

LEITFADEN ZU BODENNEUORDNUNGS- UND ERSCHLIESSUNGSMASSNAHMEN SOWIE DEREN SONDERFINANZIERUNG

**nach den Grundlagen des
Neuen Kommunalen Haushalts- und
Rechnungswesen (NKHR) in Baden-
Württemberg**

1. Auflage

**Geprüft und verabschiedet
von der Lenkungsgruppe NKHR**



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

Stand: Januar 2019

Vorwort

Der vorliegende Leitfaden Abbildung von Bodenneuordnungs- und Erschließungsmaßnahmen sowie deren Sonderfinanzierung im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) wurde von Vertretern aus Gemeinden, Städten und Landkreisen sowie der Kommunalen Landesverbände, der ITEOS, dem statistischen Landesamt, der Gemeindeprüfungsanstalt (GPA) und des Ministeriums für Inneres, Digitalisierung und Migration Baden-Württemberg (IM) erarbeitet.

Der Leitfaden ist mit der Lenkungsgruppe NKHR (Gemeindetag, Städtetag, Landkreistag, ITEOS, 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 abweichende Vorgehensweisen zu dokumentieren.

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

Es handelt sich bei diesem Leitfaden um die erstmalige umfassende Aufarbeitung der Thematik im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen. Gesichtspunkte des BauGB, des KAG oder der weiteren betroffenen Fachrechte werden nur am Rande angesprochen. Die im Leitfaden hierzu enthaltenen Aussagen sind insoweit nicht vollständig und dienen nur zum besseren Verständnis der Vorgänge aus Sicht des NKHR.

Stuttgart, den 18. Dezember 2018

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	2
Inhaltsverzeichnis	3
1 Baulandneuordnung (Umlegung)	4
1.1 Allgemeines	4
1.2 Gesetzliche Baulandumlegung	4
1.2.1 Rahmenbedingungen	4
1.2.2 Durchführung	5
1.2.3 Wertumlegung	5
1.2.4 Flächenumlegung	12
1.2.5 Privatrechtliche Baulandumlegung	16
2 Erschließung	18
2.1 Allgemeines	18
2.2 Rechtsgrundlagen	18
2.3 Erschließungsmaßnahmen durch die Gemeinde in Eigenregie	19
2.3.1 Bau von Erschließungsanlagen	19
2.3.2 Buchung von Erschließungsbeiträgen	23
2.4 Sonderfälle	32
2.4.1 Weitergabe von Erschließungskosten beim Verkauf gemeindeeigener Bauplätze	32
2.4.2 Anschlussbeiträge (§§ 29 ff. KAG)	37
2.4.3 Kosten der Straßenentwässerung	37
2.4.4 Naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen	39
2.4.5 Beitragsstundung nach § 28 KAG	41
2.5 Erschließungsträgerschaft	42
2.5.1 Echter Erschließungsvertrag	44
2.5.2 Unechter Erschließungsvertrag	44
3 Sonderfinanzierung von Erschließungsmaßnahmen	45
3.1 Vorbemerkungen	45
3.2 Rechtsgrundlage	45
3.2.1 Einführung	45
3.2.2 Charakter der Sonderfinanzierung	46
3.2.3 Praxisbeispiel	47

1 Baulandneuordnung (Umlegung)

1.1 Allgemeines

Die Baulandneuordnung dient in der Regel der erstmaligen Entwicklung von gärtnerisch oder landwirtschaftlich genutzten Flächen zu Bauland (Neuerschließungsumlegung) oder zur Neuordnung bereits bebauter Gebiete (Neuordnungsumlegung) nach Maßgabe der Festsetzungen eines Bebauungsplans oder der Verwirklichung der innerhalb eines im Zusammenhang bebauten Ortsteils zulässigen Nutzung. Durch die Umlegung sollen Grundstücke geschaffen werden, die nach Lage, Form und Größe für eine bauliche oder sonstige Nutzung entsprechend den Festsetzungen des Bebauungsplans geeignet sind.

Es gibt grundsätzlich drei unterschiedliche Arten der Baulandneuordnung:

- Gesetzliche Baulandumlegung nach § 45 ff. BauGB
Siehe Kapitel 1.2
- Privatrechtliche Baulandumlegung
Siehe Kapitel 1.2.5
- Freiwillige Umlegung auf der Basis eines städtebaulichen Vertrags (§ 11 Abs. 1 Nr. 1 BauGB)

Verträge der Gemeinde mit (Rechts-)Personen des Privatrechts zur Neuordnung der Grundstücksverhältnisse, sofern eine Umlegung erforderlich ist.

Die buchhalterische und bilanzielle Abbildung dieser Maßnahme ist abhängig von den Regelungen im städtebaulichen Vertrag. Sie ähneln der Vorgehensweise aus dem Kapitel zur privatrechtlichen Baulandumlegung. Da die Regelungen in Details aber unterschiedlich sein können, wird im Leitfaden auf eine Darstellung verzichtet.

1.2 Gesetzliche Baulandumlegung

1.2.1 Rahmenbedingungen

Die gesetzliche Baulandumlegung ist ein durch die Bestimmungen des Baugesetzbuchs (§§ 45 ff. BauGB) geregeltes Grundstückstauschverfahren (Bodenordnungsverfahren). Die gesetzliche Baulandumlegung dient primär dem privaten Interessenausgleich unter den beteiligten Grundstückseigentümern, zugleich aber auch dem öffentlichen Interesse an der Nutzung des Bodens. Sie kann auch in einem vereinfachten Verfahren durchgeführt werden.

In den folgenden Ausführungen wird nicht auf die vereinfachte Umlegung nach §§ 80 ff. BauGB eingegangen. Für die buchhalterische und bilanzielle Abbildung der mit der vereinfachten Umlegung verbundenen Vorgänge gelten die Ausführungen zur gesetzlichen Umlegung sinngemäß. Zudem ist das vereinfachte Verfahren in der kommunalen Praxis weniger verbreitet.

1.2.2 Durchführung

Die gesetzliche Baulandumlegung (i.F. kurz „Umlegung“) ist von der Gemeinde (Umlegungsstelle) anzuordnen, wenn und sobald sie zur Verwirklichung eines Bebauungsplans erforderlich ist (§ 46 Abs. 1 BauGB). Sofern die Gemeinde in dem Gebiet auch eigene Grundstücke hat, ist diese nicht nur Umlegungsstelle, sondern auch Umlegungsbeteiligte.

Das Grundprinzip der Umlegung ist die rechnerische Zusammenfassung aller im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücke (Einwurfsmasse) zuzüglich der ggf. vorhandenen Verkehrsflächen (alte Verkehrsflächen) zur sogenannten Umlegungsmasse. Von der Umlegungsmasse werden in einem weiteren Schritt die dem Flächenabzug nach § 55 Abs. 2 BauGB unterliegenden, vorweg auszuscheidenden Flächen, subtrahiert. Diese Flächen werden der Gemeinde unentgeltlich für neue örtliche, d.h. überwiegend den Bedürfnissen der Bewohner des Umlegungsgebiets dienenden, Verkehrs- und Grünflächen sowie Ausgleichsflächen nach § 1a BauGB zugeteilt. Bereits vorhandene öffentliche Flächen werden auf den Flächenabzug angerechnet. Damit tragen alle Grundstückseigentümer anteilmäßig solidarisch zur Aufbringung der öffentlichen Bedarfsflächen bei. Die verbleibende Fläche (Verteilungsmasse) wird den beteiligten Grundstückseigentümern in Form von Baugrundstücken neu zugeteilt. Die neuen Grundstücke sollen mindestens den gleichen Verkehrswert haben und nach Möglichkeit auch in gleicher oder gleichwertiger Lage wie die eingeworfenen Grundstücke zugeteilt werden. Die Verteilung der Baugrundstücke auf die im Umlegungsverfahren beteiligten Eigentümer erfolgt entweder nach dem Verhältnis der Flächen (Flächenumlegung) oder nach dem Verhältnis der Werte (Wertumlegung). Sofern den Eigentümern nicht die nach §§ 57 und 58 BauGB errechneten Anteile zugeteilt werden können, sind die Differenzen (Minder- oder Mehrzuteilungen) in Geld auszugleichen (§ 59 BauGB).

Die Gemeinde ist nach den zwingenden Vorgaben des Baugesetzbuchs verpflichtet, die durch die Umlegung bewirkten Bodenwertsteigerungen abzuschöpfen (§ 57 Satz 5 bzw. § 58 Abs. 1 Satz 4 BauGB). Bei der Wertumlegung erfolgt die Abschöpfung in Geld), wobei diese Geldleistung in der Regel gemeinsam mit den Zahlungen für Minder- und Mehrzuteilungen berechnet wird. Bei der Flächenumlegung erfolgt die Abschöpfung des Umlegungsvorteils in Höhe von max. 30 % in Form eines Flächenbeitrags oder alternativ ebenfalls ganz oder teilweise in Form der Leistung eines Geldbeitrags. Soweit der Umlegungsvorteil den Flächenbeitrag übersteigt, ist der Vorteil in Geld auszugleichen.

Weitergehende Informationen können dem Leitfaden zur Bilanzierung entnommen werden.

1.2.3 Wertumlegung

Bei der Wertumlegung nach § 57 BauGB geht die Umlegungsstelle von dem **Verhältnis der Werte** aus, in dem die zu berücksichtigenden Eigentümer an der Umlegung beteiligt sind, d.h. die Verteilungsmasse wird in dem Verhältnis geteilt, in dem die Werte der von den einzelnen Eigentümern eingebrachten Einwurfgrundstücke zueinandergestanden haben. Hierzu wird der Wert der Verteilungsmasse (Zuteilungswerte aller Grundstücke) durch den Wert der Einwurfsmasse (Einwurfswerte aller Grundstücke) geteilt. Der sich hieraus ergebende Sollanspruchsfaktor „q“ wird mit den Einwurfswerten der Grundstücke des jeweiligen Eigentümers multipliziert. Dies ergibt den Sollanspruch für die Zuteilung an Grundstücken für diesen Eigentümer.

Sofern der Wert der zugeteilten Grundstücke vom rechnerischen Wert des Sollanspruchs abweicht, sind vom Eigentümer entsprechende Zahlungen für Mehr- (Wert Zuteilung > Wert Sollanspruch) oder Minderzuteilung (Wert Zuteilung < Wert Sollanspruch) zu entrichten.

Abschließend ist der abzuschöpfende Umlegungsvorteil zu ermitteln, soweit dieser nicht bei der Ermittlung des Geldausgleichs berücksichtigt wurde.

Dem folgenden Praxisbeispiel liegen folgende Umlegungseckdaten zu Grunde:

Berechnung Wertumlegung (Tabelle Anfang)	Eingeworfene Grdstk.			Sollanspruch Grundstücksfläche auf Wertbasis				
	Größe m ²	Euro/m ²	Gesamt- wert in €	Fläche	Euro/m ²	Wert	Euro/m ²	Größe m ²
Privat 1	400	100,00	40.000,00			55.687,50	165,00 €	337,5
Privat 2	700	100,00	70.000,00			97.453,13	165,00 €	590,6
Privat 3	350	100,00	35.000,00			48.726,56	165,00 €	295,3
Gemeinde Bau(erwartungs)land	2.550	100,00	255.000,00			355.007,81	165,00 €	2.151,6
Gemeinde öffentliche Flächen	500	0,00	0,00					
Gesamt	4.500		400.000,00	3.375¹	165 €	556.875,00		3.375,0

Berechnung Wertumlegung (Tabelle Ende)	Zugeteilte Grundstücke			Mehr- (+)/ Minder- (-) Zuteilung ²	Auszu-glei- chender Um- legungs-vor- teil ³	Zahlung (+) / Anspruch (-) ⁴
	Größe m ²	Euro/m ²	Gesamtwert in €			
Privat 1	400,0	165,00	66.000,00	10.312,50 €	15.687,50 €	26.000,00 €
Privat 2	400,0	165,00	66.000,00	-31.453,13 €	27.453,13 €	-4.000,00 €
Privat 3	0,0	165,00	0,00	-48.726,56 €	13.726,56 €	-35.000,00 €
Gemeinde Bau(erwartungs)land	2.575,0	165,00	424.875,00	69.867,19 €	100.007,81 €	169.875,00 €
Gemeinde öffentliche Flächen	1.125,0	0,00	0			
Gesamt	4.500,0		556.875,00 €	0,00 €	156.875,00 €	156.875,00 €

Aus Vereinfachungsgründen wurde auf eine Berechnung der zusätzlichen Geldleistungen bei wesentlicher Mehr- bzw. Minderzuteilung nach § 59 Abs. 2 Satz 2 und 3 BauGB verzichtet. Danach sind die entschädigungsrechtlichen Vorschriften anzuwenden, soweit die Ist-Zuteilung mehr als nur unwesentlich (in der Regel ab 10 %) den Sollanspruch über- oder unterschreitet. Der Geldausgleich bemisst sich in diesem Fall nach dem Verkehrswert bezogen auf den Zeitpunkt der Aufstellung des Umlegungsplans und nicht auf den Zeitpunkt der Einleitung des Verfahrens (Umlegungsbeschluss).

1.2.3.1 Einbuchung der zugeteilten Grundstücke

Gemäß dem Umlegungsbeschluss werden der Gemeinde 1.125 m² **öffentliche Flächen** und 2.575 m² **unerschlossenes Bauland** zugeteilt.

Diese Grundstücke werden im ersten Schritt mit dem Wert für landwirtschaftliche Flächen (öffentliche Flächen) bzw. mit dem festgesetzten Zuteilungswert (unerschlossenes Bauland) eingebucht. Entsprechend den Ausführungen im Leitfaden zur Bilanzierung ist hierbei von einem unentgeltlichen Wertzugang auszugehen und insoweit ist in Höhe der einzubuchenden Werte jeweils ein „Sonstiger Sonderposten“ einzubuchen.

Zur Einhaltung des Einzelbewertungsgrundsatzes nach § 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO sind die Grundstücke und die zugehörigen Sonderposten sachgerecht einzeln zu ermitteln und einzubuchen.

¹ Fläche unerschlossene Bauflächen

² Zuteilungswert – Wert Sollanspruch

³ Wert Sollanspruch – Einwurfwert

⁴ Summe Mehr-/Minderzuteilung und Umlegungsvorteil

Nach dem Leitfaden zur Bilanzierung a.a.O. sind die Sonderposten anschließend um die Restbuchwerte der von der Gemeinde eingeworfenen Grundstücke zu bereinigen und insoweit diese Werte bei den Sonderposten in Abgang zu nehmen.

Es ist hierbei zu differenzieren, ob im Rahmen der Umlegung bereits öffentliche Flächen vorhanden waren oder nicht. Etwaige Restbuchwerte von eingebrachten Grundstücken, die bereits öffentliche Flächen (alte Verkehrsfläche) waren und den neuen öffentlichen Grundstücken in der Umlegung angerechnet werden, sind bei den für die öffentlichen Flächen eingebuchten Sonderposten abzusetzen. In der Regel ist dies in der Bestandskarte (Bestandteil des Umlegungsbeschlusses) eindeutig zu erkennen, da die Umlegung dieser Flächen in einer eigenen Ordnungsnummer (i.d.R. Ordnungsziffer 1) ausgewiesen wird.

Die Restbuchwerte der weiteren von der Gemeinde eingeworfenen Flächen sind von den für die neuen Baugrundstücke (unerschlossenes Bauland) eingebuchten Sonderposten aus unentgeltlichem Wertzugang auszubuchen. Für diese Fläche gibt es in der Bestandskarte eine separate Ordnungsnummer. Oftmals ist nicht erkennbar, welche eingeworfenen Grundstücke zu welchen zugeteilten unerschlossenen Baugrundstücken geführt haben. Sofern dies nicht erkennbar ist, ist eine einheitliche Reduzierung der Sonderposten möglich. Aus Vereinfachungsgründen ist ein manueller Abgleich der Lage der einzelnen zugeteilten Grundstücke mit der Lage der einzelnen eingeworfenen Grundstücke mittels dem Geoinformationssystem (GIS) bzw. dem Umlegungsverzeichnis (Bestandteil des Umlegungsplans), um an Hand der Lage eine Verbindung zwischen einzelnen eingeworfenem und zugeteilten Grundstücken herstellen zu können, nicht erforderlich.

