

# LEITFADEN ZUR BILANZIERUNG

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

### Rechtsstand:

- Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 4. Mai 2009 (GBl. S. 185).
- Gemeindehaushaltsverordnung vom 11. Dezember 2009 (GBl. S. 770).

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



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

**Fassung: Januar 2011**

## Inhaltsverzeichnis

<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>8</b>
<b>VORWORT .....</b>	<b>9</b>
<b>1. EINLEITUNG.....</b>	<b>9</b>
1.1 Kurze Einführung in das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) .....	11
1.2 Rechtsgrundlagen .....	13
1.3 Vertrauensschutz durchgeführter Bewertungen.....	14
1.4 Auslegungshilfen .....	14
1.5 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) .....	15
<b>2. GRUNDLAGEN ZUR ERFASSUNG UND BEWERTUNG .....</b>	<b>16</b>
<b>DES VERMÖGENS UND DER SCHULDEN .....</b>	<b>16</b>
2.1 Inhalt der Vermögensrechnung (Bilanz) .....	16
2.1.1 Vermögensgegenstände .....	16
2.1.2 Kapitalposition.....	18
2.1.3 Schulden.....	18
2.1.4 Rechnungsabgrenzungsposten .....	18
2.2 Personelle und zeitliche Zuordnung .....	18
2.2.1 Personelle Zuordnung (Wirtschaftliches Eigentum).....	18
2.2.2 Zeitliche Zuordnung .....	19
2.3 Bewertung .....	23
2.3.1 Anschaffungskosten .....	24
2.3.2 Herstellungskosten.....	25
2.3.3 Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand .....	30
2.3.4 Brutto- oder Nettomethode bei bezuschussten Vermögensgegenständen.....	30
2.3.5 Unentgeltlicher Erwerb.....	31
2.3.6 „Rückzahlungsbetrag“ (Erfüllungsbetrag).....	35
2.3.7 Abschreibungen.....	36
2.3.8 Dauernde Wertminderung.....	36

<b>2.4 Vereinfachungsregeln</b> .....	<b>38</b>
<b>2.4.1 Festwertverfahren</b> .....	<b>38</b>
<b>2.4.2 Gruppenbewertung</b> .....	<b>42</b>
<b>2.4.3 Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 45 GemHVO):</b> .....	
<b>Fifo und Lifo</b> .....	<b>44</b>
<b>2.4.4 Inventurvereinfachungsmethoden</b> .....	<b>44</b>
<b>2.4.5 Vereinfachungsregeln für die Eröffnungsbilanz</b> .....	<b>45</b>
<b>2.4.6 Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung</b> .....	<b>49</b>
<b>2.4.7 AH-Zeitpunkt nicht bekannt:</b> .....	<b>49</b>
<b>3. <u>BILANZIERUNG VON AKTIVA</u></b> .....	<b>50</b>
<b>3.1 Immaterielle Vermögensgegenstände</b> .....	<b>50</b>
<b>3.1.1 Definition</b> .....	<b>50</b>
<b>3.1.2 Bewertung</b> .....	<b>50</b>
<b>3.1.3 Negativabgrenzungen</b> .....	<b>51</b>
<b>3.2 Sachvermögen</b> .....	<b>51</b>
<b>3.2.1 Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b> .....	<b>51</b>
<b>3.2.2 Erbbaurechte</b> .....	<b>59</b>
<b>3.2.3 Bewertung von Gebäuden</b> .....	<b>60</b>
<b>3.2.4 Bewertung von Bauten auf fremden Grundstücken</b> .....	<b>62</b>
<b>3.2.5 Bewertung von Sportanlagen</b> .....	<b>62</b>
<b>3.2.6 Bewertung von Infrastrukturvermögen</b> .....	<b>63</b>
<b>3.2.7 Bewertung von Gewässern und deren Bauwerken</b> .....	
<b>(unbebaute Grundstücke)</b> .....	<b>70</b>
<b>3.2.8 Bewertung von Kunstwerken, Archivgut und Kulturdenkmälern</b> .....	<b>71</b>
<b>3.2.9 Bewertung von Tieren</b> .....	<b>73</b>
<b>3.2.10 Bewertung von Vorräten</b> .....	<b>74</b>
<b>3.3 Finanzvermögen</b> .....	<b>74</b>
<b>3.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen</b> .....	<b>74</b>
<b>3.3.2 Ansatz und Bewertung von Mitgliedschaften bei Zweckverbänden</b>	<b>76</b>
<b>Exkurs: Ansatz von Beteiligungen an Gesundheitseinrichtungen</b> .....	

(Krankenhäuser, Heime, Geriatrische Einrichtungen u. a.).....	80
3.3.3 Bewertung von Sondervermögen.....	82
3.3.4 Bewertung von Eigenbetrieben.....	83
3.3.5 Bewertung von Ausleihungen.....	84
3.3.6 Wertpapiere.....	84
3.3.7 Forderungen (privat- und öffentlich-rechtliche Forderungen sowie Transferleistungen).....	85
3.3.8 Liquide Mittel.....	87
3.3.9 Aktive Rechnungsabgrenzung (§ 48 Abs. 1 GemHVO).....	87
3.3.10 Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse.....	88
<b>4. <u>BILANZIERUNG DER PASSIVSEITE</u>.....</b>	<b>89</b>
4.1 Kapitalposition.....	89
4.1.1 Basiskapital.....	89
4.1.2 Rücklagen.....	89
4.2 Sonderposten.....	91
4.2.1 Grundsatz.....	91
4.2.2 Erfahrungswerte für passive Sonderposten (Abzugskapital, i.d.R. für die Eröffnungsbilanz).....	92
4.2.3 Sonderposten für (erhaltene) Investitionszuweisungen.....	92
4.2.4 Sonderposten für (erhaltene) Investitionsbeiträge.....	93
4.2.5 Sonstige Sonderposten.....	93
4.3 Rückstellungen.....	93
4.3.1 Rechtsgrundlagen.....	93
4.3.2 Begriffsbestimmung.....	94
4.3.3 Bewertungsgrundsätze.....	95
4.3.4 Pflichtrückstellungen.....	96
4.3.5 Wahrrückstellungen.....	98
4.3.6 Veranschlagung.....	102
4.3.7 Auflösung und Inanspruchnahme.....	102
4.4 Verbindlichkeiten.....	103

