruSi: zusätzlich /2491	31.10.05 GruSi: 31.10.08.xx	32151xx GruSi: 3215013, 3245013	62151xx GruSi: 6215013, 6245013
26	Darlehen	SGB XII	Darlehen für Miet- und Energieschulden	§ 36 SGB XII	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.410x.2490 GruSi: zusätzlich /2491	31.10.05 GruSi: 31.10.08.xx	32151xx GruSi: 3215013, 3245013	62151xx GruSi: 6215013, 6245013
27	Darlehen	SGB XII	Darlehen bei unabweisbarem Bedarf	§ 37 SGB XII	mit der Darlehensbewilligung und Auszahlung	1.410x.2490 /2590 GruSi: zusätzlich /2491	31.10.05 GruSi: 31.10.08.xx	32151xx und 32251xx GruSi: 3215013, 3225013 und	62151xx und 62251xx GruSi: 6215013, 6225013 und

								3245013	6245013
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 (Darlehen in der Eingliederungshilfe für Menschen mit Behinderung nach SGB XII für Lstg. bis einschl. 31.12.2019)	SGB XII	Darlehen wegen einzusetzendem Vermögen	§ 91 SGB XII	zum 31.12. das bis dahin ausbezahlte Darlehen (Nettoaufwand); max. einzusetzendes Vermögen abzügl. Sicherheitsabschlag ³	1.41xx.2490 /2590 GruSi: zusätzlich /2491	31.10. xx GruSi: 31.10.08.xx	32151xx und 32251xx GruSi: 3215013, 3225013 und 3245013	62151xx und 62251xx GruSi: 6215013, 6225013 und 6245013
30	Darlehen (Eingliederungsh. n. SGB XII für Lstg. bis 31.12.2019)	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 (Eingliederungsh. n. SGB XII für Lstg. bis 31.12.2019)	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 GruSi: zusätzlich /2411	31.10. xx GruSi: 31.10.08.xx	32111xx und 32211xx GruSi: 3211013, 3221013 und 3241013	62111xx und 62211xx GruSi: 6211013, 6221013 und 6241013
34	Kostenersatz	SGB XII	durch Erben <i>(gibt es nicht bei Grundsicherung 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 GruSi: zusätzlich /2411	31.10.xx GruSi: 31.10.08.xx	32111xx und 32211xx GruSi: 3211013, 3221013 und 3241013	62111xx und 62211xx GruSi: 6211013, 6221013 und 6241013
36	Kostenersatz	SGB XII	für zu Unrecht erbrachte Leistungen	§ 104 SGB XII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2490 /2590 GruSi: zusätzlich /2491	31.10. xx GruSi: 31.10.08.xx	32151xx und 32251xx GruSi: 3215013, 3225013 und 3245013	62151xx und 62251xx GruSi: 6215013, 6225013 und 6245013

37	Kostenersatz	SGB XII	bei Doppelleistung von vorausgehendem Sozialleistungsträger	§ 105 SGB XII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2410 /2510 GruSi: zusätzlich /2411	31.10.xx GruSi: 31.10.08.xx	32111xx und 32211xx GruSi: 3211013, 3221013 und 3241013	62111xx und 62211xx GruSi: 6211013, 6221013 und 6241013
38	Kostenerstattungsansprüche	SGB XII	gegen andere Sozialleistungsträger	§§ 102 ff. SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2450 /2550 GruSi: zusätzlich /2451	31.10.xx GruSi: 31.10.08.xx	32131xx und 32231xx GruSi: 3213013, 3223013 und 3243013	62131xx und 62231xx GruSi: 6213013, 6223013 und 6243013
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	Rückzahlung zu Unrecht erbrachter Leistungen	SGB XII	Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid	§§ 45 ff. SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.41xx.2490 /2590 GruSi: zusätzlich /2491	31.10. xx GruSi: 31.10.08.xx	32151xx und 32251xx GruSi: 3215013, 3225013 und 3245013	62151xx und 62251xx GruSi: 6215013, 6225013 und 6245013

41	Unterhaltsansprüche gegen bürgerlich-rechtlich Unterhaltsverpflichtete	SGB XII	gesetzlicher Forderungsübergang	§ 94 SGB XII	Geltendmachung (Rechtswahrungsanzeige) und Bezifferung	1.41xx.2430 /2530 GruSi: zusätzlich /2431	31.10. xx GruSi: 31.10.08.xx	32121xx und 32221xx GruSi: 3212013, 3222013 und 3242013	62121xx und 62221xx GruSi: 6212013, 6222013 und 6242013
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; 32210xx;	62110xx; 62210xx;
43	Kostenbeiträge Benutzungsgebühren/ Elternbeiträge	SGB VIII	Ansprüche gegen die Eltern, Elternteile oder den jungen Menschen	§§ 90 ff. SGB VIII	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.45xx.2400 1.459x.11xx	36.20; 36.30; 36.50	32110xx; 32210xx; 3321000; 3322000	62110xx; 62210xx; 6321000; 6322000
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 Jugendhilfeträger	§§ 89 ff. SGB VIII	Geltendmachung, Anerkenntnis und Bezifferung der Höhe	1.45xx.1620	36.20; 36.30; 36.50	34820xx	64820xx
46	Rückzahlung zu Unrecht erbrachter Leistungen	SGB VIII	Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid	§§ 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. Fas-	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.45xx.2400	36.20; 36.30; 36.50	32110xx; 32210xx;	62110xx; 62210xx;