Sachverhalt:							
1. Einbuchung öffentlicher Flächen (Bodenrichtwert landwirtschaftliche Fläche 3 Euro/m ²) = 1.125 m ² x 3 Euro/m ²							
2. Ausbuchung Restbuchwert der eingeworfenen Wegeflächen (RBW: 500 x 1,5 Euro/m ²)							
3. Einbuchung zugeteiltes Bauland							
4. Ausbuchung Restbuchwert des eingeworfenen Bauerwartungslandes (Ackerland) (RBW: 2.550 m ² x 10 Euro/m ²)							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	2017	031	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens	3.375	219	Sonstiger Sonderposten	3.375
2	2017	219	Sonstiger Sonderposten	750	031	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens	750
3	2017	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	424.875	219	Sonstige Sonderposten	424.875
4	2017	219	Sonstige Sonderposten	25.550	012	Ackerland	25.550

1.2.3.2 Minder- und Mehrzuteilungen sowie Ausgleichsleistungen von Dritten

Im Rahmen der Umlegung kommt es regelmäßig vor, dass Beteiligte mehr oder weniger Flächen erhalten, als Ihnen rechnerisch nach dem Sollanspruch zustehen würden. Die organisatorische Abwicklung dieses Geldausgleichs erfolgt nicht zwischen

den einzelnen Beteiligten selbst, sondern immer über die Umlegungsstelle und inso-
weit über die Gemeinde.

Zudem ist die Gemeinde verpflichtet, die Umlegungsvorteile abzuschöpfen (§ 57 Satz
5 BauGB).

Im Falle der Wertumlegung sieht § 57 BauGB allerdings nur vor, dass der Unterschied
zwischen dem Wert der Einwurfsflächen vor der Umlegung und dem Wert der zuge-
teilten Flächen nach der Umlegung in Geld auszugleichen ist. Dabei sind Wertände-
rungen, die durch die Umlegung bewirkt werden, zu berücksichtigen (§ 57 Satz 4
BauGB). Insoweit ist lediglich die saldierte oder summierte Buchung der Zahlungsan-
sprüche oder -verpflichtungen aus Minder- und Mehrzuteilung unter Einschluss der
abzuschöpfenden umlegungsbedingten Bodenwertsteigerungen rechtlich normiert.
Die getrennte Geltendmachung von Minder- und Mehrzuteilungen sowie von Aus-
gleichsbeträgen für Umlegungsvorteile ist im Falle der Wertumlegung nicht zwingend.
Nach der VwV Produkt- und Kontenrahmen stellen die entsprechenden Buchungen für
die Gemeinde einen ordentlichen Aufwand und Ertrag dar.

Sachverhalt:							
Erhebung der Unterschiedsbeträge zwischen dem Wert der eingeworfenen Grundstücke und dem Wert der zugeteilten Grundstücke in Geld von Privat 1 und Privat 2.							
1. Privat 1							
a. Einbuchung Forderung							
b. Geldeingang							
2. Privat 2							
a. Einbuchung Verbindlichkeit							
b. Geldausgang							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1a	2017	1591	Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	26.000	3591	Anderer sonstige ordentliche Erträge	26.000
1b	2017	1711 (6591)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten (Anderer sonstige ordentliche Einzahlungen)	26.000 (26.000)	1591	Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	26.000
2a	2017	4491	Weitere sonstige zahlungswirksame Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	4.000	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	4.000
2b	2017	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	4.000	1711 (7491)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten (Weitere sonstige zahlungswirksame Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit)	4.000 (4.000)
Anmerkungen: Privat 3 erhält seinen Ausgleich für die Minderzuteilung nicht in Geld, sondern durch die Überlassung eines gleichwertigen Grundstücks durch die Gemeinde. Es erfolgt daher an dieser Stelle keine bilanzielle Buchung, sondern erst in Kapitel 1.2.3.3.							

1.2.3.3 Minder- und Mehrzuteilungen sowie Abschöpfung von Umlegungsvorteilen für die der Gemeinde zugeteilten Grundstücke

Wenn die Gemeinde eigene Einwurfsflächen in die Umlegung einbringt, ist diese nicht nur Umlegungsstelle, sondern auch Umlegungsbeteiligte. Zudem erhält diese oftmals mehr Flächen zugeteilt, als ihr rechnerisch zustehen würden, wenn den anderen Umlegungsbeteiligten keine ihrem Sollanspruch entsprechenden Flächen zugeteilt werden können und sie damit im Gebiet keine bebauungsfähigen Grundstücke erhalten. Ebenso die Flächen von Umlegungsbeteiligten, die sich entscheiden, keine Flächen zugeteilt zu bekommen. Insoweit kommt es regelmäßig zu Mehrzuteilungen an die Gemeinde, die entsprechend von dieser in Geld oder mit gleichwertigen Tauschgrundstücken (Landabfindung) auszugleichen sind.

Entsprechend den Ausführungen im Leitfaden zur Bilanzierung stellen diese Leistungen für die Gemeinde Anschaffungs- und Herstellungskosten und somit Investitionskosten dar. Insoweit vermindert sich durch diese Zahlungen der unentgeltliche Wertzugang der Grundstücke und daher der eingebuchte Sonderposten.

Wie alle Umlegungsbeteiligten hat die Gemeinde diese Gelder an die Umlegungsstelle zu entrichten. Sofern die Umlegung im eigenen Gemeindegebiet vorgenommen wird, ist die Gemeinde in der Regel auch Umlegungsstelle. Insoweit entrichtet die Gemeinde die Geldausgleichsleistung für die Mehrzuteilung an sich selbst als Umlegungsstelle. Entsprechend den Ausführungen in Kapitel 1.2.3.2 ist auch in diesem Fall keine Unterscheidung von Geldleistungen aufgrund von Mehrzuteilungen und von Geldleistungen im Rahmen der Abschöpfung des Umlegungsvorteils erforderlich. Sofern die entsprechenden Informationen vorliegen, ist es der Gemeinde unbenommen, die Beträge auch getrennt zu buchen. Weiterhin ist aus statistischen Gründen und aus Gründen der korrekten Fortschreibung des Finanzierungsmittelbedarfs aus der Investitionstätigkeit und des Zahlungsmittelüberschusses/-bedarfs aus der Ergebnisrechnung die Finanzrechnung anzusprechen.

Sachverhalt:							
1. Geldausgleichsleistung für die Mehrzuteilung (inkl. Abschöpfung des Umlegungsvorteils) durch die Gemeinde als Umlegungsbeteiligte an die Umlegungsstelle abzgl. der Landabfindung an Privat 3, welcher ein gleichwertiges Grundstück außerhalb des Umlegungsgebietes erhält. 2. Einbuchung einer Forderung durch die Umlegungsstelle 3. Verrechnung der Forderung und Verbindlichkeit mit gleichzeitiger Inanspruchnahme der Finanzrechnung 4. Buchung der Landabfindung. Die hingegebenen Ackergrundstücke haben einen amtlich festgestellten VKW von 35.000 Euro sind allerdings in den Büchern nur mit einem RBW von 15.000 Euro enthalten.							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	2017	219	Sonstige Sonderposten	134.875	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	134.875
2	2017	1591	Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	134.875	3591	Andere sonstige ordentliche Erträge	134.875
3	2017	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	134.875	1591	Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	134.875
		1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten		1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	
		(6591)	<i>(Andere sonstige ordentliche Einzahlungen)</i>	<i>(134.875)</i>	<i>(7821)</i>	<i>(Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden)</i>	<i>(134.875)</i>
4	2017	219	Sonstiger Sonderposten	35.000	012	Ackerland	15.000
					5311	Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	20.000
Anmerkungen							
zu 1 bis 3: Zum Bilanzstichtag darf es keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegen sich selbst geben. Es ist daher darauf zu achten, dass die vorstehenden drei Buchungen im gleichen Haushaltsjahr vorgenommen werden und insoweit gewährleistet ist, dass zum Jahreswechsel keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegen sich selbst ausgewiesen werden.							
Zu 4: Alternativ kann auch der Buchwert anstatt des Verkehrswerts verwendet werden.							

In seltenen Fällen kann es auch zu Minderzuteilungen für die Gemeinde als Umlegungsbeteiligte kommen. Sofern eine Differenzierung der Beträge aus Umlegungsvorteil und Minderzuteilung möglich ist (welche nicht zwingend vorzunehmen ist), wäre in diesem Fall der Betrag aus Minderzuteilung analog eines Verkaufserlöses zu behandeln.

Wie bereits im Fall der Reduzierung der Sonderposten um die Restbuchwerte der eingeworfenen Grundstücke (siehe Kapitel 1.2.3.1) ist auch in diesem Fall oftmals im Umlegungsverzeichnis (Bestandteil des Umlegungsplans) nicht erkennbar, für welche zugeweilten Grundstücke Zahlungen aus der Mehrzuteilung von Flächen zu entrichten sind. Sofern dies nicht erkennbar ist, ist eine einheitliche Reduzierung der Sonderposten bei allen zugeweilten Grundstücken möglich. Ein manueller Abgleich der Lage der einzelnen zugeweilten Grundstücke mit der Lage der einzelnen eingeworfenen Grundstücke über das GIS bzw. den Umlegungsplan, um an Hand der Lage abschätzen zu

können, welche zugeteilten Grundstücke evtl. größer ausgefallen sind oder an einem Ort liegen, wo man zuvor keine eingeworfenen Grundstücke hatte, ist aus Vereinfachungsgründen nicht erforderlich.

Da bei der Berechnung des Geldausgleichs nicht nur der Ausgleich für die tatsächlichen Minder- und Mehrzuteilungen enthalten ist, sondern auch die Abschöpfung der Umlegungsvorteile, wird dies in der Ergebnisrechnung regelmäßig zu mehr Erträgen als Aufwendungen kommen. Diese Ertragsüberschüsse kommen hierbei nicht nur von Dritten, sondern entstehen auch von der Gemeinde, soweit sie Flächenmehrzuteilungen erhält. Hierdurch erscheint auf den ersten Blick das **Realisationsprinzip** nach § 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO missachtet. Allerdings erfolgt dies auf Basis des amtlichen Umlegungsverzeichnisses in welchem der von der Gemeinde abzuschöpfende Umlegungsvorteil nicht einzeln ausgewiesen, sondern in der Gesamtsumme im Geldausgleich berücksichtigt wird (siehe Nr.1.2.3.2). Zudem würde eine differenzierte Betrachtungsweise aufwendige Nebenrechnungen notwendig machen Aufgrund dieser vorstehenden Fakten kann die Nichteinhaltung des Realisationsprinzips akzeptiert werden.

1.2.4 Flächenumlegung

Bei der Flächenumlegung nach § 58 BauGB geht die Umlegungsstelle für die Ermittlung der den beteiligten Grundstückseigentümern an der Verteilungsmasse zustehenden Anteile (Sollanspruch) von dem **Verhältnis der Flächen** aus, in dem die früheren Grundstücke vor der Umlegung zueinandergestanden haben (§ 56 BauGB). Der Umlegungsvorteil wird bei diesem Verfahren nicht wie beim Wertmaßstab in Geld, sondern in Fläche (und nur z.T. in Geld § 58 Abs. 1 Satz 4 BauGB) ausgeglichen. Der Zuteilungsanspruch eines beteiligten Grundstückseigentümers errechnet sich nach der Höhe des Flächenbeitrags, der sich nach dem individuellen Umlegungsvorteil bestimmt.⁵ Der Flächenbeitrag kann bis zu 30 % bzw. 10% betragen (§ 58 Abs. 1 Satz 2 BauGB). Dies bedeutet, dass die Gemeinde den Umlegungsvorteil in Höhe des Flächenbeitrags bezogen auf die Grundstücksgröße der Einwurfsfläche abschöpft bzw. zugeteilt bekommt. Zu beachten ist jedoch, dass der Flächenabzug für zukünftige öffentliche Flächen nach § 55 Abs. 2 BauGB auf den Flächenbeitrag angerechnet wird. Sofern durch den erhobenen Flächenbeitrag von 30 % der Umlegungsvorteil noch nicht vollumfänglich abgeschöpft worden ist, ist von Seiten der Gemeinde (Umlegungsstelle) eine Ausgleichsleistung in Geld von den Umlegungsbeteiligten zu erheben.

Genau wie bei der Wertumlegung, kann es auch bei der Flächenumlegung zu Abweichungen bei den zugeteilten Flächen zu dem rechnerisch ermittelten Sollanspruch kommen. Diese Differenzen führen daher auch in diesem Fall zu entsprechenden Buchungen. Die entsprechenden Geldleistungen werden von der Umlegungsstelle erhoben (Mehrzuteilung) bzw. im Fall der Minderzuteilung an die betroffenen Umlegungsbeteiligten ausbezahlt. Da der Umlegungsvorteil durch den Flächenbeitrag bzw., soweit der Umlegungsvorteil den Flächenbeitrag übersteigt, in Geld abzuschöpfen ist, gleichen sich die Erträge und Aufwendungen aus der Erhebung der Minder- und Mehrzuteilungen in der Ergebnisrechnung aus.

Dem folgenden Praxisbeispiel liegen folgende Umlegungseckdaten zu Grunde:

⁵ Siehe Dieterich, Baulandumlegung, 5. Aufl.2006, Rdnr. 231

Berechnung Flächenumlegung (Tabelle Anfang)	Eingeworfene Grdstk.			Sollfläche nach Flächenabzug für öffentliche Fläche		Umlegungsvorteil ⁶	
	Größe m ²	Euro/m ²	Gesamtwert in €	Größe m ²	Flächenabzug ⁷	Euro / m ²	prozentual
Privat 1	400	100,00	40.000,00	300,0	100,0	65,00 €	39,39%
Privat 2	700	100,00	70.000,00	525,0	175,0	65,00 €	39,39%
Privat 3	350	100,00	35.000,00	262,5	87,5	65,00 €	39,39%
Gemeinde Bau(erwartungs)land	2.550	100,00	255.000,00	1.912,5	637,5	65,00 €	39,39%
Gemeinde öffentliche Flächen	500	0,00	0,00	1.125,0			
Flächenbeitrag							
Gesamt	4.500,0		400.000,00	4.500,0	1.000,0		

Berechnung Flächenumlegung (Tabelle Fortsetzung)	Flächenbeitrag			Zuteilungsanspruch nach Flächenbeitrag 70 %		
	Soll %	Soll m ²	abziehbar	Größe m ²	Euro/m ²	Gesamtwert
Privat 1	30,0%	120,0	20,0	280,0	165,00 €	46.200 €
Privat 2	30,0%	210,0	35,0	490,0	165,00 €	80.850 €
Privat 3	30,0%	105,0	17,5	245,0	165,00 €	40.425 €
Gemeinde Bau(erwartungs)land	30,0%	765,0	127,5	1.785,0	165,00 €	294.525 €
Gemeinde öffentliche Flächen						
Flächenbeitrag				200,0		
Gesamt			200,0	3.000,0		

Berechnung Flächenumlegung (Tabelle Ende)	Ausgleichsbetrag für übersteigenden Umlegungsvorteil		zuteilte Grundstücke			Mehr- (+)/ Minder (-) ⁸	Zahlung (+) / Anspruch (-)
	Prozentual	Betrag	Größe m ²	Euro/m ²	Gesamtwert		
Privat 1	9,39%	6.200 €	400,0	165,00 €	66.000 €	19.800,00 €	26.000,00 €
Privat 2	9,39%	10.850 €	400,0	165,00 €	66.000 €	-14.850,00 €	-4.000,00 €
Privat 3	9,39%	5.425 €	0,0	165,00 €	0 €	-40.425,00 €	-35.000,00 €
Gemeinde Bau(erwartungs)land	9,39%	39.525 €	2.375,0	165,00 €	391.875 €	97.350,00 €	136.875,00 €
Gemeinde öffentliche Flächen			1.125,0	0,00 €	0 €		
Flächenbeitrag			200,0	165,00 €	33.000 €		
Gesamt		62.000 €	4.500,0		556.875 €	61.875,00 €	123.875,00 €

Aus Vereinfachungsgründen wurde auf eine Berechnung der zusätzlichen Geldleistungen bei wesentlicher Mehr- bzw. Minderzuteilung nach § 59 Abs. 2 Satz 2 und 3 BauGB verzichtet.