4.4.1	<i>Definition</i> .....	103
4.4.2	<i>Verbindlichkeitenarten</i> .....	103
4.5	<i>Passive Rechnungsabgrenzung</i> .....	107
<b>5.</b>	<b><u>ABLEITUNG DER BILANZPOSITIONEN</u></b> .....	
	<b><u>AUS DEM KAMERALEN RECHNUNGSWESEN</u></b> .....	<b>108</b>
5.1	<i>Überleitungen aus dem Verwaltungshaushalt</i> .....	109
5.1.1	<i>Kasseneinnahmereste</i> .....	109
5.1.2	<i>Haushaltseinnahmereste</i> .....	111
5.1.3	<i>Kassenausgabereste</i> .....	111
5.1.4	<i>Haushaltsausgabereste</i> .....	112
5.1.5	<i>Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten</i> .....	115
5.1.6	<i>Zuführung des Verwaltungshaushalts an den</i> .....	
	<i>Vermögenshaushalt oder umgekehrt</i> .....	115
5.2	<i>Überleitungen aus dem Vermögenshaushalt</i> .....	115
5.2.1	<i>Kassenreste</i> .....	115
5.2.2	<i>Haushaltseinnahmereste</i> .....	115
5.2.3	<i>Haushaltsausgabereste</i> .....	116
5.2.4	<i>Überschüsse und Fehlbeträge im Vermögenshaushalt</i> .....	118
5.2.5	<i>Verpflichtungsermächtigungen (§ 86 GemO kameral)</i> .....	119
5.3	<i>Übernahme von Werten aus dem Sachbuch für</i> .....	
	<i>haushaltsfremde Vorgänge</i> .....	119
5.3.1	<i>Vorschüsse und Verwahrgelder</i> .....	119
5.3.2	<i>Werte aus der Geldvermögensrechnung</i> .....	119
5.3.3	<i>Keine unmittelbare Überleitung der kameralen „allgemeinen“</i> .....	
	<i>Rücklage in die Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage</i> .....	120
5.3.4	<i>Kamerale „Sonderrücklagen“</i> .....	120
5.3.5	<i>Innere Darlehen</i> .....	120
5.3.6	<i>Buchmäßiger Kassenbestand (Bestand auf den Bankkonten und</i> .....	
	<i>Bargeld am Eröffnungsbilanzstichtag)</i> .....	121
5.3.7	<i>Weitere Quellen</i> .....	122

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AO	Abgabenordnung
BauGB	Baugesetzbuch
BgA	Betriebe gewerblicher Art
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRW	Bodenrichtwert
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DVV	Datenverarbeitungsverbund
EigBG	Eigenbetriebsgesetz
EigBVO	Eigenbetriebsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
Fifo	First in, first out
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GemHVO kameral	Gemeindehaushaltsverordnung auf kameraler Basis
GemKVO	Gemeindekassenverordnung
GemO	Gemeindeordnung
GIS	Geo-Informationssystem
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GPA	Gemeindeprüfungsanstalt
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GVG	Geringwertige Vermögensgegenstände
HGB	Handelsgesetzbuch
HWD	Hochwasserdamm
i.d.R.	in der Regel
i.H.v.	in Höhe von
i.S.v.	im Sinne von

Leitfaden zur Bilanzierung, Stand: Januar 2011

i.V.m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IM BW	Innenministerium Baden-Württemberg
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
KAG	Kommunalabgabengesetz
KapG	Kapitalgesellschaft
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
LBO	Landesbauordnung
Lifo	Last in, first out
männl.	männlich
NKHR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
o.ä.	oder ähnliche
o.g.	oben genannt
p.a.	per anno
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RStO	Richtlinie für die Standardisierung des Oberbaues von Verkehrsflächen
s.o.	siehe oben
sog.	sogenannte
StrG	Straßengesetz für Baden-Württemberg
u.ä.	und ähnliche
u.U.	unter Umständen
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.a.	vor allem
vgl.	vergleiche
v.H.	vom Hundert
VG	Vermögensgegenstand
WaldG	Waldgesetz
weibl.	weiblich
WG	Wirtschaftsgüter
WHG	Wasserhaushaltsgesetz
z.Zt.	zur Zeit
zzgl.	zuzüglich

## **Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: Drei-Komponentenrechnung .....	16
Abbildung 2: Bewertungsgrundsatz § 62 GemHVO .....	59

## VORWORT

Der Leitfaden zur Bilanzierung wurde von Vertretern aus Gemeinden, Städten und Landkreisen sowie von Vertretern der kommunalen Landesverbände erarbeitet und inhaltlich mit dem Innenministerium und der Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg abgestimmt.

Der Leitfaden hat keine Rechtsverbindlichkeit, sondern empfehlenden Charakter. Er soll die Kommunalverwaltungen bei der Einführung des NKHR, speziell bei der Vermögenserfassung und Bewertung unterstützen.

Zur rechtskonformen Darstellung der Inhalte des Leitfadens erfolgt in regelmäßigen Abständen eine Abstimmung mit dem Innenministerium Baden-Württemberg und der Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg. Der Leitfaden in der vorliegenden Fassung ist mit der Lenkungsgruppe AG Internet (Innenministerium, Gemeindeprüfungsanstalt, Gemeindetag, Städtetag, Landkreistag, Datenverarbeitungsverbund Baden-Württemberg) abgestimmt.

## 1. EINLEITUNG

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

Das Innenministerium, die kommunalen Landesverbände, die Gemeindeprüfungsanstalt und der Datenverarbeitungsverbund Baden-Württemberg haben sich zu einer Kooperation zusammengefunden, um die Umsetzung der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens mit einer eigenen Internetplattform ([www.nkhr-bw.de](http://www.nkhr-bw.de)) zu unterstützen. Dazu wurde die Lenkungsgruppe AG Internet gebildet. Der vorliegende Leitfaden zur Bilanzierung ist ein Teilprojekt dieser Kooperation, weitere Teilprojekte erfolgen parallel.

## Leitfaden zur Bilanzierung, Stand: Januar 2011

Dieser Leitfaden ist unter Mitwirkung von Kommunalvertretern aus folgenden Kommunen, Verbänden und Mitarbeitern des DVV Baden-Württemberg erarbeitet worden:



Stadt Albstadt



Stadt Filderstadt



Stadt Freiburg



Stadt Heidelberg



Stadt Herrenberg



Stadt Karlsruhe



Stadt Ludwigsburg



Stadt Mannheim



Stadt Tettngang  
Stadt Ulm



Rhein-Neckar-Kreis



Stadt Stuttgart



Stadt Ulm



Stadt Nagold



Gemeinde Schlier



Neckar-Odenwald-Kreis



Alb-Donau-Kreis



Stadt Bruchsal

- Und mit Unterstützung weiterer Vertreter z.B. aus Offenburg, Landkreis Böblingen

Unter Mitwirkung folgender Institutionen:



- Innenministerium Baden-Württemberg



- Gemeindeprüfungsanstalt



- Landkreistag



- Gemeindetag



- Städtetag



- Datenverarbeitungsverbund Baden-Württemberg

## 1.1 Kurze Einführung in das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)

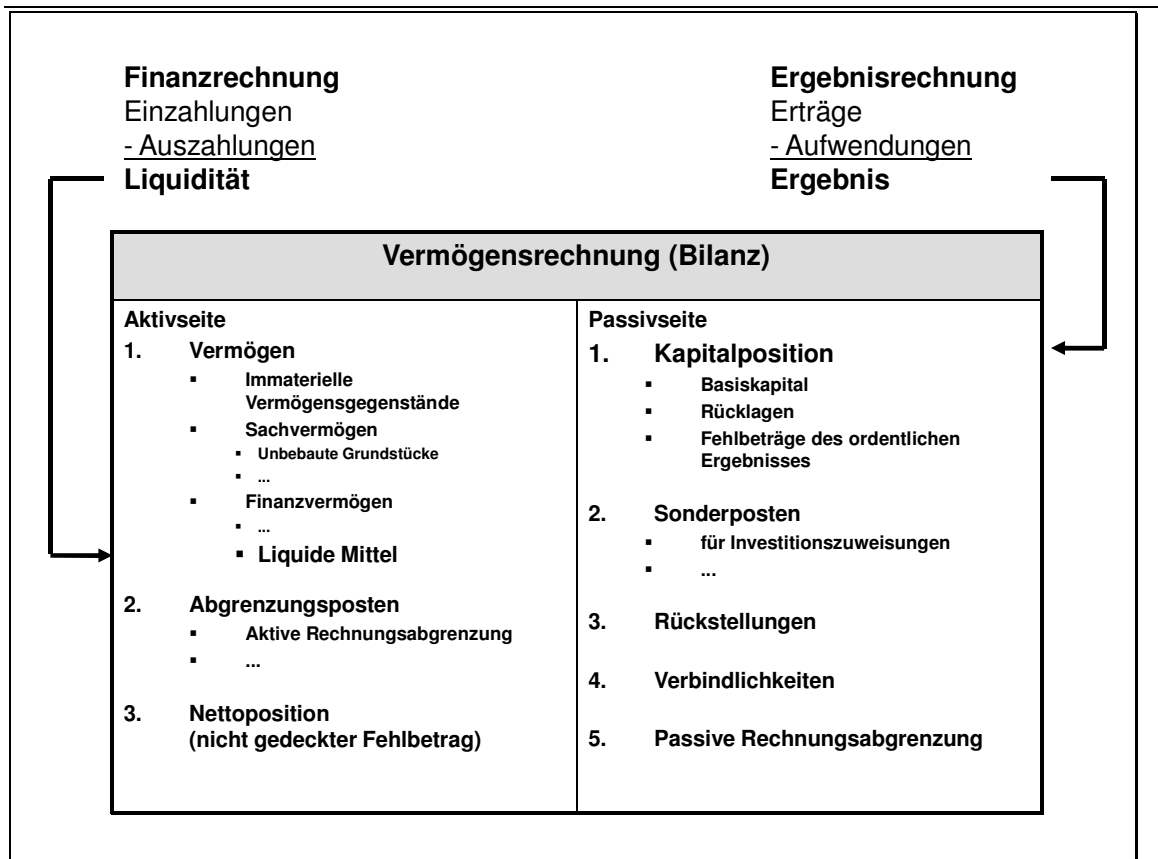
Mit Einführung des NKHR haben die Gemeinden ihre Bücher in Form der doppelten Buchführung darzustellen (§ 77 Abs. 3 der Gemeindeordnung - GemO). Aus § 95 Abs. 2 GemO wird ersichtlich, dass der Jahresabschluss aus einer Ergebnis-, Finanz- und aus einer Vermögensrechnung (Bilanz) besteht. (**Drei-Komponenten-Rechnung**).

Die **Ergebnisrechnung** beinhaltet die ergebniswirksamen Vorgänge der Verwaltungstätigkeit. Sie ist mit einer handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung vergleichbar. Ihr Ergebnis erhöht oder reduziert die Kapitalposition in der Vermögensrechnung (Bilanz). Die Ergebnisrechnung übernimmt im Wesentlichen die Funktion des Verwaltungshaushalts.

Die **Finanzrechnung** enthält sämtliche Ein- und Auszahlungen einer Rechnungsperiode. Die Finanzrechnung gibt unterjährig und beim Jahresabschluss Auskunft über die Liquiditätslage. Sie zeigt die Änderungen des Bestands an liquiden Mitteln, da der Saldo der Finanzrechnung die Position der liquiden Mittel in der Vermögensrechnung (Bilanz) erhöht oder reduziert. Im Unterschied zur handelsrechtlichen Kapitalflussrechnung wird sie ganzjährig geführt und nicht nachträglich abgeleitet. Die Finanzrechnung übernimmt mit der Investitions- und Finanzierungsabrechnung Elemente des Vermögenshaushalts und des Sachbuchs für haushaltsfremde Vorgänge.

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

Die folgende Abbildung verdeutlicht das Zusammenspiel der Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung:



**Abbildung 1: Drei-Komponentenrechnung**

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

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

## 1.2 Rechtsgrundlagen

Das NKHR wird in der Gemeindeordnung (GemO) in der Fassung vom 24. Juli 2000, zuletzt geändert durch Gesetz vom 4. Mai 2009 (GBl. S. 185), in der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) vom 11. Dezember 2009 (GBl. S. 770) und in der Gemeindekassenverordnung (GemKVO) vom 11. Dezember 2009 (GBl. S. 791) geregelt.

Die Bestimmungen des NKHR sind von den Kommunen spätestens für die Haushaltswirtschaft ab dem Haushaltsjahr 2016 anzuwenden. Kommunen, die bereits vor dem Haushaltsjahr 2016 auf die Kommunale Doppik umstellen („Frühstarter“), müssen die Bestimmungen des NKHR ab dem Haushaltsjahr der Umstellung anwenden (bis einschließlich dem Haushaltsjahr 2015 können aber Erleichterungen nach Art. 13 Abs. 6 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts in Anspruch genommen werden). Alle anderen Kommunen wenden bis zum Haushaltsjahr 2015 die bisherigen kameralen Regelungen an.

Die wichtigen Paragraphen werden bei den einzelnen Erläuterungen zitiert. Anbei ein kurzer Überblick über die Regelungen für die Bewertung aus der GemO und der GemHVO:

### **GemO**

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

### **GemHVO**

- § 12 Investitionen
- § 37, 38 Inventar, Inventur, Inventurvereinfachungsverfahren
- § 40 Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote, Vermögen
- § 41 Rückstellungen
- § 42 Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre

- § 43 Allgemeine Bewertungsgrundsätze
- § 44 Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden
- § 45 Bewertungsvereinfachungsverfahren
- § 46 Abschreibungen
- § 47 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung
- § 48 Rechnungsabgrenzungsposten
- § 52 Vermögensrechnung (Bilanz)
- § 53 Anhang
- § 55 Vermögensübersicht, Forderungsübersicht, Schuldenübersicht
- § 62 Erstmalige Bewertung, Eröffnungsbilanz
- § 63 Berichtigung der erstmaligen Erfassung und Bewertung

### 1.3 Vertrauensschutz durchgeführter Bewertungen

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

Quelle: Schreiben des IM BW vom 11.06.2007, AZ: 2-2241-0/95-5.

Entscheidend sind somit die zum Bewertungszeitpunkt geltenden bzw. bekannten Regelungsentwürfe, d.h. es gibt kein Wahlrecht zwischen z.B. verschiedenen Entwurfsversionen.