				sung vor Inkrafttreten des KICK					
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 jungen Menschen 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 (haushaltswirksame Einzahlungen)</i>
49	Kostenbeitrag, Aufwendungsersatz, Kostenersatz - ohne Beiträge nach § 92 SGB IX	SGB IX	ohne Beiträge nach § 92 SGB IX (insb. Beitrag, der von anderen Personen aufzubringen ist)	Vor allem § 137 Abs. 4 SGB IX	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	-	32.10.00	3211100	6211100
50	Aufgebrachte Beiträge nach § 92 SGB IX	SGB IX	Aufgebrachte Beiträge nach § 92 SGB IX	§ 92 SGB IX, §§ 136 ff SGB IX	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	-	32.10.00.01	3211100	6211100
51	Ansprüche gegen Dritte	SGB IX	gesetzlicher Forderungsübergang von Ansprüchen gegen den Arbeitgeber und Schadenersatzpflichtige	§§ 115,116 SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	-	32.10.00	3212100	6212100
52	Ansprüche gegen Dritte	SGB IX	auf den Träger der Eingliederungshilfe übergeleitete Ansprüche des Leistungsempfängers gegen Dritte, die nicht Leistungsträger i.	§ 141 SGB IX	Geltendmachung (Überleitungsanzeige) und Bezifferung der Höhe	-	32.10.00	3212100	6212100

			S. von § 12 SGB I sind (z. B., Schenkungsrückfor- derungsansprüche, Erbe)						
53	Kostenerstattungsansprüche	SGB IX	gegen andere Sozialleis- tungsträger	§§ 102 ff. SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	-	32.10.00	3213100	6213100
54	Darlehen	SGB IX	Darlehen wegen einzuset- zendem Vermögen	§ 140 Abs.2 SGB IX	zum 31.12. das bis dahin ausbezahlte Darlehen (Netto- aufwand); max. einzusetzendes Vermögen abzügl. Sicherheitsab- schlag ³ oder je nach Lstg.: mit der Darlehens- bewilligung und Auszahlung	-	32.10.00	3215100	6215100
55	Rückzahlung / Erstattung zu Unrecht erbrachter Leistun- gen	SGB IX	Aufhebungs- und Rückfor- derungsbescheid	§§ 45 ff, 50 SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	-	32.10.00	3215100	6215100
56	Kostenerstattungsansprüche	SGB IX	gegen andere Träger, z.B. auch Reha-Träger		Geltendmachung, Anerkenntnis und Bezifferung der Höhe	-	32.10.00	3482100	6482100
57	Unterhaltsansprüche gegen bürgerlich-rechtlich Unter- haltsverpflichtete	UVG	Kraft Gesetzes auf das Land übergegangene Unter- haltsansprüche *) Sozialministerium Baden-Würt- temberg (05.02.2020): Besondere Hinweise zur Anwendung in Baden- Württemberg - UVG-	§ 7 UVG	Wenn entweder: • die Leistungsfä- higkeit festge- stellt wurde (Ein Anspruch gilt hierbei be-	1.4810.240081.7	36.90.01	3212012	6212012

			Geschäftsstatistik, neue Tabelle 8 sowie Protokoll der Bund-Länder-Richtlinientagung im November 2019; Ziffer 1. a).		reits als festgestellt, wenn die Leistungsfähigkeit des Unterhaltspflichtigen <u>unterstellt</u> wird) oder <ul style="list-style-type: none"> • ein Schuldanerkenntnis vorliegt oder • eine Ratenzahlung vereinbart wurde oder • die Titulierung vorliegt.²⁰ 				
58	Ersatz bzw. Rückzahlung zu Unrecht erbrachter Leistungen	UVG	gegen allein erziehenden Elternteil wegen falscher oder unvollständiger Angaben (Ersatzpflicht) sowie gegen den jungen Menschen bei nicht berücksichtigtem Einkommen (Rückzahlungspflicht)	§ 5 UVG	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.4810.240082.5	36.90.01	3211012	6211012
59	Rückzahlung zu Unrecht erbrachter Leistungen	BKGG § 6b Bild. u. Teilh.	Rückforderung von <ul style="list-style-type: none"> • Kinderzuschlagsempfängern Wohngeldempfängern	§§ 45 ff, 50 SGB X	Geltendmachung und Bezifferung der Höhe	1.4985.249003.2 1.4985.249004.0	31.90.01 31.90.02	3215000 3215000	6215000 6215000

[nisterium Baden-Württemberg \(05.02.2020\): Besondere Hinweise zur Anwendung in Baden-Württemberg – UVG-Geschäftsstatistik, neue Tabelle 8 sowie Protokoll der Bund-Länder-Richtlinientagung im November 2019; Ziffer 1. a\).](#)

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 Kosten-erstattungsfällen 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 10.000 EUR = 90.000 EUR; in die Buchhaltung werden jedoch max. 90.000 EUR ./ 18.000 EUR (20% Sicherheitsabschlag) = 72.000 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: In der Eingliederungshilfe für Menschen mit Behinderung gilt eine höhere Schongrenze gem. § 139 SGB IX.)
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
										177,04

Name der Grünanlage	Kategorie	Aufwuchs AHK	Aufbauten AHK	Wegebau AHK	Gesamtkosten	Aktivierungsdatum	Index 1996=100,2	Baukosten 1996	Fläche qm	qm /Preis 1996
						Kategorie 1 Durchschnitt je Quadratmeter				59,01
								gerundet		59,00 Euro
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							
Parkanlage, gesamt	2				1.379.877,05	18.09.2003	99,50	1.389.584,73	100.900	13,77
										43,31

Name der Grünanlage	Kategorie	Aufwuchs AHK	Aufbauten AHK	Wegebau AHK	Gesamtkosten	Aktivierungsdatum	Index 1996=100,2	Baukosten 1996	Fläche qm	qm /Preis 1996
						Kategorie 2 Durchschnitt je Quadratmeter				14,44
								gerundet		14,50 Euro
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
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

Name der Grünanlage	Kategorie	Aufwuchs AHK	Aufbauten AHK	Wegebau AHK	Gesamtkosten	Aktivierungsdatum	Index 1996=100,2	Baukosten 1996	Fläche qm	qm /Preis 1996
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
								gerundet		3,50 Euro
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. Gleichzeitig stellen aber nicht alle in der Tabelle aufgeführten Gegenstände zwingend separat zu bilanzierende Vermögensgegenstände dar. Es ist immer unter dem Aspekt des Einzelbewertungsgrundsatzes und unter Berücksichtigung der Bildung von Bewertungseinheiten eine sachgerechte Bilanzierung vorzunehmen.