⁶ Zuteilungswert – Einwurfwert; Berechnung prozentual mit Basis Zuteilungswert

⁷ Flächenabzug 25 %

⁸ (Fläche zuteilte – Fläche Anspruch) x 165 €/m²

1.2.4.1 Einbuchung der zugeteilten Grundstücke

Die Einbuchung der zugeteilten Grundstücke erfolgt im Falle der Flächenumlegung nach der gleichen Vorgehensweise, welche bei der Wertumlegung aufgezeigt wurde (siehe Kapitel 1.2.3.1). Auf eine erneute Darstellung wird daher an dieser Stelle verzichtet.

1.2.4.2 Minder- und Mehrzuteilungen sowie Ausgleichsleistungen von Dritten

Wie bereits erläutert kommt es im Rahmen der Ausarbeitung des Umlegungsplans regelmäßig dazu, dass Beteiligte mehr oder weniger Flächen erhalten, als ihnen rechnerisch nach dem Wert des Sollanspruchs zustehen würden. Auch bei der Flächenumlegung ist die Umlegungsstelle für die entsprechende organisatorische Abwicklung dieser Beträge zuständig. Im Vergleich zur Wertumlegung wird in der Flächenumlegung neben dem Flächenbeitrag die Differenz zwischen Umlegungsvorteil und Flächenbeitrag in Geld abgeschöpft (§ 58 Abs. 1 Satz 4 BauGB). In der kommunalen Praxis werden diese Beträge allerdings meist auch gemeinsam mit den Minder- und Mehrzuteilungen erhoben bzw. direkt mit diesen verrechnet. Im folgenden Praxisbeispiel wird vom Regelfall ausgegangen. Sofern auf eine getrennte Erhebung verzichtet wird, kann auch eine gemeinsame Buchung erfolgen. In diesem Fall wird die Nichteinhaltung des Bruttoprinzips nach § 40 Abs. 2 GemHVO toleriert.

Sachverhalt:							
Aus Darstellungsgründen wird im folgenden Beispiel nur die Buchungssätze für den Fall des Umlegungsbeteiligten „Privat 2“ dargestellt.							
<ol style="list-style-type: none"> 1. Festsetzung der Ausgleichsbeträge 2. Festsetzung der Beträge für Minder- und Mehrzuteilung 3. Auszahlung des Zahlungsanspruchs <ol style="list-style-type: none"> a) Aufrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten b) Auszahlung 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	2017	1591	Übrige Öffentlich-rechtliche Forderungen	10.850	3591	Andere sonstige ordentliche Erträge	10.850
2	2017	4491	Weitere sonstige zahlungswirksame Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	14.850	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	14.850
3a		2799 (6591)	Weitere sonstige Verbindlichkeiten <i>Andere sonstige ordentliche Einzahlungen</i>	10.850 (10.850)	1591 (7491)	Übrige Öffentlich-rechtliche Forderungen <i>(Weitere sonstige zahlungswirksame Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit)</i>	10.850 (10.850)
3b		2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	4.000	1711 (7491)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Weitere sonstige zahlungswirksame Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit)</i>	4.000 (4.000)

1.2.4.3 Minder- und Mehrzuteilungen sowie Abschöpfung von Umlegungsvorteilen für die der Gemeinde zugeteilten Grundstücke

Die im vorstehenden Kapitel 1.2.4.2 vorgenommenen Ausführungen gelten auch für die Gemeinde, sofern diese Umlegungsbeteiligte ist. Ebenso gelten die für die Wertumlegung vorgenommenen grundsätzlichen Ausführungen zu diesem Sachverhalt analog (siehe Kapitel 1.2.3.3).

Abweichend hiervon ist allerdings zu beachten, dass es bei der Flächenumlegung zu einer zumindest teilweisen Abschöpfung von Umlegungsvorteilen durch den flächenmäßig erhobenen Flächenbeitrag kommt. Der Gegenwert dieses Flächenbeitrags stellt einen unentgeltlichen Wertzugang dar, der bereits bei der Einbuchung der zugeteilten Grundstücke Berücksichtigung gefunden hat (siehe Kapitel 1.2.4.1). Für diese Mehrflächen sind daher keine Beträge für Mehrzuteilung zu entrichten.

Sachverhalt:							
1. Festsetzung der Ausgleichsbeträge für die gemeindlichen Einwurfsgrundstücke a) Festsetzung durch die Gemeinde als Umlegungsstelle b) Reduzierung des unentgeltlichen Wertzugangs bei den zugeteilten Grundstücken 2. Festsetzung der Mehrzuteilungsbeträge a) Festsetzung durch die Gemeinde als Umlegungsstelle b) Reduzierung des unentgeltlichen Wertzugangs bei den zugeteilten Grundstücken 3. Aufrechnung der Forderung und Verbindlichkeit mit gleichzeitiger Inanspruchnahme der Finanzrechnung							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1a	2017	1591	Übrige Öffentlich-rechtliche Forderungen	39.525	3591	Anderer sonstige ordentliche Erträge	39.525
1b	2017	219	Sonstige Sonderposten	39.525	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	39.525
2a	2017	1591	Übrige Öffentlich-rechtliche Forderungen	97.350	3591	Anderer sonstige ordentliche Erträge	97.350
2b	2017	219	Sonstige Sonderposten	97.350	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	97.350
3	2017	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	136.875	1591	Übrige Öffentlich-rechtliche Forderungen	136.875
		1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	136.875	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	136.875
		(6591)	(Anderer sonstige Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit)	(136.875)	(7821)	(Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden)	(136.875)
Anmerkungen: Zum Bilanzstichtag darf es keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegen sich selbst geben. Es ist daher darauf zu achten, dass die vorstehenden drei Buchungen im gleichen Haushaltsjahr vorgenommen werden und insoweit gewährleistet ist, dass zum Jahreswechsel keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegen sich selbst ausgewiesen werden.							

In seltenen Fällen kann es auch zu Minderzuteilungen für die Gemeinde als Umliegungsbeteiligte kommen. In diesem Fall wäre der Betrag aus Minderzuteilung analog eines Verkaufserlöses zu behandeln.

Wie bereits im Fall der Reduzierung der Sonderposten um die Restbuchwerte der eingeworfenen Grundstücke (siehe Kapitel 1.2.4.1 i. V. m. 1.2.3.1) ist auch in diesem Fall oftmals im Umliegungsverzeichnis nicht erkennbar, für welche zugeteilten Grundstücke Zahlungen aus der Mehrzuteilung von Flächen zu entrichten sind. Sofern dies nicht erkennbar ist, ist eine einheitliche Reduzierung der Sonderposten bei allen zugeteilten Grundstücken möglich. Ein manueller Abgleich der Lage der einzelnen zugeteilten Grundstücke mit der Lage der einzelnen eingeworfenen Grundstücke über das GIS bzw. den Umliegungsplan, um an Hand der Lage abschätzen zu können, welche zugeteilten Grundstücke evtl. größer ausgefallen sind oder an einem Ort liegen, wo man zuvor keine eingeworfenen Grundstücke hatte, ist aus Vereinfachungsgründen nicht erforderlich.

Bzgl. der Einhaltung des Realisationsprinzips wird auf die entsprechenden Ausführungen bei der Wertumlegung verwiesen (siehe Kapitel 1.2.3.3).

1.2.5 Privatrechtliche Baulandumlegung

Die Grundstückseigentümer einigen sich bei diesem Verfahren auf privatrechtlichem Wege. Die entsprechenden Ausgleichszahlungen werden nicht nach einem festgelegten Weg ermittelt, sondern letztendlich frei verhandelt. Sofern die Gemeinde Beteiligter einer privatrechtlichen Umlegung ist, sind die neugebildeten Grundstücke nach dem Prinzip der Buchwertfortführung zu bilden. Die Restbuchwerte der von der Gemeinde eingeworfenen Grundstücke sind auf die entstehenden Bauplätze zu verteilen.

Dem folgenden Praxisbeispiel liegen folgende Eckdaten zu Grunde:

Größe Bauordnungsgebiet: 4.500m²

Eingeworfene Flächen

Privat 1: 400 m² → vertragliche Zuteilung 400 m²

Privat 2: 700 m² → vertragliche Zuteilung 400 m²

Privat 3: 350 m² → lässt sich ausbezahlen!

Gemeinde Bauerwartungsland 2.550 m² - RBW 10 Euro/m²

Gemeinde Wegefläche 500 m² - RBW 1,50 Euro/m²

Vereinbarten Flächenabzug für öffentliche Flächen 25 %. Dieser Anteil geht der Gemeinde unentgeltlich zu. Die Beteiligten haben vereinbart, dass der finanzielle Ausgleich zum Bodenrichtwert für unerschlossenes Bauland erfolgt (150 Euro).

Berechnung	Einwurf	Flächenabzug		zugeteilte Fläche	Ausgleich	
	Fläche	Abzug	Anspruch		Fläche	Betrag
Privat 1	400	100	300	400	100	15.000 €
Privat 2	700	175	525	400	-125	-18.750 €
Privat 3	350	88	263	0	-263	-39.375 €
Gemeinde	3.050	763	2.288	2.575	288	43.125 €
Gesamt	4.500	1.125	3.375	3.375	0	0 €

Sachverhalt:							
1. Einbuchung öffentliche Flächen (Bodenrichtwert landwirtschaftliche Fläche 3 Euro/m ²) 4.500 m ² x 25 % = 1.125 m ² 2. Ausbuchung und gleichzeitige Verteilung des Restbuchwerts des eingeworfenen Bauerwartungslands (RBW: 2.550 m ² x 10 Euro/m ² + 500 m ² * 1,50 Euro) auf die neugebildeten unerschlossenen Bauplätze. 3. Bezahlung der von der Gemeinde gem. der privatrechtlichen Vereinbarung vereinbarten Ausgleichsbeträge für die Zuteilung über dem Sollanspruch.							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	2017	031	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens	3.375	219	Sonstiger Sonderposten	3.375
2	2017	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	26.250	031	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens	750
					019	Sonstige unbebaute Grundstücke	25.500
3	2017	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	43.125	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	43.125
					(7821)	(Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden)	(43.125)

2 Erschließung

2.1 Allgemeines

Unter Erschließung sind alle baulichen Maßnahmen zu verstehen, die die bauliche oder gewerbliche Nutzung von Grundstücken/des Baulands durch Herstellung der für die Allgemeinheit bestimmten Erschließungsanlagen und der öffentlichen Anschluss-einrichtungen ermöglichen (Erschließung als Baureifmachen von Grundstücken) oder zumindest erleichtern. Der Erschließung geht im städtebaulichen Ablauf in der Regel eine Baulandneuordnung voraus, die wiederum auf Basis einer Bebauungsplanung erfolgt. Die Grundstückseigentümer sind nach den Vorschriften des Kommunalabgabengesetzes an den Kosten der Erschließungsanlagen zu beteiligen und müssen einen entsprechenden Erschließungsbeitrag z.B. für die verkehrliche Erreichbarkeit der Grundstücke durch Straßen und Wege sowie einen Anschlussbeitrag für den Anschluss an das Ver- und Entsorgungsnetz entrichten.

2.2 Rechtsgrundlagen

Die Erschließung ist bundesrechtlich in den §§ 123 bis 126 BauGB geregelt. Soweit sie nicht nach anderen gesetzlichen Vorschriften oder öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen einem anderen obliegt, ist sie Aufgabe der Gemeinde (§ 123 Abs. 1 BauGB). Es ist allerdings möglich, die Erschließung durch öffentlich-rechtliche Vereinbarung, insbesondere einen Erschließungsvertrag als typischen städtebaulichen Vertrag nach § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BauGB, auf einen Dritten zu übertragen.

Der Gesetzgeber hat der Kommune ausdrücklich auferlegt, dass die Erschließungsanlagen entsprechend den Erfordernissen der Bebauung und des Verkehrs herzustellen sind, dass dies aber ebenfalls kostengünstig zu erfolgen hat.

Wie bereits in Kapitel 2.1 erwähnt, setzt die Herstellung der Erschließungsanlagen (im Sinne § 127 Abs. 2 BauGB, § 41 KAG) einen Bebauungsplan voraus (§ 125 Abs. 1 BauGB), bei Herstellung ohne Bebauungsplan eine gemeindeinterne Planungs- und Abwägungsentscheidung nach § 125 Abs. 2 BauGB als Planersatz.

Für das Erschließungsbeitragsrecht gelten seit dem 01.10.2005 die Bestimmungen des Kommunalabgabengesetzes (KAG). Hiermit wurden die entsprechenden bisherigen Regelungen der §§ 127 ff. des Baugesetzbuches (BauGB) ersetzt.

Das KAG enthält in den §§ 20 bis 28 gemeinsame Vorschriften für Anschluss- und Erschließungsbeiträge. Spezielle Regelungen für Anschlussbeiträge sind in den §§ 29 bis 32, für Erschließungsbeiträge in den §§ 33 bis 41 KAG enthalten. Die Festsetzung von Erschließungs- und Anschlussbeiträgen setzt zwingend eine gültige Anschlussbeitrags- bzw. Erschließungsbeitragssatzung voraus.

Für die bilanzielle und buchhalterische Abbildung in der Kommunalen Doppik ist es wichtig zu wissen, für welche Erschließungsanlagen Erschließungsbeiträge erhoben wurden. Erschließungsanlagen. § 33 KAG enthält eine Aufzählung über die Erschließungsanlagen. Im Beitragsrecht werden diese wie folgt differenziert:

Klassische Erschließungsanlage	Sonstige Erschließungsanlagen
<ul style="list-style-type: none">• Anbaustraßen• Wohnwege	<ul style="list-style-type: none">• Sammelstraßen (nicht zum Anbau)• Sammelwege (nicht zum Anbau)• Parkflächen• Grünanlagen und Kinderspielplätze• Lärmschutzanlagen

Erschließungsbeiträge können nur insoweit erhoben werden, als die Erschließungsanlagen erforderlich sind, um die Bauflächen und die gewerblich zu nutzenden Flächen entsprechend den baurechtlichen Vorschriften zu nutzen (§ 33 Satz 2 KAG).

Bei den klassischen Erschließungsanlagen sind die Kommunen nach § 20 Abs. 2 KAG verpflichtet, Erschließungsbeiträge zu erheben. Die Erhebung von Beiträgen für die sonstigen Erschließungsanlagen steht dagegen im ihrem Ermessen (§ 20 Abs. 3 KAG). Ob und für welche sonstige Erschließungsanlagen Beiträge veranlagt werden, ist von der Kommune in der Erschließungsbeitragssatzung festzulegen.

2.3 Erschließungsmaßnahmen durch die Gemeinde in Eigenregie

Im Rahmen der Erschließung nimmt die Kommune mit dem Ziel der Herstellung der Nutzungsmöglichkeiten eines oder mehrerer Grundstücke folgende Aufgaben wahr:

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

In der Regel ist im Vorfeld der baulichen Erschließung die Durchführung eines Umlenungsverfahrens erforderlich. Die Kommune erhält in diesem Kontext auch alle für die Erschließung erforderlichen Grundstücke (siehe Kapitel 1).

Die Gemeinde trägt bei der Erschließung aktuell den gesetzlich vorgeschriebenen Anteil von 5 % der Kosten der beitragsfähigen Erschließungsanlagen.

2.3.1 Bau von Erschließungsanlagen

Für die bilanzielle und buchhalterische Abbildung der Erschließungsanlagen im Haushalts- und Rechnungswesen der Gemeinde ist entscheidend, welche Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Herstellung der Erschließungsanlagen angefallen sind (§ 91 Abs. 4 GemO, § 44 Abs. 2 GemHVO). Weitere Ausführungen hierzu sind im Leitfaden zur Bilanzierung enthalten.