### 1.4 Auslegungshilfen

Die rechtlichen Regelungen in **GemO und GemHVO sind ausschlaggebend für die Handhabung des NKHR** in den Kommunen. Die Regelungen arbeiten mit unbestimmten Rechtsbegriffen, die in großem Umfang wortgleich mit Begriffen aus dem Handelsrecht sind. Zur Auslegung dieser unbestimmten Rechtsbegriffe kann nicht unmittelbar auf die handelsrechtlichen Auslegungen u.ä. zurückgegriffen werden. Vielmehr ist zunächst zu prüfen, welcher Inhalt sich – ggf. durch Auslegung – aus den kommunalrechtlichen Regelungen ergibt.

Eine wichtige Auslegungshilfe stellt in diesem Zusammenhang die Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und

Rechnungswesen<sup>1</sup> dar, soweit die dort getroffenen Aussagen nicht im Widerspruch zu den aktuellen Regelungswerken stehen.

## **1.5 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)**

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

---

<sup>1</sup> Heft 1 – 9, erschienen beim Staatsanzeiger für Baden-Württemberg GmbH, 1998, 2002, 2006.

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

### **2.1 Inhalt der Vermögensrechnung (Bilanz)**

#### **2.1.1 Vermögensgegenstände**

##### **Definition Vermögensgegenstand<sup>2</sup>:**

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

Bei der Aktivierung kann nach Entscheidung des Bürgermeisters von einer Wertgrenze in Höhe von 1.000 € ohne Umsatzsteuer ausgegangen werden (§§ 46 Abs. 2, 38 Abs. 4 GemHVO).

Zum Beispiel ein Gebäude<sup>3</sup> insgesamt oder eine Maschine als Ganzes stellen grundsätzlich einen Vermögensgegenstand dar.

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

##### **Praxistipp:**

Die GemO und die GemHVO treffen eigenständige Regelungen. Die §§ 38 und 46 GemHVO eröffnen bei einem Wert des beweglichen Vermögensgegenstandes bis 1.000 € ohne Umsatzsteuer Spielräume. Innerhalb dieser Spielräume kann den steuerrechtlichen Besonderheiten Rechnung getragen werden, z.B. durch Festsetzung entsprechender Wertgrenzen und Bildung entsprechender Konten.

Bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) sind unabhängig von der Bilanzierung nach Haushaltsrecht für Zwecke der Steuererklärung die Vorschriften des Steuerrechts zu beachten (insbesondere § 6 EStG, zuletzt geändert durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. Dezember 2009, BGBl. I S. 3950 und das Gesetz

---

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

<sup>3</sup> Ausnahme: Betriebsvorrichtungen

zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8. April 2010, BGBl. I S. 386).

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

Haushaltsrechtlich ist unmittelbar kein Sammelposten (150 € – 1.000 €) im Sinne des § 6 Abs. 2a EStG mit einer Abschreibung über fünf Jahre zulässig.

### **Bewertungseinheit:**

Jeder Vermögensgegenstand ist grundsätzlich einzeln zu erfassen und zu bewerten.

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

Stehen mehrere Vermögensgegenstände in einem **sehr engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang**, können diese zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst werden.

Beispiele für eine Bewertungseinheit:

- Unimog und ein speziell für dieses Fahrzeug hergestellter Schneepflug
- Betriebssoftware und PC

Keine Bewertungseinheiten sind:

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

### **Hinweise:**

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

Bewegliche Gegenstände bis zu der nach § 38 Abs. 4 GemHVO vom Bürgermeister festgelegten Wertgrenze sind grundsätzlich als Aufwand auszuweisen; jedoch können diese Gegenstände im Rahmen der notwendigen Erstausrüstung

aktiviert werden.

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

#### Praxistipp zur Buchhaltung:

Ein BgA muss mit einem notwendigen Betriebsvermögen ausgestattet sein, d.h. die für den Betrieb des BgA unabdingbar erforderlichen Vermögenswerte, z.B. bebaute Grundstücke, Betriebsvorrichtungen, müssen ihm in der Anlagenbuchhaltung zugeordnet werden.

### **2.1.2 Kapitalposition**

Die Kapitalposition ist nicht mit dem kaufmännischen Eigenkapital gleich zu setzen. Sie besteht aus dem Basiskapital, den Rücklagen und den Fehlbeträgen.

### **2.1.3 Schulden**

Schulden sind Rückzahlungsverpflichtungen (Verbindlichkeiten) aus Anleihen, Kreditaufnahmen und ihnen wirtschaftlich gleichkommenden Vorgängen sowie aus der Aufnahme von Kassenkrediten (vgl. § 61 Ziffer 37 GemHVO).

### **2.1.4 Rechnungsabgrenzungsposten**

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

## **2.2 Personelle und zeitliche Zuordnung**

### **2.2.1 Personelle Zuordnung (Wirtschaftliches Eigentum)**

Für die Bilanzierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes kommt es darauf an, dass dieser dem Vermögen der Kommune zuzurechnen ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Kommune wirtschaftliches Eigentum hat.

Die Kommune ist wirtschaftlicher Eigentümer, wenn sie die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand in einer Weise ausübt, dass da-

durch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte wirtschaftlich auf die gesamte Nutzungsdauer von der Einwirkung ausgeschlossen ist. Die tatsächliche Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand hat i.d.R. derjenige, bei dem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten der Sache liegen.

Beispiele für bilanzierungspflichtiges wirtschaftliches, aber nicht juristisches Eigentum: Gebäude der Kommune auf fremden Grund und Boden, Erwerb von Vermögensgegenständen unter Eigentumsvorbehalt, geleaste Vermögensgegenstände unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen des Finanzierungsleasings.

Beispiel für nicht zu bilanzierendes juristisches, aber nicht wirtschaftliches Eigentum: fremde Gebäude auf eigenem Grund und Boden.

### **Sonderfall: Leasingverträge**

Unter Leasing versteht man einen miet- oder pachtähnlichen Vertrag (mit besonderen Ausgestaltungsmerkmalen) zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer über die Nutzung beweglicher und unbeweglicher Anlagegüter<sup>4</sup>.

Die Zuordnung der Vermögensgegenstände richtet sich nach dem Kriterium „wirtschaftliches Eigentum“. Für die Beurteilung kann die steuerrechtliche Erlasslage herangezogen werden.

Die Zuordnung zum Eigentum der Gemeinde stellt hierbei die seltene Ausnahme dar.