Die Nutzungsdauern sollen als Empfehlungen verstanden werden und beruhen auf den bisherigen Erfahrungen der Mitglieder der AG Bilanzierung und Inventarisierung. Nutzungsdauern gleicher Güte in Abhängigkeit der tatsächlichen Nutzungsbedingungen, der Beschaffenheit der Gegenstände und weiterer Faktoren können örtlich durchaus unterschiedlich sein. 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, Betriebs- vorrichtungen					
	Abscheideanlagen		6		6.7 - 6.9	5-6
	Alarmanlagen, Überwachungsanlagen, Videoanlagen	Allgemein	11		3.10.6	11
	Aufwuchs in Grünanlagen/Spielplätze, etc.		50-100		2.8	15
	Ausfahrtvorrichtungen (elekt. Ein- fahrtstore)	Allgemein	15			
	Außenbeleuchtung	Allgemein	19		2.4	19
	Badeanstalten, künstl. angelegte Bade- becken	Sport	35			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Barrieren (Sportplätze)	Sport	17		2.3.2	17
	Baubuden		8		1.6	8
	Baucontainer		10		3.6	10
	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
	Betriebsgebäude mit starker Beanspruchung z. B. durch Erschütterungen/Maschineneinwirkung		40			
	Bolzplätze (rote Erde)	Sport	20			
	Bürocontainer	Allgemein	10		3.6	10
	Dampfversorgungsleitungen	Allgemein	17			
	Datenkabelnetz	TUI	10			
	Drainage aus Beton oder Mauerwerk	Grünflächen	33		2.7.2.1	33
	Drainagen aus Ton oder Kunststoff	Grünflächen	13		2.7.2.2	13
	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			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Fahnenmasten, Wetterstationen		10		7.6	10
	Fahrradständer, offen	Allgemein	12			
	Fahrradständer, überdacht	Allgemein	17			
	Fernsprechnebenstellenanlage	Allgemein	10		6.13.1	10
	Feuchtsalztankanlage einschl. Zapfanlage, Zubehör		20			
	Feuermeldeanlagen, sofern nicht Gebäudebestandteil	Brandschutz	8		3.3.2	8
	Flutlichtanlage	Sport	22			
	Gebäude, massiv	Allgemein	50-80			50
	Gebäude, teilmassiv		34-50			
	Gebäude aus Holz, Blechkonstruktionen, Glaskonstruktionen, Leichtbauweise		33			
	Gebäude, sonstige Bauweise (bspw. Garagen, Nebengebäude, Schuppen, Weinberghäuschen, Toilettenhäuschen, Gewächshaus, Pavillon)	Allgemein	20-40			
	Heizkanäle (begehbar)	Allgemein	25			
	Heizungsanlagen (Warmwasser, Warmluft, Niederdruckdampf-), sofern nicht Gebäudebestandteil	Allgemein	20		3.1.x	14-15
	Kälteerzeugungsanlagen	Allgemein	30		3.1.8	14

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Lastenaufzug	Allgemein	17		3.4.1	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			
	Schaltanlagen, elektrisch	Allgemein	15			
	Schlauchwaschstraße	Brandschutz	12			
	Schwimmbecken mit Sprungturm (mas- siv)	Sport	35			
	Silobauten, aus Mauerwerk und Beton	Allgemein	33		1.9.1	33
	Silobauten, aus Stahl	Allgemein	25		1.9.2	25