2.3.1.1 „Klassische“ Erschließungsanlagen des Infrastrukturvermögens

Unter den „klassischen“ Erschließungsanlagen sind die Verkehrsanlagen (Anbaustraßen, Wohnwege, Sammelwege und Sammelstraßen, Parkplätze) mit ihren in einem Bauprogramm festgelegten flächenmäßigen Teileinrichtungen wie Fahrbahn, Gehwege (einseitig oder beidseitig), Radwege, Parkstreifen, Verkehrsgrünflächen (Straßenbegleitgrün) sowie den Einrichtungen für ihre Beleuchtung und Entwässerung zu verstehen.

Sachverhalt:							
Erschließung eines Baugebietes im Jahr 2015							
<ol style="list-style-type: none"> 1. Rechnung der Baufirma für die Errichtung der Straße über 500.000 Euro als Abschlagszahlung <ol style="list-style-type: none"> a. Einbuchung Verbindlichkeit b. Zahlung der Rechnung 2. Herstellung der Betriebsbereitschaft der Baustraße (Straßenoberbau mit Tragschicht) bis zum 31.12.2015 (Differenz zwischen Vergabebetrag und Abschlagszahlung 100.000 Euro) <ol style="list-style-type: none"> a. Einbuchung einer geschätzten Verbindlichkeit in Höhe von 100.000 Euro b. Aktivierung der Baustraße zum 31.12.2015, Nutzungsdauer 50 Jahre c. Buchung der Abschreibung für einen Monat 3. Eingang der Schlussrechnung im Jahr 2016 in Höhe der geschätzten Rechnung <ol style="list-style-type: none"> a. Einbuchung der Verbindlichkeit b. Bezahlung der Rechnung 4. Buchung der Abschreibung für das Jahr 2016 zum Jahresende 5. Herstellung der Deckschicht bis zum 31.10.2017. Der Rechnungseingang über 240.000 Euro erfolgt im Januar 2018. Das Haushaltsjahr 2017 ist zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen. 6. Buchung der Abschreibung für das Jahr 2017 7. Begleichung der Rechnung im Jahr 2018 8. Buchung der Abschreibung für das Jahr 2018 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1a	2015	096	Anlagen im Bau	500.000	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	500.000
1b	2015	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	500.000	1711 (7872)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Auszahlungen für Tiefbaumaßnahmen)</i>	500.000 (500.000)
2a	31.12.2015	096	Anlagen im Bau	100.000	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	100.000
2b	31.12.2015	035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen	600.000	096	Anlagen im Bau	600.000
2c	31.12.2015	4711	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachvermögen	1.000	035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen	1.000
3a	2016	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	100.000	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	100.000
3b	2016	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	100.000	1711 (7872)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Auszahlungen für Tiefbaumaßnahmen)</i>	100.000 (100.000)
4	31.12.2016	4711	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachvermögen	12.000	035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen	12.000
5	31.10.2017	035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen	240.000	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	240.000

6	31.12.2017	4711	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachvermögen	12.830,45	035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen	12.830,45
7	2018	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	240.000	1711 (7872)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten (Auszahlungen für Tiefbaumaßnahmen)	240.000 (240.000)
8	31.12.2018	4711	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachvermögen	16.982,70	035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen	16.982,70

Anmerkungen:

Zu 2b: Nach dem Leitfaden zur Bilanzierung ist für den Abschreibungsbeginn der Zeitpunkt der Herstellung der Betriebsbereitschaft entscheidend. Bei einer Straße ist dies der Zeitpunkt zu dem die Straße vom normalen Fahrzeugverkehr genutzt werden kann, damit zum Beispiel die Wohngebäude errichtet werden können. Die Straßendeckschicht ist hierfür nicht erforderlich.

Bei der Aktivierung der Erschließungsanlagen ist der Einzelbewertungsgrundsatz nach § 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO zu beachten!

Zu 5: Die Buchung der Verbindlichkeit erfolgt rückwirkend in das noch offene Haushaltsjahr, entsprechend dem Leistungsdatum zum 31.10.2017 auch wenn die Rechnung erst im neuen Jahr eingegangen ist. Es handelt sich hierbei um einen wertaufhellenden Vorgang im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 GemHVO. Eine Schätzung der Verbindlichkeit wäre erst im Rahmen der Abschlussarbeiten zum Abschluss des Haushaltsjahres zulässig, sofern bis zu diesem Zeitpunkt die Rechnung noch nicht eingegangen wäre.

2.3.1.2 „sonstige“ Erschließungsanlagen des Infrastrukturvermögens

Die Herstellung der sonstigen Erschließungsanlagen sind buchhalterisch ebenfalls nach den vorstehenden in Kapitel 2.3.1.1 abzubilden.

2.3.1.3 Öffentliche Anschlusseinrichtungen (§ 28 ff KAG)

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Erschließungsanlagen der Ver- und Entsorgungsträger werden in das Rechnungswesen der entsprechenden Ver- und Entsorgungsträgern gebucht, sofern diese über eine eigene Rechnungslegung verfügen (z. B. Eigenbetrieb). Sofern sich diese als Regiebetrieb noch im Haushalts- und Rechnungswesen der Kommune befinden, sind die Ausführung in den Kapiteln 2.3.1.1 analog anzuwenden. Die Kosten sind dann auf die verschiedenen Produkte zu verteilen. Bei einer gemeinsamen Rechnungsstellung für die verschiedenen Erschließungsbereiche (z. B. Abwasser, Wasser, Straße) durch die Baufirma für die Herstellung von Erschließungsanlagen und Anschlusseinrichtungen, welche im Kernhaushalt und in den Haushalten der Sondervermögen abzubilden sind, sind die entsprechenden Rechnungsbeträge bilanziell und buchhalterisch aufzuteilen und über das jeweilige Rechnungswesen zu verausgaben. Sofern aus Vereinfachungsgründen die gesamte Rechnung von der Kasse des Kernhaushalts bezahlt wird, stellt der Anteil, der beispielsweise auf die in einem Eigenbetrieb geführte Abwasserbeseitigung entfällt, keine Investitionsauszahlungen für die Gemeinde dar. Die entsprechenden Kostenanteile sind im Kernhaushalt als haushaltsfremde Vorgänge zu verbuchen und vom Eigenbetrieb zu ersetzen.

Sachverhalt:							
<p>Erschließung eines Baugebietes im Jahr 2015 Der Rechnungsbetrag der Baufirma für die Errichtung der Erschließungsanlagen beläuft sich auf insgesamt 500.000 Euro. Der Anteil für die Straße beträgt 300.000 Euro. Der Anteil für die Abwasserbeseitigungsanlagen des Eigenbetriebs Abwasser 150.000 Euro und für die Wasserversorgungsanlagen des Eigenbetriebs Wasser 50.000 Euro. Da derselbe Tiefbauingenieur alle drei Bereiche betreut, soll die Rechnung komplett von der Gemeinde bezahlt werden und die Anteile der Eigenbetriebe insoweit vorfinanziert werden.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Einbuchung Verbindlichkeit 2. Zahlung der gesamten Rechnung an die Baufirma durch die Gemeinde 3. Ausgleich der Rechnungsanteile durch den Eigenbetrieb Abwasser 4. Ausgleich der Rechnungsanteile durch den Eigenbetrieb Wasser 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	2015	096	Anlagen im Bau	300.000	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	300.000
		1691	Übrige privatrechtliche Forderungen	150.000	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	200.000
		1691	Übrige privatrechtliche Forderungen	50.000			
2	2015	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	300.000	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	500.000
					(7872)	(Auszahlungen für Tiefbaumaßnahmen)	(300.000)
		2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	200.000	(7791)	Durchlaufende Gelder	(200.000)
3	2015	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	150.000	1691	Übrige privatrechtliche Forderungen	150.000
		(6791)	Durchlaufende Gelder	(150.000)			
4	2015	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	50.000	1691	Übrige privatrechtliche Forderungen	50.000
		(6791)	Durchlaufende Gelder	(50.000)			
<p><u>Anmerkungen:</u> Bei den vorstehenden Buchungen sind mögliche Probleme beim Vorsteuerabzug durch den Eigenbetrieb Wasser nicht berücksichtigt.</p>							

2.3.2 Buchung von Erschließungsbeiträgen

Wie in Kapitel 2.3.1 ausgeführt sind für die Aktivierung der Erschließungskosten die Anschaffungs- und Herstellungskosten maßgeblich. Beitragsrechtlich ist jedoch zu beachten, dass nur die in § 35 Abs. 1 KAG genannten Kosten erschließungsbeitragsfähig sind.

Zu den beitragsfähigen Kosten zählen nach § 22 KAG auch die Werte der aus dem Vermögen der Gemeinde bereitgestellten Sachen und Rechte sowie der vom Personal der Kommune erbrachten Werk- und Dienstleistungen (auf die konkrete Herstellung bezogene „aktivierbare“ Eigenleistungen, die auch von Dritten erbracht werden können z.B. Ingenieursleistungen). Zu den eingebrachten Sachen zählen insbesondere die für die Straße verwendeten Grundstücksflächen.

2.3.2.1 Veranlagung von Erschließungsbeiträgen

Die nach Abzug des Gemeindeanteils verbleibenden anderweitig nicht gedeckten beitragsfähigen Kosten (umlagefähige Erschließungskosten) sind auf die durch die jeweilige, erstmalig endgültig hergestellte Erschließungsanlage erschlossenen (bevorzugten) Grundstücke zu verteilen (§§ 38 Abs. 1, 39 KAG). Eine anderweitige Deckung findet insbesondere durch Zuwendungen Dritter statt. Der Umlageaufwand durch die beitragsfähigen Kosten können hierbei nach den tatsächlich entstandenen Kosten oder nach Einheitssätzen ermittelt werden (§ 36 KAG). Die Höhe der Einheitssätze ist in der Erschließungsbeitragsatzung festzulegen. Als Grundlage dienen die in der Kommune üblicherweise durchschnittlichen Kosten vergleichbarer Erschließungsanlagen.

Aus dem Umstand heraus, dass eine Erschließungsanlage nicht nur für die Anlieger, sondern auch für die Allgemeinheit einen Vorteil bietet, ist von den erschließungsbeitragsfähigen Kosten ein Gemeindeanteil abzuziehen. Das Kommunalabgabengesetz schreibt für Anbaustraßen und Wohnwege in § 23 Abs. 2 KAG seit dem 09.05.2009 hierbei einen Anteil von zwingend 5% vor. Der Eigenanteil ist in den Erschließungskosten enthalten. Eine separate Buchung des Gemeindeanteils erfolgt nicht.

Das Entstehen der sachlichen Beitragsschuld ist vom Vorliegen folgender Voraussetzungen anlagebezogener Voraussetzungen abhängig (§ 41 Abs. 1 KAG):

- erstmalige endgültige Herstellung sämtlicher Teileinrichtungen im erforderlichen Umfang und entsprechend der satzungsrechtlichen Merkmalsregelung (Bauprogramm und Ausbauprogramm) und Eingang der letzten Unternehmerrechnung hierfür
- Plangerechte Herstellung der Erschließungsanlage (§ 125 BauGB)
- öffentliche Nutzbarkeit der Anlage (Widmung)
- Erschließungsbeitragsatzung mit wirksamer Verteilungsregelung

Über die anlagebezogenen Voraussetzungen hinaus müssen für die erschlossenen Grundstücke die sog. grundstücksbezogenen Voraussetzungen erfüllt sein, damit sie der Beitragspflicht unterliegen. Sie müssen Bauland im beitragsrechtlichen Sinne darstellen (§ 40 KAG). Erreichbarkeitshindernisse müssen ausgeräumt sein.

Die Entstehung der (abstrakten) sachlichen Beitragsschuld für jedes Grundstück löst den Lauf der beitragsrechtlichen Festsetzungsfrist aus, innerhalb der das abstrakte sachliche Beitragsschuldverhältnis durch Bekanntgabe des Beitragsbescheids in ein persönliches Beitragsschuldverhältnis zu konkretisieren ist. Mit der Entstehung der

sachlichen Beitragsschuld ist die Beitragsforderung der Kommune auf dem Grundstück durch eine öffentliche Last dinglich gesichert (§ 27 KAG). Diese dingliche Sicherung besteht bis zum Erlöschen der Beitragsschuld (Akzessorietät).

Beitragsschuldner ist, wer im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Beitragsbescheids Eigentümer ist. Der Erbbauberechtigte tritt an Stelle des Eigentümers (§ 21 KAG). Mehrere Miteigentümer/Erbbauberechtigte sind Gesamtschuldner. Bei Grundstücken im Wohnungs- bzw. Teileigentum entsteht für jedes Wohnungs- bzw. Teileigentum eine eigenständige Beitragsschuld. Der für das im Wohnungs- und Teileigentum stehende Grundstück im Gesamten ermittelte Beitrag ist dazu entsprechend aufzuteilen.

Der Beitrag wird durch Bescheid festgesetzt. Das typischerweise mit der Festsetzung verbundene Leistungsgebot enthält die Zahlungsaufforderung auf der Grundlage der satzungsrechtlichen Fälligkeit (typische Regelung: Die Beitragsforderung ist innerhalb eines Monats nach Bescheidbekanntgabe fällig). Für die Bilanzierung einer Forderung relevant ist nicht die Entstehung der sachlichen Beitragsschuld für ein Grundstück, sondern die Begründung der persönlichen Beitragsschuld. Mit Bescheiderstellung ist von dem her auch eine entsprechende Forderung gegen den Beitragspflichtigen einzubuchen. Sofern die beitragsfähigen Erschließungsanlagen bereits aktiviert sind und abgeschrieben werden, sind spätestens zu diesem Zeitpunkt auch die entsprechenden passiven Sonderposten den Erschließungsanlagen zuzuordnen. Hierbei ist der Einzelbewertungsgrundsatz nach § 43 Abs. 1 Satz 2 GemHVO zu beachten.

Sachverhalt:							
Fortsetzung des Buchungsbeispiel von Kapitel 2.3.1.1							
<ol style="list-style-type: none"> 1. Veranlagung der Erschließungsbeiträge mit Datum vom 30.06.2018. Die Baukosten über 840.000 Euro sind alle beitragsfähig. Es werden insoweit Erschließungsbeiträge in 95 % = 798.000 Euro erhoben. Grunderwerbskosten für die Straßenflächen sind nicht angefallen. 2. Gegenbuchung für eigene veranlagte Grundstücke <ol style="list-style-type: none"> a. Einbuchung einer spiegelbildlichen Verbindlichkeit b. Aufrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten 3. Eingang der Beitragsforderungen im Jahr 2018 4. Anteilige ertragswirksame Auflösung der Sonderposten für das Jahr 2018 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	30.06.2018	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	798.000	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	798.000
2a	30.06.2018	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	100.000	2611	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	100.000
2b	30.06.2018	2611	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	100.000	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	100.000
		(7821)	<i>(Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden)</i>	(100.000)	(6891)	<i>Beiträge und ähnliche Entgelte</i>	(100.000)
3	2018	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	698.000	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	698.000
		(6891)	<i>(Beiträge und ähnliche Entgelte)</i>	(698.000)			
4	31.12.2018	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	9.800	3162	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen	9.800
<p><u>Anmerkungen:</u> Zu Nr. 1 bis 2b: Zum Bilanzstichtag darf es keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegen sich selbst geben. Es ist daher darauf zu achten, dass die vorstehenden drei Buchungen im gleichen Haushaltsjahr vorgenommen werden und insoweit gewährleistet ist, dass zum Jahreswechsel keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegen sich selbst ausgewiesen werden. Zu Nr. 3 und 4: Entsprechend den Ausführungen des Leitfadens zur Bilanzierung erfolgt die Auflösung der passivierten Sonderposten über den Abschreibungszeitraum der zugeordneten Vermögensgegenstände. Der Abschreibungsbeginn der Straße war am 31.12.2015. Bei einer Nutzungsdauer von 50 Jahren endet die Abschreibungszeit am 30.11.2065. Der zum 30.06.2018 passivierte Sonderposten ist daher über den Restnutzungszeitraum (30.06.2018-30.11.2065 = 570 Monate) aufzulösen.</p>							

2.3.2.2 Vorauszahlungen nach dem KAG

Bis zur Entstehung der (sachlichen) Beitragsschuld kann nach § 25 Abs. 2 KAG eine Vorauszahlung bis zur Höhe des voraussichtlichen endgültigen Erschließungsbeitrags erhoben werden. Dabei müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- mit der Herstellung der Erschließungsanlage wurde begonnen und
- die endgültige Herstellung der Erschließungsanlage ist innerhalb von 4 Jahren zu erwarten.