## **2.2.2 Zeitliche Zuordnung**

### **2.2.2.1 Periodenabgrenzung von Erträgen und Aufwendungen (Leistung/Gegenleistung)**

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

---

<sup>4</sup> Siegfried Schmolke, Manfred Deitermann (2000), Industrielles Rechnungswesen IKR, 28. Auflage, Darmstadt. (5.4 Leasing)

Geschäftsfall	Vorgang		Buchung zum 31. Dezember
	Im alten Jahr	Im neuen Jahr	
Noch zu zahlender Aufwand	<b>Aufwand</b>	Auszahlung	Aufwandskonto an sonst. Verbindlichkeiten
Noch zu verein- nahmender Ertrag	<b>Ertrag</b>	Einzahlung	Sonst. Forderungen an Ertragskonto
Im Voraus bezahl- ter Aufwand	Auszahlung	<b>Aufwand</b>	Aktiver RAP an Auf- wandskonto
Im Voraus verein- nahmter Ertrag	Einzahlung	<b>Ertrag</b>	Ertragskonto an Passiven RAP

Hinweis für die Rechnungsabgrenzung bei regelmäßig wiederkehrenden Erträgen oder Aufwendungen (z.B. landwirtschaftliche Pacht) in gleich bleibender Höhe:  
In diesen Fällen kann auf eine periodengerechte Abgrenzung verzichtet werden.

### 2.2.2.2 Zeitpunkt der Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten

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

Beispiel:

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

### 2.2.2.3 Periodenabgrenzung bei Steuern und gesetzl. Umlagen

#### **Anwendungsbereich:**

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

Beispiele:

- **Gesetzliche Umlagen, z.B.**
  - **Kommunaler Finanzausgleich**
  - **Kreisumlage**
  - **Regionalverbandsumlage**
- **Steuern.**

#### **Handhabung:**

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

- Gewerbesteuer: Gewerbesteuerbescheid der Kommune (Steuervorauszahlungen werden zum jeweiligen Fälligkeitsdatum bilanziert.)
- FAG- und Kreisumlagen: Teilzahlungs- und Abschlusszahlungsbescheid

In den Fällen, in denen das Bescheiddatum und der Bekanntgabezeitpunkt nicht in dasselbe Jahr fallen, bleibt es aus Vereinfachungsgründen beim Bescheiddatum.

#### **Beispiele:**

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

Dies gilt unabhängig davon, ob die Jahresabschlussarbeiten bereits abgeschlossen sind. In der Folge kann es bei diesen Fällen nie außerordentliche Erträge und Aufwendungen geben.

#### **2.2.2.4 Anschaffungen**

Der Zeitpunkt der Anschaffung ist mit der Überführung aus fremder in eigene wirtschaftliche Verfügungsgewalt gegeben (vgl. wirtschaftliches Eigentum). Ab diesem Zeitpunkt ist der angeschaffte Vermögensgegenstand beim Erwerber zu bilanzieren. Danach ist ein Vermögensgegenstand in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem der Erwerber nach dem Willen beider Vertragspartner darüber wirtschaftlich verfügen kann<sup>5</sup>.

#### **2.2.2.5 Herstellung**

##### **- Beginn der Herstellung**

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

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

##### **- Ende der Herstellung**

Die Festlegung des Endes der Herstellung ist für den Beginn der Abschreibung erforderlich und maßgeblich.

Die Herstellung ist mit der wesentlichen Fertigstellung und vollständiger Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstands abgeschlossen. Gegenstände des Sachvermögens sind fertig gestellt, wenn sie ihrer Bestimmung gemäß nutzbar sind, d.h. bei einem Gebäude, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau für den Betrieb genutzt werden kann.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, § 255, Randnr. 30, 31

<sup>6</sup> Beck'scher Bilanzkommentar S. 654 Randnr. 367

**☞ Beispiel:**

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

- **Anlagen im Bau**

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

## 2.3 Bewertung

**§ 91 Abs. 4 GemO**

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

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

**Die Kommune hat grundsätzlich keinen Ermessensspielraum und keine Wahlrechte**, es sein denn, es kommen die Vereinfachungsregelungen der GemHVO zum Tragen. Diese werden in den folgenden Kapiteln dargestellt.

## 2.3.1 Anschaffungskosten

Nach § 44 Abs. 1 GemHVO versteht man unter Anschaffungskosten

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

- **Anschaffungsnahe Aufwendungen:**

Stehen Instandsetzungs- oder Modernisierungsaufwendungen in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung eines Vermögensgegenstands an, sind diese als anschaffungsnahe Aufwendungen den Herstellungskosten zuzurechnen.

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

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

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

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

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

**➤ Beispiel zur Berechnung von Anschaffungskosten**

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

**Berechnung der Anschaffungskosten:**

	650.000,00	€	Kaufpreis
+	50.000,00	€	Nebenkosten (Montage)
+	100.000,00	€	Nebenkosten (Fundamente/Anschlüsse)
-	50.000,00	€	Preisminderung (Rabatt)
	<hr/>		
	750.000,00	€	Anschaffungskosten

### 2.3.2 Herstellungskosten

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

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

(3) „Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen

**für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.“**

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

### **2.3.2.1 Herstellung**

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

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

### **2.3.2.2 Erweiterung**

Aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand ist gegeben, wenn ein bestehender Vermögensgegenstand in seiner Substanz vermehrt wird.

Im Gebäudebereich liegt eine substanzmehrende Erweiterung vor:

- bei einem Anbau eines unselbständigen Gebäudeteils,
- einer Aufstockung um ein weiteres Geschoss.

Keine substanzmehrende Erweiterung liegt vor bei:

- Anbau eines selbstständigen Gebäudeteils (als eigenständiger Vermögensgegenstand zu aktivieren).

### **2.3.2.3 Wesentliche Verbesserung**

**Wesentliche Verbesserung des Vermögensgegenstands über den ursprünglichen Zustand hinaus:**

**a) ursprünglicher Zustand:**

Der Zustand vor Beginn der Verbesserungsmaßnahme.

**b) wesentliche Verbesserung:**

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

**Beispiel:**

Einbau neuer Jalousien an einem Gebäude, das bisher keinerlei Verdunklungsmöglichkeit hatte.

Eine wesentliche Verbesserung bei Gebäuden liegt auch dann vor, bei mindestens drei zentralen Ausstattungsmerkmalen,

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

die einzeln betrachtet Erhaltungsaufwand darstellen, in zeitlichem Zusammenhang (maximal 3 Jahre) in wesentlichem Umfang und Qualität betroffen sind. In der Regel ist dann von einer Verlängerung der Restnutzungsdauer auszugehen.

Hinweis:

Die Kriterien 5 - 7 gelten nicht für BgA.

- **Umfang der Herstellungskosten**

Zu den Herstellungskosten gehören nach § 44 Abs. 2 GemHVO alle Aufwendungen die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch die Verwaltungskosten einschließlich Gemeinkosten, angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Vermögens, soweit sie durch die Fertigung veranlasst sind, eingerechnet werden.

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

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

- **Aktivierungswahlrecht bei Herstellungskosten**

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

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

---

<sup>7</sup> Quelle: Horschitz/Gross/Weidner, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, Schäffer Poeschel, Kapital H 4.2.2.2.8

den.

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

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

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

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

- **Gebühren-/Beitragsrecht**

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

### 2.3.3 Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand

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

Zur Abgrenzung kann auf die vergleichbare Abgrenzung im Handels- und Steuerrecht und die dazugehörige Rechtsprechung zurückgegriffen werden.