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Silobauten, aus Kunststoff		17		1.9.3	17
	Solaranlage	Allgemein	15		3.1.7	10
	Sporthafen	Sport	45			
	Sportplätze (Kunstrasenplatz)	Sport	15			
	Sportplätze (Rasen- und Tennenplätze)	Sport	20		2.9	20
	Sprechfunkanlagen	Allgemein	10		6.13.1	10
	Sprinkleranlagen	Allgemein	25		3.10.7	20
	Stadiontribüne	Sport	25			
	Tank- und Waschplatz	Abfallwirtschaft	17			
	Tank- und Zapfanlagen inkl. Zubehör	Allgemein	17		3.10.2	14
	Tartanbahn	Sport	20			
	Transformatoren	Allgemein	20			
	Uhrenanlagen	Allgemein	17			
	Wagenwaschanlagen	Allgemein	10		3.10.4	10
A2	Infrastrukturvermögen					
	Betonbauwerke der Einzelbecken und Pumpwerke des Kanalnetzes	Stadtentwässerung	50-80			
	Betonbauwerke in den Reinigungsstufen des Klärwerks	Stadtentwässerung	40-60			
	Betonschutzanlagen/Bunker		80			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Brücken in überwiegender Holzbauweise	Verkehrsflächen	30-40		2.2.2	15
	Brücken und Unterführungen	Verkehrsflächen	80-100		2.2.1	32
	Brunnen, Zierbrunnen u. dgl.	Verkehrsflächen/Grünflächen	50		2.7.1	20
	Einäscherungsöfen	Bestattung./Friedhöfe	22			
	Emmissionsmessgeräte (Ozonmessstation, Umweltmeßstation)		8		3.3.2	8
	Entwässerungssystem Kompostwerk	Abfallwirtschaft	17			
	Glasfaser	Breitband	15-30			
	Gleisanlagen (städtische Industrieleise)	Stadtentwässerung	20-30			
	Gleisanlagen: technische Ausstattung	Stadtentwässerung	10-20			
	Gleiseinrichtungen	Allgemein	27		3.4.2	15-33
	Hausanschlüsse	Breitband	20-30			
	Hochwasserdamm	Gewässeranlagen	80			
	Inlinersanierungen	Stadtentwässerung	30-50			
	Kanäle und deren Bauwerke (Schächte)	Stadtentwässerung	50-60			
	Kläranlage Kompostwerk	Abfallwirtschaft	20		2.7.3	20
	Kompostplätze	Grünflächen	20			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Landungsbrücken u. -stege	Allgemein, Gewässeranlagen	25			
	Lärmschutzwall	Verkehrsflächen	keine			
	Lärmschutzwände (je nach Material und Lage unterschiedlich einzuschätzen)	Verkehrsflächen	30-50			
	Leerrohre	Breitband	30-50			
	Lichtsignalanlagen	Verkehrsflächen	15		3.10.6	11
	Maschinenteknik Kompostwerk	Abfallwirtschaft	12			
	Mulden, Erdbecken, Erdbauwerke der Abwasserbeseitigung	Stadtentwässerung	50-80			
	Müllbehälterwaschanlage, Mülltonnenwaschgerät	Abfallwirtschaft	15			
	Parkleitsystem	Verkehrsflächen	15		3.10.6	11
	Parkscheinautomat	Verkehrsflächen	10			
	Parkuhren	Verkehrsflächen	17			
	Poller (Straßenverkehr)	Verkehrsflächen	10-20			
	Pumpwerk für Sickerwasserbehandlungsanlage (Deponie)	Abfallwirtschaft	17			
	Regenrückhaltebecken: als Erd- oder Betonbauwerke	Gewässeranlagen	50-80			
	Schächte	Breitband	30-40			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Schilderbrücken, Verkehrszeichenbrücken	Verkehrsflächen	15-20		2.5	10
	Schleusen	Gewässeranlagen	20-80			
	Schrankenanlage	Allgemein	25			
	Signalanlagen	Verkehrsflächen	15		3.10.6	11
	Straßen, Straßenart I	Verkehrsflächen	25-50			
	Straßen, Straßenart II	Verkehrsflächen	30-50			
	Straßen, Straßenart III	Verkehrsflächen	40-60			
	Straßen, Straßenart IV	Verkehrsflächen	30-50			
	Straßen, Straßenart V	Verkehrsflächen	15-30			
	Straßenbeleuchtung	Verkehrsflächen	20		2.4	19
	Stützmauer	Verkehrsflächen	70-100			
	Technische Anlagen in den Reinigungsstufen des Klärwerks	Stadtentwässerung	10-30			
	Technische Bestandteile der Einzelbecken und Pumpwerke des Kanalnetzes	Stadtentwässerung	10-20			
	Technische Einrichtungen in den Verteilbauwerken	Breitband	10-20			
	Trafostation für Sickerwasserbehandlungsanlage (Deponie)	Abfallwirtschaft	17			
	Treppe außerhalb von Gebäuden, sonstige	Allgemein	40-80			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Treppen außerhalb von Gebäuden, Holzkonstrukt	Allgemein	25			
	Tunnel, baulicher Teil	Verkehrsflächen	80-100			
	Tunnel, technischer Teil (Beleuchtung, Lüftung, Elektro- und Fernmeldetechnik)	Verkehrsflächen	20			
	Versorgungsleitungen Sickerwasserbehandlungsanlage	Abfallwirtschaft	17			
	Verzweiger (NVT, POP, MFG) = Verteilerbauwerke	Breitband	30-40			
	Wasserbecken, künstlich angelegt	Gewässeranlagen	80-100			
	Wegweisungen, Schilder (Verkehrs- u. sonstige Hinweisschild)	Verkehrsflächen	15-20		2.5	10
	Wehre, Schließen u. ä.	Gewässeranlagen	40-80			
	Weitere Versickerungsanlagen der Abwasserbeseitigung	Stadtentwässerung	20-50			
	Zentrale Verkehrsrechner (Verkehrssystem)	Verkehrsflächen	10		3.10.6	11
A3	Kunstgegenstände, Maschinen, Fahrzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Tiere					
	<u>Funk- und Fernsprengeräte</u>					

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	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			
	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, Betriebsausstattung</u>					
	Abfallbehälter, -körbe, -container	Abfallwirtschaft	12		3.6	10
	Abrollcontainer	Abfallwirtschaft	10		3.6	10
	Absaugpumpen	Rettungsdienst	9			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Akkumulatoren - Batterien	Werkstätten	10		3.1.3	10
	Anzeigetafel (elektronisch)	Sport	15			
	Astzerkleinerer	Grünflächen	8			
	Atemschutzgerät, Beatmungsgerät	Brandschutz	9			
	Atmungsgeräte, Beatmungsgerät	Rettungsdienst	6			
	Autohebebühne	Werkstätten	10			
	Autosampler	Lebensmittel- überw.	9			
	Bahrwagen	Bestattung./Fried- höfe	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			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	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
	Brutschränke	Lebensmittelüber- wachung	12			
	Bühnenausstattung, -beleuchtungs- Stellwerk, -podium (versenkbar), -zube- hör, Drehbühne	Theater	10-20			
	Cardiotomographen	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			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Eisenerzeuger, -bearbeitungsmaschinen (Eislaufhalle)	Sport	11			
	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			
	Feuerwehrfahrzeug		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			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Gaschromatograph	Lebensmittelüberwachung	12			
	Gefriergerät	Veterinärwesen	11		7.7 analog	10
	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	Lebensmittelüber- wachung	9			
	Kamera		9		6.14.4	7
	Kanalleuchte mit Anschluss	Stadtentwässerung	9			
	Kanalrohrfräse	Stadtentwässerung	6			
	Kapellenausstattung	Bestattung./Fried- höfe	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 (bspw. Labormühle, Präzisionswaagen)	Allgemein	13		7.8	13
	Laborwaagen (Analysewaagen)	Lebensmittelüberwachung	12		6.19.6	11
	Laborzentrifugen	Lebensmittelüberwachung	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
	Lötgeräte	Werkstätten	13		5.20	13