Die Vorauszahlung wird durch Bescheid erhoben und ist mit der endgültigen Beitragsschuld zu verrechnen. Durch die Erhebung der Vorauszahlungen auf die Erschließungsbeiträge kann die formelle Rechtmäßigkeit der Erhebung der endgültigen Erschließungsbeiträge unterstellt und durch den laufenden Bau der Erschließungsanlagen die materielle Rechtmäßigkeit erwartet werden.

Sollten Vorauszahlungen nach KAG für Erschließungsanlagen erhoben worden sein, dann können zeitgleich mit der Aktivierung der Erschließungsanlagen (z. B. Baustraßen) auch die passivierten Sonderposten gebildet und spiegelbildlich ertragswirksam aufgelöst werden.

Mit dieser Vorgehensweise wird die Darstellung des Ressourcenverbrauchs gewährleistet und der nach § 95 Abs. 1 GemO gebotenen Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage im Jahresabschluss Rechnung getragen. Insoweit ist die entsprechende vorzeitige bilanzielle Zuordnung der erhaltenen Vorauszahlungen auf die Investitionsbeiträge vertretbar.

Sachverhalt:							
<ol style="list-style-type: none"> 1. Veranlagung der Vorauszahlungsbescheide nach § 25 Abs. 2 KAG über 500.000 Euro im Jahr 2016 2. Eingang der Beitragsforderungen im Jahr 2016 3. Zuordnung im Wege der Aktivierung der Baustraßen in Höhe von 400.000 Euro 4. Anteilige ertragswirksame Auflösung der Sonderposten für das Jahr 2016 (ND 40 J.) 5. Schlussarbeiten an den Erschließungsanlagen im Jahr 2017 führen zu beitragsfähigen Kosten von insgesamt 510.000 Euro, was zu einer Erschließungsbeitragsveranlagung von 484.500 Euro und insoweit zu einer Rückerstattung von 15.500,00 Euro führt. <ol style="list-style-type: none"> a. Passivierung b. Veranlagung c. Erstattung 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	2016	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	500.000	219	Sonstige Sonderposten (SoPo im Bau)	500.000
2	2016	1711 (6891)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Beiträge und ähnliche Entgelte)</i>	500.000 (500.000)	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	500.000
3	01.07.2016	219	Sonstige Sonderposten (SoPo im Bau)	400.000	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	400.000
4	2016	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	5.000	3162	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen	5.000
5a	2017	219	Sonstige Sonderposten (SoPo im Bau)	84.500	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	84.500
5b	2017	219	Sonstige Sonderposten (SoPo im Bau)	15.500	2611	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	15.500
5c	2017	2611	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	15.500	1711 (6891)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Beiträge und ähnliche Entgelte)</i>	15.500
Anmerkungen: Zu 5b und 5c: Erschließungsbeiträge sind Abgaben. Die Erstattung ist daher nach § 16 Abs. 3 GemHVO als Absetzung zu buchen, auch wenn diese erst in einem späteren Haushaltsjahr vorgenommen wird.							

2.3.2.3 Freiwillige Vorauszahlungen

Von den Vorauszahlungen nach § 25 KAG sind die freiwilligen Vorauszahlungen zu unterscheiden. Diese leistet der Grundstückseigentümer ohne rechtliche Verpflichtung. Der Grundstückseigentümer kann diese freiwilligen Zahlungen jederzeit zurückfordern. Es ist daher unsicher ob diese Gelder bei der Kommune verbleiben werden. Sie sind daher, analog dem Vorgehen im Handelsrecht, als Verbindlichkeit auszuweisen. Eine vorzeitige Passivierung als Sonderposten, verbunden mit der Zuordnung zu aktivierten Erschließungsanlagen und der damit anteilmäßigen ertragswirksamen Auflösung als Gegenfinanzierung von Abschreibungen, scheidet in diesem Fall vor der endgültigen Veranlagung der Erschließungsbeiträge aus.

Sachverhalt:							
<ol style="list-style-type: none"> 1. Eingang freiwillige Vorauszahlung über 100.000 Euro 2. Veranlagung des Erschließungsbeitrags über 95.000 Euro 3. Verrechnung mit freiwilligen Vorauszahlungen 4. Erstattung der freiwillig zu viel einbezahlten Vorauszahlungen 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	2016	1711 <i>(6791)</i>	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(durchlaufende Gelder)</i>	100.000 <i>(100.000)</i>	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	100.000
2	2017	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	95.000	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	95.000
3	2017	2799 <i>(6891)</i>	Weitere sonstige Verbindlichkeiten <i>(Beiträge und ähnliche Entgelte)</i>	95.000 <i>(95.000)</i>	1511 <i>(7791)</i>	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen <i>(durchlaufende Gelder)</i>	95.000 <i>(95.000)</i>
4	2017	2799	Weitere sonstige Verbindlichkeiten	5.000	1711 <i>(7791)</i>	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(durchlaufende Gelder)</i>	5.000 5.000

2.3.2.4 Ablösung

Bis zur Entstehung der (sachlichen) Beitragsschuld kann eine Ablösung der Beitragsschuld erfolgen (§ 26 Abs. 1 KAG). Die Kommune muss dabei in der Satzung regeln,

- dass die Beitragsschuld abgelöst werden kann,
- dass sich die Höhe nach der voraussichtlichen Beitragsschuld richtet.

Die Ablösung erfolgt durch öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen dem Grundstückseigentümer und der Gemeinde. Die beitragsbefreiende Wirkung tritt als gesetzlicher Regelfall bereits mit dem Abschluss des Ablösungsvertrags ein und nicht erst mit der Zahlung. Durch die beitragsbefreiende Wirkung ist in der Regel eine Nacherhebung von Erschließungsbeiträgen ausgeschlossen, auch wenn die Herstellung der Erschließungsanlagen teurer als für die Ablösung kalkuliert werden sollte.

Sachverhalt:							
<p>Ein Erschließungsbaugebiet wird erschlossen. Auf die Baugrundstücke des Grundstückseigentümers X entfällt ein Anteil von 105.000 Euro der kalkulierten Erschließungskosten. Mit dem Grundstückseigentümer wird nach Abzug des Gemeindeanteils von 5 Prozent ein Ablösevertrag über 99.750 Euro geschlossen.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Abschluss eines Vertrages zur Ablösung der Erschließungsbeiträge über 99.750 Euro 2. Eingang des Ablösebetrages 3. Passivierung des Ablösebetrages im Zuge der Aktivierung der anteiligen Erschließungsanlagen in Höhe von 80.000 Euro → Passivierungspflichtiger Anteil → $80.000 * 95 \% = 76.000$ Euro 4. Auftragung der Deckschicht und endgültige Herstellung der Erschließungsanlagen im zweitfolgenden Jahr- Nachaktivierung von anrechenbaren Herstellungskosten von 30.000 Euro → Passivierungspflichtiger Anteil → $30.000 * 0,95 \% \rightarrow 27.000$ Euro → Ablösebeträge/SoPo im Bau aber nur noch über 23.750 Euro verfügbar 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	LJ	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	99.750	219	Sonstige Sonderposten (SoPo im Bau)	99.750
2	LJ	1711 <i>(6891)</i>	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Beiträge und ähnliche Entgelte)</i>	99.750 <i>(99.750)</i>	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	99.750
3	LJ	219	Sonstige Sonderposten (SoPo im Bau)	76.000	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	76.000
4	LJ+2	219	Sonstige Sonderposten (SoPo im Bau)	23.750	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	23.750
<p>Anmerkungen: Aus Vereinfachungsgründen wird auf die Darstellung der Buchungssätze zum Bau der Erschließungsanlagen, deren Aktivierung und Abschreibung sowie die ertragswirksame Auflösung der zugeordneten passivierten Sonderposten verzichtet. Die Buchungssätze können den Buchungsbeispielen der Kapitel 2.3.1.1 und 2.3.2.1 entnommen werden.</p>							

2.3.2.5 Überdeckungen von Erschließungsbeiträgen

Nach § 40 Abs. 4 Satz 2 GemHVO sollen empfangene Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge als Sonderposten in der Bilanz ausgewiesen und entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer aufgelöst oder von den Anschaffungs- und Herstellungskosten des bezuschussten Vermögensgegenstandes abgesetzt werden. Entsprechend den Ausführungen des Leitfadens zur Bilanzierung handelt es sich hierbei um Deckungsmittel die in objektbezogene und einrichtungsbezogene Deckungsmittel zu unterscheiden sind.

Zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen werden Finanzierungsmittel (Deckungsmittel) bis zur Höhe der vollen Anschaffungs- und Herstellungskosten benötigt. Ein Vermögensgegenstand kann nie mehr als bezahlt werden. Insofern ist es bei der Passivierung von objektbezogenen Deckungsmitteln nicht zulässig, dass diese mit einem höheren Betrag ausgewiesen werden als die damit finanzierten und entsprechend zugeordneten aktivierten Vermögensgegenstände. Im Falle der Erschließungsbeitragserhebung könnte es jedoch zu solchen rechnerischen Überdeckungen kommen. Diese sind wie folgt buchhalterisch zu behandeln.

2.3.2.5.1 zeitlicher Versatz „Herstellung der Anlage“ und Beitragserhebung

Die Herstellung der Anlagegüter, die im Rahmen einer Erschließung geschaffen wurden, ist mit der wesentlichen Fertigstellung und vollständigen Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstands abgeschlossen. Gegenstände des Sachvermögens sind fertig gestellt, wenn sie ihrer Bestimmung gemäß nutzbar sind. Die Festlegung des Endes der Herstellung ist für den Beginn der Abschreibung erforderlich und maßgeblich.

Die Erhebung der Erschließungsbeiträge kann zulässigerweise erst einige Jahre nach dem Abschreibungsbeginn erfolgen (Verzögerte Aufbringung der Deckschicht und/oder Kostenfeststellung). Die Festsetzungsverjährung beträgt im Falle der Erschließungsbeiträge zudem vier Jahre. Dies kann dazu führen, dass in der Zwischenzeit bereits mehr als 5 % des Wertes der Erschließungsanlagen abgeschrieben sein können. Insofern würde eine vollständige Passivierung zu einer bilanziellen Überfinanzierung der Erschließungsanlagen führen.

Sachverhalt:							
Fortsetzung des Buchungsbeispiel von Kapitel 2.3.1.1							
<ol style="list-style-type: none"> 1. Veranlagung der Erschließungsbeiträge mit Datum vom 30.06.2021. Die Baukosten über 840.000 Euro sind alle beitragsfähig. Es werden insoweit Erschließungsbeiträge in 95 % = 798.000 Euro erhoben. 2. Die Restbuchwerte der Erschließungsanlagen betragen zu diesem Zeitpunkt nur noch 755.730,10 Euro. Der übersteigende Anteil der veranlagten Erschließungsbeiträge in Höhe von 42.269,90 Euro ist daher sofort ertragswirksam aufzulösen. 3. Eingang der Beitragsforderungen im Jahr 2021 4. Anteilige ertragswirksame Auflösung der Sonderposten für das Jahr 2021 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	30.06.2021	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	798.000	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	798.000
2	30.06.2021	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	42.269,90	3162	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen	42.269,90
3	2018	1711 <i>(6891)</i>	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Beiträge und ähnliche Entgelte)</i>	798.000 <i>(798.000)</i>	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	798.000
4	31.12.2018	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	9.906,58	3162	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen	9.906,58

2.3.2.5.2 Einheitssätze

Die Einheitssätze sind anhand der in der Gemeinde üblicherweise durchschnittlich aufzuwendenden Kosten vergleichbarer Erschließungsanlagen festzusetzen (§ 36 KAG). Sie sind in der Erschließungsbeitragssatzung zu regeln und müssen in angemessenen Zeitabständen überprüft werden. Aufgrund der Anwendung von Durchschnittssätzen für die Herstellung von Erschließungsanlagen, kann es bei einzelnen Anlagen – bereits ohne den zeitlichen Versatz (siehe a) zu einer „Überfinanzierung“ kommen. Die buchhalterische Abbildung entspricht dem vorstehenden Buchungsbeispiel.

2.3.2.5.3 Durch Ablöseverträge

Ablösevereinbarungen werden in der Praxis in einem frühen Stadium der Erschließung abgeschlossen. Die voraussichtlich anfallenden umlagefähigen Kosten lassen sich in diesem Stadium oft nicht mit hinreichender Sicherheit abschätzen. Aufgrund der beitragsbefreienden Wirkung tragen hierbei die Gemeinde und der Grundstückseigentümer ein finanzielles Risiko. Sofern die tatsächlichen umlagefähigen Kosten geringer sind, als die der Kalkulation der Ablösungsbeträge zugrunde gelegten Kosten, kann es zu einer Überfinanzierung der Anlagegüter kommen. Bei der Berechnung der Überfinanzierung sind alle Ablösevereinbarungen in Summe zu betrachten. Überfinanzierungen sind ertragswirksam im Ergebnishaushalt abzubilden.

Sachverhalt:							
<p>Ein Erschließungsbaugebiet wird erschlossen. Auf die zu erschließenden Baugrundstücke des Grundstückseigentümers X entfällt ein Anteil von 105.000 Euro der kalkulierten Erschließungskosten. Mit dem Grundstückseigentümer wird ein Ablösevertrag über 99.750 Euro geschlossen.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Abschluss eines Vertrages zur Ablösung der Erschließungsbeiträge über 99.750 Euro 2. Eingang der Ablösebeträge 3. Passivierung der Ablösebeträge im Zuge der Aktivierung der anteiligen Erschließungsanlagen in Höhe von 80.000 Euro → Passivierungspflichtiger Anteil → $80.000 * 95 \% = 76.000$ Euro 4. Auftragung der Deckschicht und endgültige Herstellung der Erschließungsanlagen im zweitfolgenden Jahr- Nachaktivierung von anrechenbaren Herstellungskosten von 20.000 Euro → Passivierungspflichtiger Anteil → $20.000 * 0,95 \% \rightarrow 19.000$ Euro → Ablösebeträge/SoPo im Bau noch über 23.750 Euro verfügbar 5. Einmalige ertragswirksame Auflösung der zu übersteigende Ablösebeiträge in Höhe von 4.750 Euro 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	LJ	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	99.750	219	Sonstige Sonderposten (SoPo im Bau)	99.750
2	LJ	1711 (6891)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten (Beiträge und ähnliche Entgelte)	99.750 (99.750)	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	99.750
3	LJ	219	Sonstige Sonderposten (SoPo im Bau)	76.000	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	76.000
4	LJ+2	219	Sonstige Sonderposten (SoPo im Bau)	19.000	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	19.000
5	LJ+2	219	Sonstige Sonderposten (SoPo im Bau)	4.750	3162	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen	4.750
<p><u>Anmerkungen:</u> Aus Vereinfachungsgründen wird auf die Darstellung der Buchungssätze zum Bau der Erschließungsanlagen, deren Aktivierung und Abschreibung sowie die ertragswirksame Auflösung der zugeordneten passivierten Sonderposten verzichtet. Die Buchungssätze können den Buchungsbeispielen der Kapitel 2.3.1.1 und 2.3.2.1 entnommen werden.</p>							

2.4 Sonderfälle

2.4.1 Weitergabe von Erschließungskosten beim Verkauf gemeindeeigener Bauplätze

In der kommunalen Praxis veräußern Kommunen regelmäßig Grundstücke vor der Fertigstellung der Erschließung. Der Kaufvertrag wird häufig mit einer Ablösungsvereinbarung (§ 26 KAG) verbunden oder enthält eine Regelung zur Befreiung des Erwerbers von der Zahlungspflicht des Beitrags.