#### ↳ Beispiele für die Abgrenzung des Erhaltungs- und Herstellungsaufwands

- Einbau eines (bisher nicht vorhandenen) Aufzugs:  
Es erfolgt eine Erweiterung (i.S.d. § 44 Abs. 2 GemHVO), daher ist Herstellungsaufwand gegeben. Der Aufzug ist ein unselbständiger Gebäudebestandteil und somit nicht als separater Vermögensgegenstand, sondern beim Gebäude zu erfassen.
- Eine Kohlezentralheizung wird durch eine Gaszentralheizung ersetzt:  
Der Ersatz der Heizung führt nicht zu einer wesentlichen Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus. Sowohl vor als auch nach der Baumaßnahme ist eine Zentralheizung im Gebäude vorhanden, die lediglich die Wärme mit einem anderen Brennstoff erzeugt. Die Kosten für den Heizungsaustausch stellen Erhaltungsaufwand dar.

### 2.3.4 Brutto- oder Nettomethode bei bezuschussten Vermögensgegenständen

#### 2.3.4.1 Bruttomethode

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

Die Aktivierung des Vermögensgegenstandes erfolgt bei **Betriebsbereitschaft**. Zu diesem Zeitpunkt beginnt die Auflösung z.B. des Investitionszuschusses, un-

abhängig vom Zahlungseingang (vgl. 2.2.2.2).

#### ↳ Beispiele

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

#### Hinweis:

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

### **2.3.4.2 Nettomethode**

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

### **2.3.5 Unentgeltlicher Erwerb**

#### **2.3.5.1 Begriffsbestimmung**

Unentgeltlicher Erwerb = alle Geschäftsvorfälle/Vorgänge, bei denen die Kommune Vermögensgegenstände ohne finanzielle oder sonstige materielle Gegenleistung (z.B. Tausch) erhält.

#### **2.3.5.2 Grundsätze**

##### 1. Vollständiger Vermögensausweis

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

## 2. Wertermittlung

Es gilt das Prinzip der wirklichkeitsgetreuen Bewertung. Die Bewertung der Vermögensgegenstände erfolgt analog der Ausführungen in Kapitel 3 des Leitfadens (Bilanzierung von Aktiva). Dabei können insbesondere auch die Vereinfachungsregelungen für die Eröffnungsbilanz analog sowie die beschriebenen Verfahren zur Ermittlung von Erfahrungswerten herangezogen werden. Der Stichtag für die Wertermittlung ist gleich dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums auf die Kommune.

## 3. Bruttoprinzip mittels Bildung eines passiven Sonderpostens

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

## 4. Abschreibung der Vermögensgegenstände und Auflösung der Sonderposten

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

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

### **2.3.5.3 Anwendungsfälle**

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

#### **2.3.5.3.1 Sachschenkungen**

Die AHK können aus der Spendenbescheinigung entnommen werden.

#### **2.3.5.3.2 Geldspenden**

Geldspenden mit einem investiven Verwendungszweck führen zu einer Bilanzverlängerung:

- Aktivseite: Erhöhung der liquiden Mittel
- Passivseite: Behandlung wie bei erhaltenen Investitionszuschüssen.

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

Geldspenden mit einem konsumtiven Verwendungszweck (z.B. zum Kauf Tiernahrung) werden ebenfalls in der Ergebnisrechnung verbucht (ordentlicher Ertrag).

Geldspenden ohne Verwendungszweck werden in der Ergebnisrechnung verbucht (außerordentlicher Ertrag).

#### 2.3.5.3.3 Erbschaften

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

#### 2.3.5.3.4 Umlegungen

Vorbemerkung:

Zu beachten sind die beiden Rollen der Kommune im Umlegungsverfahren.

##### **1. Kommune als Umlegungsstelle**

- Alle Geschäftsvorfälle, die die Kommune als Umlegungsstelle abwickelt, sind ausschließlich ergebniswirksam.
- Mehrzuteilungen, für die die Umlegungsstelle von Dritten einen Geldausgleich erhält, stellen außerordentlichen Ertrag der Ergebnisrechnung dar.
- Minderzuteilungen, für die die Umlegungsstelle einen Geldausgleich an Dritte zu zahlen hat, stellen außerordentlichen Aufwand in der Ergebnisrechnung dar.
- Der ausgleichende Umlegungsvorteil stellt einen ordentlichen Ertrag in der Ergebnisrechnung dar.
- Ausgleichende Umlegungsnachteile sind als ordentlicher Aufwand zu behandeln.
  - Der sich daraus ergebende Saldo ist der netto abgeschöpfte Umlegungsvorteil der Kommune, der im Jahr des Bescheiddatums ergebniswirksam wird.

## 2. Kommune als Umlegungsbeteiligte

### Einwurfsgrundstücke der Kommune:

Alle alten/bisherigen VG (Einwurfsflurstücke) werden zum Zeitpunkt der Zuteilung der neuen Flurstücke/Vermögensgegenstände in Abgang genommenen.

Abwicklungsvarianten:

- Abwicklung über die Ergebnisrechnung (Verlängerung) im außerordentlichen Ergebnis
- Umbuchung, reiner Aktivtausch

### Zuteilungsgrundstücke der Kommune:

Bei den zuteilten Flurstücken der Kommune handelt es sich um neue Vermögensgegenstände, die zum Zeitpunkt der Zuteilung aktiviert werden.

### Wertermittlung der neuen VG:

- Baugrundstücke und alle sonstigen Flurstücke, für die ein Zuteilungswert festgesetzt wird, z.B. überörtliche Verkehrs- und Grünflächen.  
→ Zuteilungswert = AHK = Bilanzwert
- Es wird ein passiver Sonderposten in Höhe des Wertes der neuen VG **abzgl.** Restbuchwert aller alten VG bzw. Summe Anlageabgänge gebildet.
  - Abzugsbetrag der Sonderposten:  
Da keine Beziehung zwischen alten und neuen Flurstücken bestehen, werden die Restbuchwerte der alten VG summiert und durch die Quadratmeter der neuen VG geteilt. Um diesen Durchschnittsbetrag wird der Sonderposten je Quadratmeter reduziert.
- Örtliche Verkehrs- und Grünflächen (für Straßen, Ausgleichsmaßnahmen, Spielplätze,...):  
→ Bodenrichtwert landwirtschaftlich genutzter Flächen zum Zeitpunkt des Zugangs = AHK = Bilanzwert.  
  
→ Es wird ein passiver Sonderposten in Höhe des vollen Wertes (100 %) der neuen Verkehrs- und Grünflächen gebildet.  
Grund: die örtlichen Verkehrs- und Grünflächen gehen der Kommune immer ohne materielle Gegenleistung zu.