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Mähgeräte (Rasen-, Sichel-, Spindel-, Balken-, 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)	Lebensmittelüber- wachung	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			
	Mülltonnen	Abfallwirtschaft	12			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	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			
	Pressluftschlämmer	Verkehrsflächen	7		5.4	7
	Presslufttauchgerät	Brandschutz	7			
	Pulsometer	Rettungsdienst	6			
	Pulversaugmaschine	Brandschutz	9			
	Rasenkantenpflug	Grünflächen	7			
	Raumheizgeräte (mobil)		9		6.11	9
	Reinigungsgeräte (bspw. Bohnermaschine)	Gebäudewirtschaft	10		7.2.1	8
	Hydraulische Rettungsgeräte	Brandschutz	6			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	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			
	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

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	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			
	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			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Tiere (Nutztiere, Zootiere)		1,33-10			
	Tragestühle	Rettungsdienst	6			
	Tragkraftspritze	Brandschutz	12			
	Transportwagen (Bestattungswesen)	Bestattung./Fried- höfe	12			
	Trennschleifer	Grünflächen	9		5.15.2	7
	Trockenschränke	Lebensmittelüber- wachung	12			
	Ultraschallgeräte (medizinisch)	Gesundheitswesen	9			
	Ultraschallgeräte (nicht medizinisch)		10		3.3.4	10
	Unkrautbürste	Grünflächen	4			
	Unkrautspritze	Grünflächen	7			
	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

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Waschmaschinen	Allgemein	10		7.2.10	10
	Wasserfässer	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			
	Winde mobil		11		3.4.4.2	11
	Winde stationär		15		3.4.4.1	15
	Winterdienstgeräte (bspw. Salz-, Sandstreuer, Schneepflug, Schneeräumschild)	Straßenreinigung	10			
	Zentrifugen	Gesundheitswesen	10		7.12	10
	<u>Büro- und Geschäftsausstattung</u>					
	Adressiermaschinen	Poststelle	8		6.14.1	8
	Aktenvernichter	Allgemein	8		6.14.13	8
	Audiovisuelle Geräte (Fernseher, Audio, Video usw.)	Schule	7		6.14.4	7

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Baudenkmal (sofern nicht beim Ge- bäude)		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			
	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			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	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			
	Leseputz	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 (Tasteninstrumente)	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, Workstation, Laptop, Notebook, Monitor	TUI	4		6.14.3.2	3
	Plotter	TUI	4			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	Projektionswände (mobil), Leinwände	Allgemein	8			
	Registrierkassen	Allgemein	9		6.14.7	6
	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
	Stanz- und Bindemaschine, elektronisch		10			
	Tafeln	Schule	17			
	Teppiche (ab 511,29 Euro/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			
	Bagger, Baggerlader	Grünflächen	9		4.2.5 ana- log	8
	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
	Elektrofahrzeuge	Grünflächen	12			
	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./Fried- höfe	12			
	Löschfahrzeuge	Brandschutz	10-25		4.2.8.1	10
	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
	Ruderboot	Rettungsdienst	12			

			Empfehlung ND i.J.		Fund- stelle	ND lt. BMF
Gruppe	Vermögensgegenstand	Aufgabenbereich			in Afa-Tab. BMF	
	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			
	Streufahrzeuge	Straßenreinigung	9			
	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: BStBI 1995 I S. 144

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungsdauer 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	Vorwärmanlagen	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
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

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: BStBI 1995 I S. 144

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungsdauer in Jahren	Linearer AfA-Satz v. H.
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
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

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: BStBI 1995 I S. 144

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungsdauer in Jahren	Linearer AfA-Satz v. H.
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
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

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: BStBI 1995 I S. 144

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungsdauer in Jahren	Linearer AfA-Satz v. H.
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, Regeneratoren)	10	10
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

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: BStBI 1995 I S. 144

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungsdauer in Jahren	Linearer AfA-Satz v. H.
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
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, Wasserschlösser aus Beton)	50	2

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	Nutzungsdauer in Jahren	Linearer AfA-Satz v. H.
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
4.12	Wasserzähler	15	7

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- oder 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- oder Herstellungskosten von den Kommunen liegen nicht vor.

4. Zweckverband Warthausen

Dieser Zweckverband hat auch seine Aufgaben in der Tierkörperbeseitigung. Die Mitgliedschaft 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- oder 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 4IT

Der Zweckverband 4IT wurde zum 01.07.2018 gegründet. Im Zweckverband 4IT wird der aus den ehemaligen Zweckverbänden (KIRU, KDRS und KIVBF) resultierende Beteiligungsanteil an der Komm.ONE verwaltet. Der Anteil am Zweckverband 4IT bei den Verbandsmitgliedern tritt an die Stelle der Beteiligungen an den ehemaligen Zweckverbänden.