2.4.1.1 Verkauf mit verbundener Ablösungsvereinbarung

Die Gemeinde schließt hier mit der Verbindung eines Kaufvertrags mit einer Ablösungsvereinbarung einen gemischten Vertrag mit privatrechtlichem und öffentlich-rechtlichem Inhalt. Eine wirksame Beitragsablösung hat eine beitragsbefreiende Wirkung, d.h. die (sachliche) Beitragsschuld ist damit abgegolten/substituiert und entsteht nicht mehr. Eine wirksame Ablösung liegt nach der Rechtsprechung nur vor, wenn im Kaufvertrag mit Ablösungsvereinbarung auch der Ablösebetrag selbst offengelegt wird; eine verdeckte Ablösung ohne Ausweis des Ablösungsbetrags bzw. der Ablösebeträge wäre nichtig. Nach §§ 10 Abs. 2, 40 Abs. 2 GemHVO sind der Verkauf des Grundstücks und die mit dem Kaufvertrag verbundene Ablösevereinbarung getrennt und brutto zu buchen.

Sachverhalt:							
Die Gemeinde veräußert ein noch unerschlossenes Grundstück zum „Preis“ von 180.000 Euro. Imn Kaufpreis ist eine Ablösevereinbarung nach § 26 KAG in Höhe von 80.000 Euro enthalten, welcher auch im Kaufvertrag getrennt ausgewiesen ist. Der Restbuchwert des Grundstücks in den Büchern der Gemeinde beträgt 60.000 Euro.							
1. Abschluss notarieller Kauf- und Ablösungsvertrag über eine Zahlungssumme von 180.000 Euro (100.000 Kaufpreis und 80.000 Euro Ablösung)							
a) Buchung enthaltener Ablösebetrag in Höhe von 80.000 Euro							
b) Buchung enthaltener Verkaufspreis von 100.000 Euro							
2. Eingang der Forderungen aus dem Kaufvertrag							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1a)	LJ	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	80.000	219	Sonstige Sonderposten (SoPo im Bau)	80.000
1b)	LJ	1611	Privatrechtliche Forderungen aus Lieferung und Leistung	100.000	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	60.000
					5311	Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	40.000
2	LJ	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	180.000			
		(6891)	(Beiträge und ähnliche Entgelte)	(80.000)	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	80.000
		(6821)	(Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden)	(100.000)	1611	Privatrechtliche Forderung aus Lieferung und Leistung	100.000
Anmerkungen: Der weitere buchhalterische Ablauf im Zusammenhang mit der Ablösevereinbarung kann dem Kapitel 2.3.2.4 entnommen werden!							

2.4.1.2 Verkauf als erschlossener Baugrund ohne Ablösungsvereinbarung

Im Gegensatz zum ersten Fall hat der Verkauf von unerschlossenem Bauland mit Aufnahme einer notariellen Klausel zur Übernahme der späteren Erschließungsbeiträge keine beitragsbefreiende Wirkung. Es wird lediglich der Käufer von der Verpflichtung der Beitragszahlung freigestellt.

Die Beiträge für das Grundstück entstehen weiterhin nach Eintritt der sachlichen Beitragspflicht. Die Höhe des Beitrags wird entsprechend den Regelungen der Beitragsatzung festgesetzt und vom Beitragsschuldner (i.d.R. Grundstückseigentümer) erhoben. Mit Erhebung des Beitrags hat die Kommune eine Beitragsforderung gegenüber dem Grundstückseigentümer. Dieser kann wiederum aufgrund der vertraglichen Vereinbarung von der Gemeinde die Begleichung der Beitragsforderung verlangen. Der Ausgleich erfolgt im Rahmen der Aufrechnung.

Da bei Erschließungsstraßen das Merkmal der „endgültigen Herstellung“ als Voraussetzung für die Beitragserhebung i.d.R. mit einer zeitlichen Verzögerung von mehreren Jahren zum Zeitpunkt der Veräußerung des Bauplatzes/Bebaubarkeit der Grundstücke erfüllt wird, führt dies bei der Kommune zu Verwerfungen in der Darstellung des Sonderergebnisses.

Achtung: Diese Form der Kaufvertragsgestaltung birgt regelmäßig Probleme bei der rechtlichen Ausgestaltung auch im Hinblick auf mögliche steuerliche Auswirkungen beim Erwerber. Da es aber in der kommunalen Praxis angewandt wird, wird an dieser Stelle dieses Modell trotz der rechtlichen Probleme buchhalterisch dargestellt. Es ist hiermit allerdings keine Aussage damit verbunden, dass dieses Modell rechtlich unbedenklich ist.

Sachverhalt:							
<p>Die Gemeinde veräußert ein noch unerschlossenes Grundstück zum Preis von 180.000 Euro. Das Grundstück ist noch nicht erschlossen und hat einen Restbuchwert von 60.000 Euro. Die Gemeinde verpflichtet sich im Kaufvertrag die Erschließungsbeiträge zu übernehmen. Diese wurden intern mit 100.000 Euro für das Grundstück kalkuliert. Eine formelle Ablösevereinbarung ist im Kaufvertrag nicht enthalten.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Abschluss notarieller Kaufvertrag über 180.000 Euro (ohne Ablösevereinbarung) 2. Zahlungseingang der Forderung aus dem Kaufvertrag 3. Vier Jahre später sind die Erschließungsanlagen hergestellt, und das Grundstück wird beitragsrechtlich mit einem Erschließungsbeitrag von 100.000 Euro veranlagt. 4. Der Kaufvertrag steht der Heranziehung zum Erschließungsbeitrag nicht entgegen. Es besteht aber insoweit eine Ausgleichsverpflichtung gegenüber dem Käufer in Höhe von 100.000 Euro. 5. Aufrechnung der Forderung mit der Verbindlichkeit 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	LJ	1611	Privatrechtliche Forderungen aus Lieferung und Leistung	180.000	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	60.000
					5311	Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	120.000
2	LJ	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	180.000	1611	Privatrechtliche Forderungen aus Lieferung und Leistung	180.000
		(6821)	<i>(Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden)</i>	<i>(180.000)</i>			
3	LJ+4	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	100.000	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	100.000
4	LJ+4	5321	Aufwendungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	100.000	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	100.000
5	LJ+4	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	100.000	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	100.000
		(6891)	<i>(Beiträge und ähnliche Entgelte)</i>	<i>(100.000)</i>	(7821)	<i>(Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden)</i>	<i>(100.000)</i>
<p>Anmerkungen: Zu Nr. 2: Das Sonderergebnis weist insoweit in diesem Jahr ein Ergebnis von 120.000 Euro aus. Zu Nr. 4: Das Sonderergebnis weist insoweit in diesem Jahr ein Verlust von 100.000 Euro aus.</p>							

Die um Jahre versetzte Buchung von Ertrag und Aufwand führt zu einer entsprechenden Schiefstellung in der Ergebnisdarstellung. Um diesen Effekt zu vermeiden, empfiehlt sich die Bildung einer Wahrückstellung im Jahr der Ertragsbuchung in Höhe des intern kalkulierten Erschließungsbeitrages. Die Bildung einer Wahrückstellung ist möglich, da mit Eingang des Kaufvertrags eine unbestimmte Verbindlichkeit deren genaue Höhe und Fälligkeit noch nicht bekannt ist, eingegangen wird. Es handelt sich in

diesem Fall auch um keine Rückstellung für eine Investition, da das Grundstück der Kommune nicht mehr gehört und insoweit nur ein zukünftiger Aufwand zurückzustellen ist. Das Buchungsbeispiel verändert sich dann wie folgt:

Sachverhalt:							
<p>Die Gemeinde veräußert ein noch unerschlossenes Grundstück zum Preis von 180.000 Euro. Das Grundstück ist noch nicht erschlossen und hat einen Restbuchwert von 60.000 Euro. Die Gemeinde verpflichtet sich im Kaufvertrag die Erschließungsbeiträge zu übernehmen. Diese wurden intern mit 100.000 Euro für das Grundstück kalkuliert. Eine formelle Ablösevereinbarung ist im Kaufvertrag nicht enthalten.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Abschluss notarieller Verkaufsvertrag über 180.000 Euro (ohne Ablösevereinbarung) 2. Aufwandswirksame Buchung der Wahlrückstellung über die kalkulierten Erschließungsbeiträge 3. Zahlungseingang der Forderung aus dem Kaufvertrag 4. Vier Jahre später sind die Erschließungsanlagen hergestellt und das Grundstück wird beitragsrechtlich mit einem Erschließungsbeitrag von 100.000 Euro veranlagt. 5. Entsprechend des Kaufvertrags ist die Gemeinde verpflichtet die Erschließungsbeiträge zu erheben. Es besteht insoweit eine Verpflichtung gegenüber dem Käufer in Höhe von 100.000 Euro. Inanspruchnahme der Rückstellung im Wege der indirekten Methode. <ol style="list-style-type: none"> a) Einbuchung der Verbindlichkeit b) Inanspruchnahme der Rückstellung 6. Aufrechnung der Forderung mit der Verbindlichkeit 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	LJ	1611	Privatrechtliche Forderungen aus Lieferung und Leistung	180.000	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	60.000
					5311	Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	120.000
2	LJ	5321	Aufwendungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	100.000	289*	Weitere Rückstellungen	100.000
3	LJ	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	180.000	1611	Privatrechtliche Forderungen aus Lieferung und Leistung	180.000
		(6821)	<i>(Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden)</i>	<i>(180.000)</i>			
4	LJ+4	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	100.000	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	100.000
5a	LJ+4	5321	Aufwendungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	100.000	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	100.000
5b	LJ+4	289*	Weitere Rückstellungen	100.000	5321	Aufwendungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	100.000

6	LJ+4	2511 (6891)	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Beiträge und ähnliche Entgelte)	100.000 (100.000)	1511 (7821)	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen (Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden)	100.000 (100.000)
<p><u>Anmerkungen:</u> Zu Nr. 2 und 3: Das Sonderergebnis weist insoweit in diesem Jahr ein Ergebnis von 20.000 Euro aus. Zu Nr. 5a und 5b: Das Sonderergebnis weist insoweit in diesem Jahr ein ausgeglichenes Ergebnis aus.</p>							

2.4.2 Anschlussbeiträge (§§ 29 ff. KAG)

Nach dem Kommunalabgabengesetz (KAG) werden Anschlussbeiträge für die Wasserversorgung bzw. Abwasserbeseitigung als einrichtungsbezogene Deckungsmittel behandelt, die auf der Grundlage einer Globalberechnung kalkuliert werden. Dies bedeutet, dass in diesen Beträgen die Investitionskosten sämtlicher zur öffentlichen Einrichtung gehörenden Leitungen und Anlagen berücksichtigt sind, und zwar der Einrichtungsteile, die bereits in der Vergangenheit hergestellt wurden, mit den entsprechenden Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vergangenheit, und den neuen nach der Planung noch zu errichtenden Einrichtungsteilen mit geschätzten Herstellungskosten. Die Summe der Alt- und der Neukosten wird auf alle Bestandsgrundstücke und die neu zu erschließenden Grundstücke nach Abzug des öffentlichen Interesses mit Hilfe eines sachgerechten Verteilungsmaßstabs (Beitragsmaßstab Nutzungsfläche oder zulässige Geschossfläche) verteilt (=Globalberechnung mit Kalkulation des Beitragsatzes). Die Anschlussbeiträge finanzieren somit anteilig die Investitionen in die gesamte öffentliche Einrichtung. Die Auflösung der Anschlussbeiträge als Sonderposten erfolgt dementsprechend mit einer durchschnittlichen Nutzungsdauer der in die Kalkulation einbezogenen Vermögensgegenstände der Einrichtung.

Der Grundsatz der Einzelbewertung, d.h. die Verknüpfung eines passiven Sonderpostens mit exakt einem oder mehreren damit finanzierten Wirtschaftsgüter auf der Aktivseite ist insoweit für diese Sonderposten nicht anwendbar.

Die buchhalterische Abbildung der Veranlagung erfolgt entsprechend dem Buchungsbeispiel in Kapitel 2.3.2.1

2.4.3 Kosten der Straßenentwässerung

Je nach Entwässerungssystem ist ein bestimmter Anteil der Herstellungskosten des Schmutzwasserkanals oder reinen Oberflächenwasserkanals (Regenwasserkanals) den beitragsfähigen Erschließungskosten zuzurechnen (§ 35 Abs. 1 Nr. 2 KAG). Die Kanäle stehen weiterhin im Eigentum des Abwasserentsorgers und sind von diesem in voller Höhe zu bilanzieren. Nach § 30 Abs. 2 KAG bleiben allerdings die auf die Straßenentwässerung entfallenden anteiligen Herstellungskosten in der Globalberechnung der Anschlussbeiträge außen vor.

Der auf Basis der angerechneten Herstellungskosten ermittelte Erschließungsbeitragsanteil kann keinem konkreten Vermögensgegenstand zugeordnet werden, sondern ist - wie der Abwasserbeitrag - ein einrichtungsbezogener Finanzierungsanteil für die Herstellungskosten der gesamten Straßenentwässerung. Die jährliche ertragswirksame Auflösung des Sonderpostens erfolgt im Kernhaushalt und dient zur Deckung des jährlich in Rechnung gestellten Straßenentwässerungskostenanteils. Die Auflösungsdauer orientiert sich daher nicht an der Nutzungsdauer der Straße, sondern an

der Nutzungsdauer welche in der Kalkulation des Straßenentwässerungskostenanteils einbezogen wurde.

Die ausschließlich der Straßenentwässerung dienenden Herstellungskosten (z.B. Straßeneinlaufschächte) sind allerdings in ihrer vollen Höhe Herstellungskosten der Erschließungsanlage Straße und insoweit beitragsfähige Erschließungskosten. Die Herstellungskosten werden beim Straßenkörper bilanziert.

Sachverhalt:							
Die Gemeinde erschließt ein Baugebiet. Der fiktive beitragsfähige Anteil der Herstellungskosten der Straßenentwässerung beträgt 100.000 Euro.							
<ol style="list-style-type: none"> 1. Erschließungskosten für die Oberflächenentwässerung der Straße über 100.000 2. Veranlagung der anteiligen Erschließungsbeiträge über 95.000 Euro 3. Geldeingang 4. Auflösung der passivierten Sonderposten für das LJ+1. Die Straßenentwässerungskostenanteile sind mit 30 Jahren Nutzungsdauer kalkuliert. 5. Eingang der Rechnung vom Bereich Abwasser über die jährlichen Straßenentwässerungskostenanteile in Höhe von 4.000 Euro 6. Begleichung der Rechnung 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	LJ	Keine Buchung im Kernhaushalt, da die Herstellungskosten im Bereich Abwasser zu buchen sind!					
2	LJ	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	95.000	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	95.000
3	LJ	1711 (6891)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten (Beiträge und ähnliche Entgelte)	95.000 (95.000)	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	95.000
4	LJ+1	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	3.166,67	3162	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen	3.166,67
5	LJ+1	4271	Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen	4.000	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	4.000
6	31.12.2018	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	4.000	1711 (7271)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten (Besondere Verwaltungs- und Betriebsauszahlungen)	4.000 (4.000)

2.4.4 Naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen

Die Kostenerstattung für die naturschutzrechtlichen Ausgleichsmaßnahmen (Maßnahmen zum Ausgleich zu erwartender Eingriffe in Natur und Landschaft) ist in den §§ 135a - 135c BauGB geregelt. Die Refinanzierung der Maßnahme erfolgt grundsätzlich über einen separaten, vom Erschließungsbeitrag losgelösten Kostenerstattungsanspruch und -bescheid gegenüber dem Vorhabenträger/Grundstückseigentümer. Die Vorschriften des KAG über kommunale Beiträge sind hierbei nach § 135 a Abs.4 BauGB entsprechend anzuwenden. Eine Eigenbeteiligung der Gemeinde wie bei Erschließungs- und Anschlussbeiträgen ist indes nicht vorgeschrieben.

Die Kosten für die Maßnahmen umfassen

- den Erwerb und die Freilegung der Flächen für Ausgleichsmaßnahmen,
- die erstmalige Herstellung der Ausgleichsmaßnahmen einschließlich ihres Grunderwerbs, ihrer Planung Fertigstellungs- und Entwicklungspflege sowie ggf. Kosten der Finanzierung.