#### 2.3.5.3.5 Erschließungsmaßnahmen

Ermittlung der AH-Werte der Vermögensgegenstände:

1. Tatsächliche AHK, zu liefern vom Erschließungsträger
2. Erfahrungswerte, ermittelt gemäß Kapitel 3 dieses Leitfadens.

Auf der Passivseite wird ein Sonderposten in gleicher Höhe gebildet und entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer der korrespondierenden Vermögensgegenstände aufgelöst.

#### 2.3.5.3.6 Weitere Beispiele für unentgeltlichen Erwerb:

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

### 2.3.6 „Rückzahlungsbetrag“ (Erfüllungsbetrag)

#### § 91 Absatz 4 GemO:

#### Erwerb und Verwaltung von Vermögen, Wertansätze

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

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

### 2.3.7 Abschreibungen

Ab dem Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt sind Vermögensgegenstände abzuschreiben. Nach § 46 Abs. 2 GemHVO sind immaterielle Vermögensgegenstände und Vermögensgegenstände des Sachvermögens (siehe § 46 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit § 52 Abs. 3 Nr. 1.1 und 1.2), deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, **auf volle Monate** abzuschreiben, dabei ist der Monat der Anschaffung oder Herstellung voll mitzurechnen (§ 46 Abs. 2 Satz 1 GemHVO).

Nach § 46 Abs. 1 Satz 3 GemHVO ist für die Abschreibung **die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** maßgebend, die auf der Grundlage von Erfahrungswerten und unter Berücksichtigung der Beschaffenheit und Nutzung des Vermögensgegenstandes zu bestimmen ist.

Nach wesentlichen Sanierungsmaßnahmen ist ggf. die Restnutzungs-/Gesamtnutzungsdauer sachgerecht neu zu ermitteln bzw. zu überprüfen.

**Hinweise zu den Nutzungsdauern sind veröffentlicht unter:**

[www.nkhr-bw.de](http://www.nkhr-bw.de)

Hinweis:

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

### 2.3.8 Dauernde Wertminderung

**§ 46 Absatz 3 Satz 1 GemHVO:**

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

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

Es sind nicht die Werte aller Vermögensgegenstände jährlich zu überprüfen; bekannt gewordene wertmindernde Tatsachen sind jedoch zu berücksichtigen (Wertaufhellungsgrundsatz).

### **Dauernd:**

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

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

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

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

### **Beispiele für Wertminderung:**

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

### **Zuschreibung:**

§ 46 Absatz 3 Satz 2 GemHVO:

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

## **2.4 Vereinfachungsregeln**

### **2.4.1 Festwertverfahren**

#### **(§ 37 Abs. 2 GemHVO)**

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

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

Beim Festwertansatz handelt es sich um ein Wahlrecht.

#### **2.4.1.1 Voraussetzungen für das Festwertverfahren**

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

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

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

- **Vermögensgegenstände müssen regelmäßig ersetzt werden.**

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

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

Der Gesamtwert aller Festwerte der Gemeinde ist dann grundsätzlich von nachrangiger Bedeutung, wenn er an den dem Bilanzstichtag vorangegangenen fünf Bilanzstichtagen im Durchschnitt 10 v. H. der Bilanzsumme nicht überstiegen hat. Dabei sind beim Anhaltewert ordentliche Abschreibungen aber keine außerplanmäßigen Abschreibungen zu berücksichtigen<sup>8</sup>.

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

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

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

Die Gegenstände müssen zusätzlich

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

Auch sind Gegenstände ausgeschlossen, die regelmäßig erheblichen Preisschwankungen unterliegen.

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

Übersteigt der neu ermittelte Wert den bisherigen Festwert um mehr als

---

<sup>8</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 08.03.1993, BStBl I S. 276

10 v.H., so ist der ermittelte Wert als Festwert anzusetzen. Der bisherige Festwert ist solange um die Anschaffungs- und Herstellungskosten der im Festwert erfassten und im letzten Geschäftsjahr zugegangenen Vermögensgegenstände aufzustocken, bis der korrekte Wertansatz erreicht ist<sup>9</sup>.

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

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

## **2.4.1.2 Ermittlung des Festwertes**

### **2.4.1.5.1 Ermittlung für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe**

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

### **2.4.1.5.2 Ermittlung für Gegenstände des (abnutzbaren) Sachvermögens<sup>10</sup>**

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

## **Erstmalige Bildung des Festwertes**

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

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

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

Hier sind die angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände mit

---

<sup>9</sup> Vgl. R 31 Abs. 4 EStR

<sup>10</sup> ohne Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

den AHK abzüglich planmäßiger Abschreibungen anzusetzen, bis der Festwert erreicht ist.

#### **2.4.1.3 Übergang von der Einzelbewertung zum Festwert**

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

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

##### **Bisheriger Buchwert ist höher als der sich ergebende Festwert**

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

#### **2.4.1.4 Behandlung der Ersatzbeschaffungen und Veräußerungen von Gegenständen aus einem Festwert**

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

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

#### **2.4.1.5 Übergang vom Festwert zur Einzelbewertung**

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

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

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

## 2.4.2 Gruppenbewertung

(§ 37 Abs. 3 GemHVO)

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

### Voraussetzungen

#### - **Gleichartigkeit**

(ausreichende Voraussetzung bei Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens)

Merkmale der Gleichartigkeit:

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

oder

- Gleichheit in der Verwendbarkeit oder Funktion (Funktionsgleichheit)

und

- keine wesentlichen Qualitätsunterschiede

#### - **Annähernde Gleichwertigkeit**

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

Merkmale der annähernden Gleichwertigkeit:

- Preise der in der Gruppenbewertung zusammengefassten Vermögensgegenstände dürfen nicht wesentlich voneinander abweichen. Hierbei wird ein Spielraum von 20 v.H. zwischen höchsten und niedrigsten Preis bei geringem Wert der einzelnen Vermögensgegenstände in der Gruppe noch als vertretbar angesehen. Der generelle Maßstab muss sein, dass der Bilanzwert der Gruppenbewertung nicht wesentlich höher oder niedriger sein darf, als sich bei einer Bewertung zu Einzelpreisen ergeben würde.

- Die Preise müssen zeitlich miteinander verglichen werden können, also auf den gleichen Zeitpunkt bezogen sein.

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

Die Voraussetzung der annähernden Gleichwertigkeit gilt auch für die zur Gruppenbewertung zusammengefassten Schulden und Rückstellungen. Hier erscheint es zweckmäßig, auf die annähernde Gleichwertigkeit der Risikoarten abzustellen.

Ein zwingender Zusammenhang zwischen Gleichartigkeit und Gleichwertigkeit der Vermögensgegenstände besteht nicht.

Die Gleichwertigkeit von Vermögensgegenständen genügt nach herrschender Auffassung zumindest dann nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, wenn völlig unterschiedliche Vermögensgegenstände nur deshalb zu einer Gruppe zusammengefasst werden sollen, weil sie zufällig annähernd gleiche Anschaffungskosten haben. Vielmehr müssen auch bei gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen noch andere Merkmale für eine Gruppenbewertung sprechen (z.B. gleicher Verwendungszweck).