Durch die Einbringung der Vermögenswerte in der Komm.ONE sowie der vorgenommenen Harmonisierung von Bewertungswahlrechten der Fusionspartner wurden unter anderem stille Reserven realisiert. Dadurch kam es zu einem höheren Eigenkapital bei der Komm.ONE. Da das Eigenkapital des Zweckverbandes 4IT als Anteilsträger der Komm.ONE korrespondierend gebucht wird, erfolgte auch dort eine entsprechende Eigenkapitalanpassung. Darüber hinaus erfolgt die Berechnung der jeweiligen Anteile der Mitglieder des Zweckverbandes 4IT nach einem neuen Verteilungsschlüssel (veredelte Einwohner und Umsätze). Aufgrund dieser beiden wesentlichen Faktoren haben sich die Beteiligungswerte der Kommunen zum 31.12.2018 geändert. In der Regel sind daraus höhere Beteiligungswerte entstanden.

Die Bewertung erfolgt nach dem üblicherweise geltenden Grundsatz der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK). Dies hat zur Folge, dass die bisherigen Bilanzwerte dann weiterhin Gültigkeit haben, wenn die vom Zweckverband 4IT neu mitgeteilten Werte höher ausfallen. Der Differenzbetrag ist in diesem Fall nicht zu bilanzieren und stellt eine stille Reserve dar. Sollte jedoch der bisherige Wert höher sein, ist eine entsprechende Wertberichtigung zu prüfen. Eine dauernde Wertminderung liegt nach Kapitel 2.3.7 dann vor, wenn das von der Kommune aufgebrauchte Eigenkapital nicht nur vorübergehend, also i. d. R. endgültig (mindestens 5 Jahre), ganz oder teilweise aufgezehrt ist.

Der Anlagestammsatz der Beteiligungen an den ehemaligen Rechenzentren ist entsprechend in „Zweckverband 4IT“ oder eine vergleichbare Bezeichnung umzubenennen.

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für die Kommunen, die erst nach Gründung des Zweckverbands 4IT auf die Kommunale Doppik umgestellt haben. Insoweit dürfen auch diese die mitgeteilten Zuschreibungswerte nicht ausweisen und müssen die historischen Beteiligungswerte ansetzen. Bei Unklarheiten hinsichtlich dieser historischen Beteiligungswerte können Sie sich unmittelbar an den Zweckverband 4IT wenden.

11. Grundstückseigentümergeinschaft Kommunales Rechenzentrum Franken in Heilbronn

Das für den Bilanzierungswert berücksichtigungsfähige Eigenkapital beträgt 2.390.278,04 Euro. Die Eigenkapitalanteile sind festgeschrieben und können unverändert übernommen werden.

12. Grundstückseigentümergeinschaft Regionales Rechenzentrum Heidelberg

Das Eigenkapital beträgt 2.823.770,40 Euro. Auch hier sind die Eigenkapitalanteile festgeschrieben und können unverändert übernommen werden.

13. Regionales Rechenzentrum Karlsruhe Vermietungs GdbR

Das Eigenkapital beträgt 6.995.941,46 Euro. Die Eigenkapitalanteile können unverändert übernommen werden.

14. 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. Dies gilt in unveränderter Form weiter.

15. Weitere Hinweise

Sofern Mitteilungen der Rechenzentren (Ziffern 10 bis 14) über Vermögensanteile nach veredelten Einwohnern über diese Hinweise hinaus vorliegen, bleiben diese bei der Bilanzierung unberücksichtigt.

Anlage 5

Landkreistag Baden-Württemberg

24.03.2016

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 wegen Nutzungsänderung	c)	
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

☞ Beispiele	Aktivierung beim Mieter (Herstellungsaufwand)	Aufwand beim Mieter (Erhaltung)
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.

Bei einem BgA müssen für die Steuerbilanz die steuerrechtlichen Vorschriften beachtet werden.

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- oder 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- oder 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
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.	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.
Die Leasingraten sind in voller Höhe Betriebsaufwendungen. Keine Passivierung der noch zu zahlenden Leasingraten, da insoweit noch ein schwebendes Rechtsgeschäft vorliegt.	Die Leasing-Raten sind in voller Höhe Betriebserträge. Keine Aktivierung der noch ausstehenden Leasingraten, da insoweit ein noch schwebendes Rechtsgeschäft vorliegt.
Sonderzahlungen zu Beginn der Grundmietzeit oder vorher sind als aktiver RAP zu behandeln und fortlaufend während der Grundmietzeit aufzulösen	Sonderzahlungen zu Beginn der Grundmietzeit oder vorher sind als passiver RAP zu behandeln und fortlaufend während der Grundmietzeit aufzulösen.

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- oder Herstellungskosten des Leasinggebers, die der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt wurden. <p>Ggf. weitere Anschaffungs- oder 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- oder 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). - Die Passivierung ist zeitgleich mit der Aktivierung vorzunehmen 	<p>Aktivierung einer Forderung, die der Verbindlichkeit des Leasingnehmers entspricht.</p>
<p>Aufteilung der Leasingraten in:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zins- und Kostenanteil (sind Betriebsaufwendungen, verteilt auf die Grundmietzeit) und 	<p>Aufteilung der Leasingraten in:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zins- und Ertragsanteil (sind Betriebserträge, verteilt auf die Grundmietzeit) und

- Tilgungsanteil (erfolgsneutral).	- 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- oder Herstellungskosten des Leasinggebers, die die Berechnung der Leasingraten zugrunde gelegt worden sind, gemindert wird. Ersatzweise ist für die dem Leasingnehmer nicht bekannten Anschaffungs- oder 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. <ul style="list-style-type: none"> - Bei Ausübung der Kaufoption ist der Aufpreis (restlicher Kaufpreis) als investive Auszahlung zu behandeln und auf die Restnutzungsdauer des Leasinggutes abzuschreiben. Die Wertgrenze nach § 38 Abs. 4 GemHVO ist zu beachten. - 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. Prüfschemata

3.1. Finanzierungsleasing als Vollamortisationsvertrag

- Vertrag über eine bestimmte Laufzeit (Grundmietzeit) ohne Kündigungsrecht
- Leasingnehmer entrichtet in Grundmietzeit Raten, die mindestens den Anschaffungs- oder Herstellungskosten inkl. der Nebenkosten des Leasinggebers entsprechen.