In einer örtlichen Satzung haben die Gemeinden die Grundsätze für die Ausgestaltung der Ausgleichsmaßnahmen geregelt, die die Festsetzungen des Bebauungsplans konkretisieren.

Die Erhebung von Kostenerstattungsbeträgen für Ausgleichsmaßnahmen setzt eine Zuordnungsfestsetzung gem. § 9 Abs. 1a BauGB voraus.

Sachverhalt:							
<p>Im Rahmen der Aufstellung eines Bebauungsplanes für ein neues Baugebiet werden naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen festgesetzt. Ein bisher kanalisierter Bachlauf soll wieder in den ursprünglichen Zustand versetzt werden. Hierfür ist auch der Erwerb von angrenzenden Grundstücken notwendig.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Erwerb von Grundstücken für die Ausgleichsmaßnahmen für 10.000 Euro <ol style="list-style-type: none"> a) Kaufvertragsabschluss b) Bezahlung Kaufpreis 2. Daneben stellt die Gemeinde vorhandenes Grünland im Wert von 15.000 Euro zur Verfügung. 3. Durchführung von naturschutzrechtlichen Maßnahmen in Höhe von 150.000 Euro <ol style="list-style-type: none"> a) Leistungserbringung b) Bezahlung der Rechnung 4. Erhebung der Kostenerstattungsbeiträge nach §§ 135a – 135c BauGB und der entsprechenden Satzung. Ein Betrag von 175.000 Euro wird erhoben. <ol style="list-style-type: none"> a) Veranlagung b) Zahlungseingang 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1a	LJ	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	10.000	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	10.000
1b	LJ	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	10.000	1711 (7821)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden)</i>	10.000 (10.000)
2	LJ	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	15.000	0111	Grund und Boden bei Grünflächen	15.000
3a	LJ	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	150.000	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	150.000
3b	LJ	2511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	150.000	1711 (7872)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Auszahlungen für Tiefbaumaßnahmen)</i>	150.000 (150.000)
4a	LJ	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	175.000	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	175.000
4b	LJ	1711 (6891)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Beiträge und ähnliche Entgelte)</i>	175.000 (175.000)	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	175.000

2.4.5 Beitragsstundung nach § 28 KAG

Der Erschließungsbeitrag für land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke oder Teilflächen ist zinslos zu stunden (§ 28 KAG). Hierfür müssen u.a. folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Beitrag wurde von der Kommune per Bescheid festgesetzt
- Antrag des persönlichen Beitragsschuldners auf Stundung des Beitrags
- Das Grundstück ist zur Erhaltung der Wirtschaftlichkeit des Betriebs unumgänglich und wird zu diesem Zweck landwirtschaftlich oder als Wald genutzt
- Nutzung erfolgt durch Grundstückseigentümer/Beitragsschuldner oder Familienangehörigen i.S. des § 15 AO (Nutzungsüberlassung und Betriebsübergabe)

D.h. der Erschließungsbeitrag und damit die Forderung ist solange zinslos zu stunden, wie die o.a. Voraussetzungen vorliegen.

Der Leitfaden zur Bilanzierung hält weiterhin fest, dass die gestundete Beitragsforderung dennoch werthaltig ist, da sie als öffentliche Last auf dem Grundstück (§ 27 KAG) ruht. Eine Wertberichtigung oder gar eine Ausbuchung der Forderung ist somit nicht angezeigt.

Es wird empfohlen, die Forderungen aus Beitragsstundungen nach § 28 KAG auf einem separaten Forderungskonto auszuweisen und die Forderungen entsprechend bilanziell umzubuchen. Damit sind keine Auswirkungen auf die Passivierung der Sonderposten bzw. deren ertragswirksame Auflösung verbunden.

Sachverhalt:							
Die Gemeinde erschließt ein Baugebiet. Die Erschließungsbeiträge werden mit 250.000 Euro veranlagt.							
<ol style="list-style-type: none"> 1. Veranlagung der Erschließungsbeiträge mit Datum vom 30.06.2018. 2. Ein Grundstückseigentümer stellt einen Antrag auf Stundung nach § 28 KAG für einen Bescheid über 50.000 Euro. Der Antrag ist berechtigt und wird bewilligt. Die Forderung wird auf ein separates Konto umgebucht (Empfehlung!) 3. Eingang der Beitragsforderungen im Jahr 2018 4. Ertragswirksame Auflösung der Sonderposten in den Folgejahren 1+50 5. Die Stundungsvoraussetzungen werden regelmäßig überwacht. Der Landwirt hat seinen Betrieb an seinen Enkel übergeben. Die Stundungsvoraussetzungen sind daher erst nach 55 Jahren entfallen als der Enkel den vom Großvater übernommenen und weitergeführten Betrieb aufgibt. <ol style="list-style-type: none"> a. Forderung wird umgebucht auf „reguläres“ Forderungskonto b. Der Enkel bezahlt den Betrag 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	30.06.2018	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	250.000	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	250.000
2	LJ	1511*	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen Stundung nach § 28 KAG	50.000	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	50.000
3	2018	1711 (6891)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Beiträge und ähnliche Entgelte)</i>	200.000 (200.000)	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	200.000
4	Summe LJ bis LJ+50	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnl. Entgelten	250.000	3162	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen	250.000
5a	LJ+55	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	50.000	1511*	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen Stundung nach § 28 KAG	50.000
5b	LJ+55	1711 (6891)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Beiträge und ähnliche Entgelte)</i>	50.000 (50.000)	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	50.000

2.5 Erschließungsträgerschaft

Die Kommune kann verschiedene Aufgaben, die mit der Erschließung zusammenhängen auf Dritte übertragen. Je nach Inhalt der zugrundeliegenden Vereinbarung unterscheidet man zwischen dem

- echten und dem
- unechten

Erschließungsvertrag (EV). Diese unterscheiden sich wie folgt:

Bereich	Echter EV	Unechter EV
Umfang	<ul style="list-style-type: none"> • öffentliche Straßen, Wege, Plätze • sonstige Erschließungsanlagen nach § 33 KAG • Öff. Wasserversorgung • Öff. Abwasserbeseitigung • Nicht beitragsfähige Anlagen 	<ul style="list-style-type: none"> • öffentliche Straßen, Wege, Plätze • Sonstige Erschließungsanlagen nach § 33 KAG • Öff. Wasserversorgung • Öff. Abwasserbeseitigung • Nicht beitragsfähige Anlagen
Durchführung	Durch Erschließungsträger (ET)	Durch Erschließungsträger
Finanzierung	Auf Rechnung des Erschließungsträgers. Finanzierung durch Erschließungsträger	<ul style="list-style-type: none"> • Vorfinanzierung durch Erschließungsträger • Endfinanzierung durch Gemeinde → kreditähnliches RG
Refinanzierung	Eigenvermarktung der Grundstücke des ET oder Entgelte aus Nutzungsüberlassung; vertragliche Kostentragungsvereinbarungen mit dritten Grundstückseigentümer	Übernahmen der Erschließungskosten durch Gemeinde
Eigentum Erschließungsanlagen und Infrastrukturgrundstücken	Eigentum des Erschließungsträgers Nach Herstellung kostenlose Übertragung an Gemeinde	Gemeinde
Eigentum Baugrundstücke	Erschließungsträger und beteiligte Grundstückseigentümer	Gemeinde oder beteiligte Grundstückseigentümer
Erschließungskosten Gemeinde	Keine Erschließungskosten, da vom ET getragen	100 Prozent, soweit nicht beitragsrefinanziert
Erschließungsbeiträge	Keine Veranlagung	Ja, entsprechend KAG
Handeln auf Rechnung von	Erschließungsträger	Gemeinde
Risiko der Refinanzierung	Erschließungsträger	Gemeinde
Anschlussbeiträge	Entstehen auch im Erschließungsvertragsgebiet. Kostenbeteiligung der Gemeinde in Höhe der Beiträge.	Dto.

2.5.1 Echter Erschließungsvertrag

Sachverhalt:							
<p>Ein Erschließungsträger erschließt auf eigene Rechnung ein Erschließungsgebiet. Die Gemeinde verpflichtet sich zur Übernahme eines Eigenanteils von 25.000 Euro.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Zahlung des Eigenanteils durch die Gemeinde 2. Im nächsten Jahr hat der Erschließungsträger die Erschließung abgeschlossen und überträgt die Erschließungsanlagen <ol style="list-style-type: none"> a) Übertragung Grundstücke des Infrastrukturvermögens im Wert von 50.000 Euro b) Übertragung der Erschließungsanlagen im Wert von 450.000 Euro 3. Der unentgeltliche Wertzugang wird um den Eigenanteil reduziert <ol style="list-style-type: none"> a) Grundstück b) Erschließungsanlagen 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	LJ	091	Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen	25.000	1711 (7872)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten (Auszahlungen für Tiefbaumaßnahmen)	25.000 (25.000)
2a	LJ+1	031	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens	50.000	219	Sonstige Sonderposten	50.000
2b	LJ+1	035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen	450.000	219	Sonstige Sonderposten	450.000
3a	LJ+1	219	Sonstige Sonderposten	2.500	091	Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen	2.500
3b	LJ+1	219	Sonstige Sonderposten	22.500	091	Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen	22.500
<p><u>Anmerkungen:</u> Zu 3a und 3b: Die Aufteilung erfolgt prozentual im Verhältnis zu den jeweiligen Übertragungen.</p>							

2.5.2 Unechter Erschließungsvertrag

Im Kontext eines „unechten Erschließungsvertrags“ sind die Geschäftsvorfälle zum Zeitpunkt des Anfalls im Rechnungswesen der Gemeinde vollständig abzubilden (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO). Dies betrifft die Herstellungskosten der Erschließungsanlagen, die Erschließungsbeiträge, Zuschüsse oder sonstigen mit der Erschließung zusammenhängende Aufwendungen/Erträge. Unter die sonstigen Aufwendungen fallen insbesondere die Finanzierungszinsen, Veräußerungsverluste sowie das an den „Erschließungsträger“ zu zahlende Entgelt; die Veräußerungsgewinne stellen dementsprechend Erträge dar.

Durch die Vorfinanzierung der Maßnahme durch den „Erschließungsträger“ besteht für die Kommune – je nach Stand des Finanzierungskontos – eine Verbindlichkeit oder eine Forderung. I.d.R. weist das Finanzierungskonto jedoch einen negativen Bestand und somit eine Verbindlichkeit aus. Diese ist als kreditähnliches Rechtsgeschäft zu bilanzieren.

Es handelt sich insoweit um einen Finanzierungsvertrag. Die buchhalterischen Grundsätze entsprechend den Ausführungen im Kapitel 3.

3 Sonderfinanzierung von Erschließungsmaßnahmen

3.1 Vorbemerkungen

Die Vor- und Zwischenfinanzierung von gemeindlichen Erschließungsmaßnahmen, aber auch des Grunderwerbs in Neubaugebieten bis zur Veräußerung der Baugrundstücke durch die Gemeinden über einen mehrjährigen Zeitraum „außerhalb des Haushalts“ hat in Baden-Württemberg eine längere Tradition. Auch wenn der finanzielle Handlungsspielraum dadurch nicht erweitert wird, sind solche Finanzierungsverträge nicht unattraktiv, weil damit eine vorübergehende Erhöhung des Schuldenstands im Kernhaushalt vermieden werden kann. Zudem verbindet die Gemeinde mit der Beauftragung eines Sonderfinanzierers die Erwartung, dass die Finanzierung der Baugebieterschließung und die Refinanzierung über spätere Bauplatzerlöse sich mehr oder weniger selbst trägt und die projektbezogene Finanzierung wegen der ergänzend angebotenen Beratungs- und Verwaltungsdienstleistungen „aus einer Hand“ eine schnellere Baulanderschließung und Grundstücksbebauung erwarten lässt.

3.2 Rechtsgrundlage

3.2.1 Einführung

Während im kameralen Rechnungswesen die Aufnahme und Abgrenzung von haushaltsrelevanten oder -irrelevanten Vorgängen über das Kassenwirksamkeitsprinzip erfolgte ist das Vollständigkeitsgebot in der Kommunalen Doppik wesentlich ausgeprägter. Hiernach hat der Jahresabschluss nach § 95 Abs. 1 GemO sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen zu enthalten. Weiterhin hat er die tatsächliche Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde darzustellen. Nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO sind weiterhin Bücher zu führen, in denen alle Vorgänge, die zu einer Änderung der Höhe oder der Zusammensetzung des Vermögens, der aktiven Abgrenzungsposten, der Rückstellungen und Schuldens sowie der passiven Rechnungsabgrenzungsposten, insbesondere Aufwendungen und Erträge sowie Auszahlungen und Einzahlungen, nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung aufgezeichnet werden.

Die in § 59 Abs. 2 GemHVO geregelte Ausnahme durch die Einrichtung einer Sonderrechnung außerhalb des Haushalts ist im vorliegenden Fall nicht einschlägig, da diese Regelung nur für Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen nach dem Baugesetzbuch angewandt werden darf.

Insoweit ist es notwendig und geboten, dass im Falle der Vor- und Zwischenfinanzierung von Erschließungsmaßnahmen im Wege einer Sonderfinanzierung, die darin enthaltenen Vorgänge **im Haushalt der Kommune abgebildet werden**, da die **wirtschaftliche Zurechnung** bei der Kommune zu sehen ist.

Lediglich im Falle einer Erschließung durch einen Erschließungsträger mittels eines echten Erschließungsvertrages sind diese Grundsätze nicht anzuwenden, da dieser die Erschließung auf eigenem Namen und in eigener Rechnung vornimmt. In diesem Fall werden die Erschließungsanlagen nach Herstellung grundsätzlich unentgeltlich auf die Kommune übertragen (siehe Ausführungen im Leitfaden zur Bilanzierung).

3.2.2 Charakter der Sonderfinanzierung

Wie vorstehend erläutert, sind die Vorgänge einer Sonderfinanzierung im Wege eines kreditähnlichen Rechtsgeschäfts vollumfassend im Haushalt abzubilden. In diesem Fall sind lediglich die bilanziellen und ergebnisrelevanten Vorgänge sofort im Haushalt abzubilden. Auf der Passivseite ist dann eine mit dem jeweiligen Stand der Sonderfinanzierung deckungsgleiche Verbindlichkeit aus „Sonstigen Kreditaufnahmen gleichkommende Vorgänge“ abzubilden.

Die Aufnahme solcher Verbindlichkeiten werden von der Kreditermächtigung der Haushaltssatzung nicht erfasst. Sie bedürfen insoweit der Einzelgenehmigung durch die Rechtsaufsichtsbehörde (§ 87 Abs. 5 GemO). Eine geordnete Haushaltswirtschaft und die dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde sind Genehmigungsvoraussetzung. Hierbei ist den haushaltsmäßigen Risiken ein besonderes Gewicht beizumessen.

Da wie erwähnt die Sonderregelung des § 59 Abs. 2 GemHVO nicht angewandt werden kann, handelt es sich insoweit in den vorliegenden Fällen um eine **Sonderfinanzierung im Haushalt**, die sich von einer üblichen Investitionskreditfinanzierung unterscheidet. So wird der Zahlungsverkehr für die Abwicklung der Erschließung und des Grunderwerbs nicht direkt durch die Kommune vorgenommen, sondern durch den Sonderfinanzierer. In diesem Zusammenhang wird vom Sonderfinanzierer auch die separate Rechnungslegung über die Erschließungsmaßnahme und häufig auch die ergänzende Prüfung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit erbracht.

Der reine Abruf von Geldern auf ein Girokonto der Kommune bei gleichzeitiger Leistung der Auszahlungen für die Erschließungsmaßnahme über das Girokonto der Kommune erfüllt nicht den Charakter einer Sonderfinanzierung!