Mobilienleasing

Leasing-Vertrag ohne Kauf- oder Verlängerungsoption²¹

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer	Sonstige Nebenabreden	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
< 40 %			X
40 – 90 %		X	
> 90 %			X

Leasing-Vertrag mit Kaufoption²²

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 Verlängerungsoption²³

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer	Anschluss-Miete	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
< 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

²¹BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl I 1971, S. 264); IV B/2 - S. 2170 - 31/71; III. Nr. 1

²²BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl I 1971, S. 264); IV B/2 - S. 2170 - 31/71; III. Nr. 2

²³BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl I 1971, S. 264); IV B/2 - S. 2170 - 31/71; III. Nr. 3

Spezialleasing²⁴

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.²⁵ Betriebsvorrichtungen werden grundsätzlich nach den Kriterien für das Mobilienleasing beurteilt.²⁶

Leasing-Vertrag ohne Kauf- oder Verlängerungsoption

Grundstück

Grundsätzlich beim Leasinggeber.²⁷

Gebäude

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer (50 Jahre oder LZ Erbbaurecht)	Sonstige Vereinbarungen	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
< 40 % ²⁸			X
40 – 90 % ²⁹		X	
> 90 % ³⁰			X

²⁴BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl I 1971, S. 264); IV B/2 - S. 2170 - 31/71; III. Nr. 4

²⁵BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2a Satz 3

²⁶BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 1d

²⁷BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2b, 1 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 2

³⁰BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, aa

Leasing-Vertrag mit Kaufoption

Grundstück

Zurechnung beim Leasingnehmer, sofern auch das Gebäude dem Leasingnehmer zuzurechnen ist.³¹

Gebäude

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer (50 Jahre oder LZ Erbbaurecht)	Kaufpreis bei Kaufoption	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
< 40 % ³²	Ohne Relevanz		X
40 – 90 % ³³	> Restbuchwert	X	
40 – 90 % ³⁴	< Restbuchwert		X
> 90 % ³⁵	Ohne Relevanz		X

Leasing-Vertrag mit Verlängerungsoption

Grundstück

Grundsätzlich beim Leasinggeber.³⁶

Gebäude

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer (50 Jahre oder LZ Erbbaurecht)	Anschluss-Miete	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
< 40 % ³⁷	Ohne Relevanz		X
40 – 90 %	> 75 % der ortsübliche Miete ³⁸	X	

³¹BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72 I Nr. 2b, 2 HS.

³²BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, aa

³³BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72 I Nr. 2c, bb Satz 3

³⁴BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, bb Satz 3

³⁵ BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, aa

³⁶BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2b, 1 HS.

³⁷BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, aa

³⁸BMF-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 Erbaurecht)	Anschluss-Miete	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
40 – 90 %	< 75 % der ortsübliche Miete ³⁹		X
> 90 % ⁴⁰	Ohne Relevanz		X

Spezialleasing Grundstück

Zurechnung beim Leasingnehmer, sofern auch das Gebäude dem Leasingnehmer zuzurechnen ist.⁴¹

Gebäude

Bilanzierung grundsätzlich beim Leasingnehmer.⁴²

4. 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- oder 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 ⁴³	X	
40 – 90 %	Verkauf Leasinggut am Ende Grundmietzeit Verluste immer bei Leasingnehmer	X	

³⁹BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, bb Satz 6

⁴⁰ BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72; I Nr. 2c, aa

⁴¹BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72 ; I Nr. 2b, Satz 2

⁴²BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972, S. 188); F/IV B 2 - S 2170 - 11/72 ; I Nr. 2d

⁴³ BMF-Schreiben vom 22.12.1975 (Az. IV B 2-S 2170-161/75); Nr. 2a

	Aufteilung Mehrerlös/Gewinn > 25 % bei Leasinggeber. ⁴⁴		
40 – 90 %	Verkauf Leasinggut am Ende Grundmietzeit Verluste immer bei Leasing- nehmer Aufteilung Mehrerlös/Gewinn < 25 % bei Leasinggeber. ⁴⁵		X
40 – 90 % Kündigungsrecht nach mind. 40 % der ge- wöhnlichen Nutzungs- dauer	Leasingnehmer hat Ausgleich der Differenz zwischen Lea- singrate und nicht gedeckten Gesamtkosten vorzunehmen. Anrechnung des Verkaufspreis des Leasinggutes zu 90 % ⁴⁶	X	

⁴⁴ BMF-Schreiben vom 22.12.1975 (Az. IV B 2-S 2170-161/75); Nr. 2b

⁴⁵ BMF-Schreiben vom 22.12.1975 (Az. IV B 2-S 2170-161/75); Nr. 2b

⁴⁶ BMF-Schreiben vom 22.12.1975 (Az. IV B 2-S 2170-161/75); Nr. 2c

Immobilienleasing

Vorbemerkungen

Die Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums sind getrennt nach Grundstück und Gebäude zu prüfen.⁴⁷

Gebäude

Grundsatz

Der Leasinggegenstand ist mit Ausnahme der folgenden Sonderfälle grundsätzlich dem Leasinggeber zuzurechnen.⁴⁸

Sonderfälle

Spezialleasing

Im Falle von Spezialleasing ist der Gegenstand grundsätzlich immer dem Leasingnehmer zuzurechnen.⁴⁹

Verträge mit Kaufoption⁵⁰

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer (50 Jahre oder LZ Erbaurecht)	Sonstige Vereinbarungen	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
> 90 %			X
< 90 %	Kaufpreis < Restbuchwert		X
< 90 %	Kaufpreis > Restbuchwert	X	

Verträge mit Mietverlängerungsoption⁵¹

Vertragsdauer zu Nutzungsdauer (50 Jahre oder LZ Erbaurecht)	Sonstige Vereinbarungen	Wirtschaftliches Eigentum bei	
		Leasinggeber	Leasingnehmer
> 90 %			X

⁴⁷ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 1 Satz 3

⁴⁸ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 2a

⁴⁹ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 2aa

⁵⁰ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 2bb

⁵¹ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 2cc

< 90 %	< 75 % der ortsübliche Miete		X
< 90 %	> 75 % der ortsübliche Miete	X	

Verträge mit Kauf- oder Mietverlängerungsoption⁵²

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 Leasingnehmers 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.⁵³

⁵² BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 2dd

⁵³ BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992, S. 13); IV C 4 - S 2149 - 32/91; II Nr. 3

Anlage 7

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 Euro (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 Euro				
		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 Bestattungsprozesses 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 Euro				
		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 Auflösungsbeträgen 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 Euro	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.

Anlage 8

Glossar für Investitionsmaßnahmen

Begriff	Beispiel / Erläuterung	Investition AHK Finanz- haushalt	Ergebnis- haushalt	Kapitel 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 gesetzlich nicht vorgeschriebenen 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	Kapitel 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	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 Kanalanschlussbeiträge (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		2.3.2

Begriff	Beispiel / Erläuterung	Investition AHK Finanz- haushalt	Ergebnis- haushalt	Kapitel im Leit- faden
Brandschutz	Erstmaliger Einbau von Brandschutzbestandteilen Beispiele: Brandmeldeanlage, Brandschutztüren, RWA-Anlage (Rauch-Wärme-Abzug), Teilerneuerung elektr. Installation (Notstromversorgung, Notbeleuchtung)	X		2.3.2.2
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
Dachsanierung	umfangreiche Dachsanierung unter Berücksichtigung der gesetzlichen Vorschriften zur Dämmung oder zur PV-Anlagenpflicht (beachte 3- von 7- Regel)		X	2.3.2.2
Dämmung	Einbau einer Dämmung, zuvor war keine Dämmung vorhanden	X		2.3.2.2
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 - Fassadenverkleidung bereits vorhanden (beachte 3-von-7-Regel) - Fassadenverkleidung noch nicht vorhanden	X	X	2.3.2.2

Begriff	Beispiel / Erläuterung	Investition AHK Finanz- haushalt	Ergebnis- haushalt	Kapitel im Leit- faden
Entschädigungs- zahlungen	- Entschädigungszahlungen bei einem An- bau an ein bestehendes Gebäude an den Grundstückseigentümer des Nachbargrund- stücks wegen Grenzbebauung (HK des Ge- bäudes) - Entschädigungszahlungen an Mieter oder Pächter für vorzeitige Räumung eines Grundstücks zur Errichtung eines Gebäudes (HK des Gebäudes)	X X		2.3.2.1
Erstausrüstung mit be- weglichen Vermögens- gegenständen	Aufwendung für die Anschaffung bewegli- cher Vermögensgegenstände unterhalb der Wertgrenze, die im Rahmen einer Baumaß- nahme separat aktiviert werden	X	X	2.1.1.1
Fenster	Austausch von Fenstern (beachte 3-von-7- Regel)		X	2.3.2.1
Fernheizung	Anschluss an eine Fernheizung bei einem Neubau	X		2.3.2.1
Fernheizung	Erstmaliger Anschluss an eine Fernheizung in einem Altbau	X		2.3.2.2
Fett- Ölabscheider	erstmaliger Einbau eines Fett- Ölabschei- ders (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 Ablei- tung 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) - Rollläden, Jalousien, Markisen	X		2.3.2.2.1
Kampfmittelondierung	Kampfmittelondierung im Zusammenhang mit Baumaßnahmen	X		

Begriff	Beispiel / Erläuterung	Investition AHK Finanz- haushalt	Ergebnis- haushalt	Kapitel im Leit- faden
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	Kapitel im Leit- faden
Sonnenschutz	Erstmaliger Einbau von Sonnenschutz (HK Gebäude) - Rollläden, Jalousien, Markisen	X		2.3.2.2
Spatenstich	Spatenstich (Rednerpult, Blumen, Ge- stellung Mikrofonanlage, Bewirtungs- kosten etc.)	X		2.3.2
Stellplatzablöse	Aufwendungen für die Ablösung der Verpflichtung zur Errichtung von Stell- plätzen (HK des Gebäudes)	X		2.3.3
Stromanschluss	Prov. Bauanschluss einschließlich der Energiekosten bei der Bauzeit (Baus- trom)	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 Rah- men der Baumaßnahme	X		2.3.2.1
Trennwände (1.)	Einbau von neuen / zusätzlichen Zwi- schenwänden zur Erweiterung der Nut- zungsmöglichkeit 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 einzel- nen 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 Ent- scheidungsfindung</u> , z. B. Beteiligung von Mitarbeitern, Bürgern/Kindern, Fachleuten zur Ideenfindung etc.		X	2.2.2.4
Wettbewerb (gesetzlich vorge- schrieben)	Aufwendungen für gesetzlich vorge- schriebene Wettbewerbe im Rahmen von Ausschreibungsverfahren	X		2.2.2.4