Buchungen im Rahmen eines kreditähnlichen Rechtsgeschäfts stellen zunächst keine Veränderung der liquiden Mittel dar. Die Finanzrechnung ist somit erst dann anzusprechen, wenn von der Gemeinde liquide Mittel der Sonderfinanzierung zur Verfügung gestellt werden. Dies ist dann der Fall, wenn Kaufpreiserlöse oder Einzahlungen aus der Erhebung von Erschließungsbeiträgen bei der Gemeinde vereinnahmt werden und diese zweckgebundenen Deckungsmittel an die Sonderfinanzierung weitergleitet werden müssen. Ansonsten erfolgt die Fortschreibung der Finanzrechnung erst im Rahmen der Abrechnung der Sonderfinanzierung. Diese erfolgt zum Zeitpunkt der Beendigung der Erschließungsmaßnahmen. Ein möglicher investiver Restbetrag des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts kann hierbei nach §§ 78 Abs. 3, 87 Abs. 1 GemO durch Investitionskredite abgelöst werden. Es ist hierfür aber notwendig, dass die konsumtiven Bestandteile des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts jederzeit dokumentiert werden können. Insoweit ist es notwendig, dass während der Erschließungsmaßnahme beim Ausweis des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts zwischen **investivem und konsumtiven Anteil** unterschieden wird.

In den folgenden Praxisbeispielen werden hierfür Unterkonten eingerichtet, die über die eigentlichen Vorgaben der VwV Produkt- und Kontenrahmen hinausgehen.

24901 - Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – investiv

24902 - Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv

3.2.3 Praxisbeispiel

Das nachfolgende Praxisbeispiel stellt die Zahlungen aus einem Finanzierungsvertrag bei einem Kreditinstitut dar, von den ersten Auszahlungen für Grunderwerb und Erschließung im Jahr 2013 bis zur Abrechnung der Maßnahme am 31.01.2017.

Erschlossen werden nach Abzug von Straßenflächen 20.000 m² Baugelände wovon 15.000 m² die Gemeinde erworben hat und 5.000 m² im privaten Besitz verbleiben.

Im folgenden Praxisbeispiel wird aus Gründen der Verständlichkeit lediglich die Buchung von Erschließungsbeiträgen für Verkehrsanlagen erläutert. Entsprechend der aufgezeigten Grundsätze, wäre auch bei der Erhebung von Anschlussbeiträgen im Abwasser- und Wasserbereich vorzugehen.

Sachverhalt: Jahr 2013							
<p>Aufkauf und Beginn der Erschließungsmaßnahmen für ein neues Baugebiet im Jahr 2013. Die Finanzierung erfolgt mittels einer nach § 87 Abs. 5 GemO genehmigten Sonderfinanzierung im Haushalt der Kommune.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Erwerb von Grundstücken über 1.000.000 Euro. Davon 750.000 Euro für die unerschlossenen Bauplätze und 250.000 Euro für die Verkehrsflächen. Da beim Grunderwerb bereits feststeht, welche Flächen für das Infrastrukturvermögen benötigt werden und welche Flächen als Bauland verwendet werden sollen ist der entgeltliche zweckgerichtete Erwerb der Verkehrsflächen (§ 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KAG) direkt beim Infrastrukturvermögen zu buchen. 2. Erste bauliche Erschließungsmaßnahmen durch den Erschließungsträger über 150.000 Euro werden durchgeführt. 3. Die Gemeinde macht von der Möglichkeit des § 44 Abs. 3 Satz 2 GemHVO keinen Gebrauch. Die Zinskosten von 8.625 Euro sind in der Ergebnisrechnung zu buchen. 4. Buchung der Verwaltungsentgelte des Sonderfinanziers in Höhe von 12.000 Euro. 							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	2013	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	750.000	24901	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – investiv	1.000.000
		031	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens	250.000			
2	2013	096	Anlagen im Bau	150.000	24901	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – investiv	150.000
3	2013	4517	Zinsaufwendungen an Kreditinstitute	8.625	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	8.625
4	2013	4429	Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten	12.000	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	12.000
<p>Anmerkungen: Jahresabschlusswerte 2013</p> <ul style="list-style-type: none"> • Konto 019 – 750.000 Euro (Buchwert Quadratmeterpreis: 50 Euro/m²) • Konto 031 – 250.000 Euro • Konto 096 – 150.000 Euro • Konto 24901 – 1.150.000 Euro • Konto 24902 – 20.625 Euro 							

Sachverhalt: Jahr 2014

Fortsetzung der Erschließungsmaßnahmen im Jahr 2014

1. Weitere bauliche Maßnahmen für die Erschließung über 2.350.000 Euro werden durchgeführt.
2. Abschluss der baulichen Maßnahmen und Inbetriebnahme der Straßen zum 01.12.2014
3. Erhebung der Erschließungsbeiträge in Höhe von 95 % aus Grunderwerb und Erschließungskosten → 2.612.500 Euro
 - Anteil gemeindliche Grundstücke 75 % → 1.959.375 Euro als Erhöhung der Restbuchwerte der Grundstücke
 - Anteil fremder Grundstücke 25 % → 653.125 Euro
4. Buchung von Abschreibung und Erträgen aus Auflösung Sonderposten (ND 40 Jahre) für den Monat Dezember.
 - a) Abschreibungen für die Erschließungsanlagen (ohne Grundstücke)
 - b) Auflösung Sonderposten für Erschließungsanlage ohne Grundstücksanteil
5. Die Gemeinde macht von der Möglichkeit des § 44 Abs. 3 Satz 2 GemHVO keinen Gebrauch. Die Zinskosten von 34.875 Euro sind in der Ergebnisrechnung zu buchen.
6. Buchung der Verwaltungsentgelte des Sonderfinanziers in Höhe von 12.000 Euro.

Buchungen

Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	2014	096	Anlagen im Bau	2.350.000	24901	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – investiv	2.350.000
2	01.12.2014	035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen	2.500.000	096	Anlagen im Bau	2.500.000
3	01.12.2014	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	1.959.375	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten	2.612.500
		1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	653.125			
4a	31.12.2014	4711	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachvermögen	5.208,33	035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen	5.208,33
4b	31.12.2014	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten	4.974,92	3162	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen	4.974,92
5	2014	4517	Zinsaufwendungen an Kreditinstitute	34.875	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	34.875
6	2014	4429	Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten	12.000	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	12.000

Anmerkungen:

Jahresabschlusswerte 2014:

- Konto 019 – 2.709.375,00 Euro (Buchwert Quadratmeterpreis 180,625 Euro/m²)
- Konto 031 – 250.000,00 Euro
- Konto 035 – 2.494.761,67 Euro
- Konto 1511 – 653.125,00 Euro
- Konto 212 – 2.607.552,08 Euro
- Konto 24901 – 3.500.000,00 Euro
- Konto 24902 – 67.500,00 Euro

Sachverhalt: Jahr 2015	
Eintritt in die Vermarktungsphase	
1. Eingang von 600.000,00 Euro Erschließungsbeiträgen der festgesetzten Erschließungsbeiträge für fremde Grundstücke bei der Gemeinde	
2. Weiterleitung der Erschließungsbeiträge an die Sonderfinanzierung Zum Zwecke der Abbildung in der Finanzrechnung ist eine Aufteilung der Finanzrechnungskonten im Verhältnis der vorfinanzierten Grundstückserwerbe und der Erschließungskosten notwendig: Grundstückserwerb: 1.000.000 Euro → 28,571 % Erschließungskosten: 2.500.000 Euro → 71,429 %	
3. Verkauf von gemeindlicher Bauplätze (5.000 m ²) zum Preis von 195 Euro/m ²	
a) Übergang Nutzen und Lasten des Grundstücks	
b) Eingang Kaufpreis	
4. Weiterleitung der Kaufpreise an die Sonderfinanzierung	
a) Investiver Anteil in Höhe des Restbuchwertes von 903.125 Euro Der investive Anteil ist hierbei wie in Nr. 2 zu splitten.	
b) Konsumtiver Anteil in Höhe des Ertragsanteils Der konsumtive Anteil kann zentral über das Finanzrechnungskonto 7429 abgebildet werden.	
5. Buchung von Abschreibung und Erträgen aus Auflösung Sonderposten (ND 40 Jahre).	
a) Abschreibungen für die Erschließungsanlagen (ohne Grundstücke)	
b) Auflösung Sonderposten für Erschließungsanlage ohne Grundstücksanteil	
6. Die Gemeinde macht von der Möglichkeit des § 44 Abs. 3 Satz 2 GemHVO keinen Gebrauch. Die Zinskosten von 41.200 Euro sind in der Ergebnisrechnung zu buchen.	
7. Buchung der Verwaltungsentgelte des Sonderfinanziers in Höhe von 12.000 Euro.	

Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	2015	1711 <i>(6891)</i>	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Beiträge und ähnliche Entgelte)</i>	600.000 <i>(600.000)</i>	1511	Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	600.000
2	2015	24901	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – investiv	600.000	1711 <i>(7821)</i> <i>(7872)</i>	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden)</i> <i>(Auszahlungen für Tiefbaumaßnahmen)</i>	600.000 <i>(171.426)</i> <i>(428.574)</i>
3a	2015	1611	Privatrechtliche Forderung aus Lieferung und Leistung	975.000	019 5311	Sonstige unbebaute Grundstücke Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	903.125 71.875
3b	2015	1711 <i>(6821)</i>	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten <i>(Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden)</i>	975.000 <i>(975.000)</i>	1611	Privatrechtliche Forderungen aus Lieferung und Leistung	975.000

4a	2015	24901	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – investiv	903.125	1711 (7821) (7872)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten (Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden) (Auszahlungen für Tiefbaumaßnahmen)	903.125 (258.032) (645.093)
4b	2015	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	71.875	1711 (7429)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten (sonstige Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten)	71.875 (71.875)
5a	31.12. 2015	4711	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachvermögen	62.500	035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen	62.500
5b	31.12. 2015	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten	59.375	3162	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen	59.375
6	2015	4517	Zinsaufwendungen an Kreditinstitute	41.200	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	41.200
7	2015	4429	Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten	12.000	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	12.000

Anmerkungen:

Jahresabschlusswerte 2015

- Konto 019 – 1.806.250,00 Euro (Buchwert Quadratmeterpreis 180,625 Euro/m²)
- Konto 031 – 250.000,00 Euro
- Konto 035 – 2.432.291,67 Euro
- Konto 1511 – 53.125,00 Euro
- Konto 212 – 2.548.177,08 Euro
- Konto 24901 – 1.996.875,00 Euro
- Konto 24902 – 48.825,00 Euro

Zu Nr. 4: Zur korrekten Reduzierung der Verbindlichkeit aus der Sonderfinanzierung (investiv und konsumtiv) ist eine getrennte Berechnung und Weiterleitung notwendig. Sofern gewährleistet wird, dass die Finanzrechnung und die bilanziellen Konten richtig bedient werden, können die Buchung 4a und 4b auch zusammengefasst werden.

Sachverhalt: Jahr 2016							
Fortsetzung der Vermarktungsphase							
1. Verkauf der restlichen gemeindlicher Bauplätze (10.000 m ²) zum Preis von 195 Euro/m ²							
a) Übergang Nutzen und Lasten des Grundstücks							
b) Eingang Kaufpreis							
2. Weiterleitung der Kaufpreise an die Sonderfinanzierung							
a) Investiver Anteil in Höhe des Restbuchwertes von 1.806.250 Euro							
Der investive Anteil ist hierbei wie im Jahr 2015 zu splitten.							
b) Konsumtiver Anteil in Höhe des Ertragsanteils							
Der konsumtive Anteil kann zentral über das Finanzrechnungskonto 7429 abgebildet werden.							
3. Buchung von Abschreibung und Erträgen aus Auflösung Sonderposten (ND 40 Jahre).							
a) Abschreibungen für die Erschließungsanlagen (ohne Grundstücke)							
b) Auflösung Sonderposten für Erschließungsanlage ohne Grundstücksanteil							
4. Die Gemeinde macht von der Möglichkeit des § 44 Abs. 3 Satz 2 GemHVO keinen Gebrauch. Die Zinskosten von 16.400 Euro sind in der Ergebnisrechnung zu buchen.							
5. Buchung der Verwaltungsentgelte des Sonderfinanziers in Höhe von 12.000 Euro.							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1a	2016	1611	Privatrechtliche Forderungen aus Lieferung und Leistung	1.950.000	019	Sonstige unbebaute Grundstücke	1.806.250
					5311	Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	143.750
1b	2016	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	1.950.000	1611	Privatrechtliche Forderung aus Lieferung und Leistung	1.950.000
		(6821)	(Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden)	(1.950.000)			
2a	2016	24901	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – investiv	1.806.250	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	1.806.250
					(7821)	(Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden)	(516.064)
					(7872)	(Auszahlungen für Tiefbaumaßnahmen)	(1.290.186)
2b	2016	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	143.750	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	143.750
					(7429)	(sonstige Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten)	(143.750)
3a	31.12.2016	4711	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachvermögen	62.500	035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen	62.500
3b	31.12.2016	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten	59.375	3162	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen	59.375
4	2016	4517	Zinsaufwendungen an Kreditinstitute	16.400	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	16.400

5	2016	4429	Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten	12.000	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	12.000
---	------	------	--	--------	-------	---	--------

Anmerkungen:

Jahresabschlusswerte 2016

- Konto 031 – 250.000,00 Euro
- Konto 035 – 2.369.791,67 Euro
- Konto 1511 – 53.125,00 Euro
- Konto 212 – 2.488.802,08 Euro
- Konto 24901 – 190.625,00 Euro

Der Stand der investiven Sonderfinanzierung setzt sich somit wie folgt zusammen:

Gemeindeanteil Erschließungsbeitrag 137.500 Euro
Offene Forderungen aus Beitragserhebung 53.125 Euro

- Konto 24902 – - 66.525,00 Euro (Verbindlichkeit im Minus → anteiliges Guthaben)

Der Stand der konsumtiven Sonderfinanzierung setzt sich somit wie folgt zusammen:

Zinsaufwendungen 101.100,00 Euro
Verwaltungsentgelte 48.000,00 Euro
Ertrag aus Vermögensveräußerung - 215.625,00 Euro

Bilanziell sind die Stände der Unterkonten 24901 und 24902 in der Bilanz zusammenzufassen. In Summe ist daher weiterhin eine Verbindlichkeit auszuweisen. Eine Umkontierung des bilanziellen Guthabens der Sonderfinanzierung auf die Aktivseite ist nicht notwendig.

Sachverhalt: Jahr 2017							
Ablösung der Sonderfinanzierung zum Jahresbeginn 31.01.2017							
1. Buchung der Verwaltungsentgelte des Sonderfinanziers in Höhe von 1.000 Euro für einen Monat.							
2. Abrechnung der Zinsen in Höhe von 155 Euro							
3. Abrechnung des Guthabens der konsumtiven Sonderfinanzierung							
4. Übernahme der Sonderfinanzierung in den Haushalt der Kommune							
5. Buchung von Abschreibung und Erträgen aus Auflösung Sonderposten (ND 40 Jahre).							
a) Abschreibungen für die Erschließungsanlagen (ohne Grundstücke)							
b) Auflösung Sonderposten für Erschließungsanlage ohne Grundstücksanteil							
Buchungen							
Nr.	Jahr	Konto Soll			Konto Haben		
		Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)	Nr.	Bezeichnung	Betrag (EUR)
1	31.01.2017	4429	Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten	1.000	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	1.000
2	31.01.2017	4517	Zinsaufwendungen an Kreditinstitute	155	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	155
3	31.01.2017	1711	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	65.370	24902	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – konsumtiv	65.370
		(6591)	(Andere sonstige ordentliche Einzahlungen)	(65.370)			

4	31.01. 2017	24901	Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Geschäfte – investiv	190.625	1711 (7821) (7872)	Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten (Auszahlungen für den Er- werb von Grundstücken und Gebäuden) (Auszahlungen für Tiefbau- maßnahmen)	190.625 (54.463) (136.162)
5a	31.12. 2017	4711	Abschreibungen auf immate- rielle Vermögensgegen- stände und Sachvermögen	62.500	035	Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen	62.500
5b	31.12. 2017	212	Sonderposten aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten	59.375	3162	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Bei- trägen	59.375

Anmerkungen:

Die Buchungen Nummer 3 und 4 können auch zusammengefasst werden. Die Finanzrechnung ist aber dann trotzdem brutto zu buchen!