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

- **Beispiele**
  - PCs
  - Tische und Stühle

### Ermittlung des einfachen gewogenen Durchschnittswerts

In der Ermittlung des gewogenen Durchschnittswerts muss sich sowohl die Menge als auch der jeweilige Preis niederschlagen.

Es wird der einfach gewogene Durchschnitt aus dem Gesamtwert von Anfangsbeständen und Zugängen eines Haushaltsjahres ermittelt.

<b>➤ Beispiel</b>						
Bestand zum Bilanzstichtag 31.12. = 1.000 Wasserrohre						
		Stückzahl		Preis je Stück in €		Gesamtpreis in €
	Anfangsbestand 01.01.	500		800,00		400.000,00
	Zugang am 20.02.	800		850,00		680.000,00
	Zugang am 15.05.	200		900,00		180.000,00
						1.260.000,00

Durchschnittswert  $1.260.000 \text{ €} : 1.500 = \underline{840,00 \text{ €}}$   
 Bilanzansatz  $1.000 \text{ Stück} \times 840,00 \text{ €} = \underline{\underline{840.000,00 \text{ €}}}$

### 2.4.3 Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 45 GemHVO): Fifo und Lifo

#### § 45 Abs. 1 GemHVO

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

### 2.4.4 Inventurvereinfachungsmethoden

#### § 38 Abs. 4 GemHVO

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

## 2.4.5 Vereinfachungsregeln für die Eröffnungsbilanz

Grundsatz:

### **§ 62 Abs. 1 Satz 1 GemHVO**

*"In der Eröffnungsbilanz nach Artikel 13 Abs. 5 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 4. Mai 2009 sind die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 46, anzusetzen".*

### **§ 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO**

*„Für den vor dem Stichtag der Aufstellung der Eröffnungsbilanz liegenden Zeitraum von sechs Jahren wird vermutet, dass die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt werden können.“*

Für den angegebenen Zeitraum gilt der Grundsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände. Für diesen Zeitraum können grundsätzlich keine Erfahrungswerte angesetzt werden.

### **↪ Beispiel:**

Eine Kommune erstellt die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2010. Für die Vermögensgegenstände die ab dem 1.1.2004 beschafft worden sind, sind die AHK aufgrund der Belege heranzuziehen.

### **Praxistipp:**

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

§ 62 Abs. 1 Satz 2 und 3 sowie die Absätze 2 Satz 1 und Absatz 3 bis 6 GemHVO enthalten **Vereinfachungsregeln** für die Eröffnungsbilanz.

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

**§ 62 Abs. 1 Satz 2 GemHVO**

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

Mit dieser Regelung wird der Bestand von bereits sachgerecht ermittelten Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vermögensgegenständen, die vor dem Stichtag zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz bereits in Anlagenachweisen oder in einer Vermögensrechnung nachgewiesen sind, gesichert. Diese Werte müssen nicht mehr neu ermittelt werden, sondern dürfen in die Aufstellung der Eröffnungsbilanz übernommen werden.

#### **2.4.5.2 Spezialregelung: Bewegliche/Immaterielle Vermögensgegenstände, älter als 6 Jahre (§ 62 Abs. 1 Satz 3)**

**§ 62 Abs. 1 Satz 3 GemHVO**

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

**Praxistipp:**

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

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

#### **§ 62 Abs. 2 Satz 1 GemHVO**

*„Wenn die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nicht ohne unverhältnismäßigen Aufwand ermittelt werden können, sind abweichend von Absatz 1 den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte anzusetzen, vermindert um Abschreibungen nach § 46.“*

Wann ein **unverhältnismäßig hoher Aufwand** vorliegt, ist im Einzelfall und nach den örtlichen Verhältnissen zu beurteilen und zu begründen.

### 2.4.5.4 § 62 Abs. 3 GemHVO – Erfahrungswerte zum 1. Januar 1974

#### **§ 62 Abs. 3 GemHVO**

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

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

### 2.4.5.5 § 62 Abs. 4 GemHVO: Verwendung örtlicher Durchschnittswerte

#### **§ 62 Abs. 4 Satz 1 GemHVO**

*„Bei Grundstücken, insbesondere bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, Grünflächen und Straßengrundstücken sind die Absätze 1 bis 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass örtliche Durchschnittswerte angesetzt werden können; (...)“<sup>11</sup>*

---

<sup>11</sup> zur Bewertung von Waldflächen siehe 3.2.1.5

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

**§ 62 Abs. 4 Satz 1 GemHVO**

**„(...) bei der Bewertung von Straßen können die Erfahrungswerte für die einzelnen Straßenarten auf der Grundlage örtlicher Durchschnittswerte ermittelt werden.“**

Beim Straßenkörper ist der örtliche Durchschnittswert über den Baupreiskostenindex auf das Herstellungsjahr zurück zu indizieren (da es sich hier um abnutzbare Vermögensgegenstände handelt und die Baukosten stetig angestiegen sind).

#### **2.4.5.6 Ansatz von abgeschriebenem Vermögensgegenständen**

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

Bei beweglichen Vermögensgegenständen gilt § 62 Abs. 1 Satz 3 GemHVO, wonach bei beweglichen Vermögensgegenständen, deren Anschaffung oder Herstellung länger als 6 Jahre vor dem Stichtag für die Eröffnungsbilanz zurückliegt, von einer Inventarisierung und Aufnahme in die Vermögensrechnung abgesehen werden kann.

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

### **2.4.6 Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung**

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

### **2.4.7 AH-Zeitpunkt nicht bekannt:**

Für die **Altdaten, bei denen der Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt nicht bekannt ist, muss dieser geschätzt werden.** Es wird in diesen Fällen unterstellt, dass die Anschaffung oder Herstellung zum 01.01 des jeweiligen Jahres erfolgte (Fiktion) und ab diesem Zeitpunkt abgeschrieben wird.

### **3. BILANZIERUNG VON AKTIVA**

#### **3.1 Immaterielle Vermögensgegenstände**

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

##### **3.1.1 Definition**

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

##### **Beispiele:**

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

##### **3.1.2 Bewertung**

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

##### **Entgeltlich erworbenes immaterielles Vermögen**

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

- Software entsprechend Nutzungsdauer
- Lizenzen entsprechend Geltungsdauer
- sonstiges immaterielles Vermögen i.d.R. maximal 10 Jahre.

### **3.1.3 Negativabgrenzungen**

Keine immateriellen Vermögensgegenstände sind:

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

## **3.2 Sachvermögen**

### **3.2.1 Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

Kontengruppe 01, 02. Bilanzposition 1.2.1, 1.2.2

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

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

#### **3.2.1.1 Datenermittlung für die Bewertung**

Als Vorarbeit für die eigentliche Bewertung sind sämtliche Basisdaten zu ermitteln. Zu den Basisdaten gehören u. a.:

- Gemarkung
- Flurstücksnummer
- Flurstücksgröße
- Nutzungsart.

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

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

### **3.2.1.2 Wertermittlung**

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

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

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

### **3.2.1.3 Erfahrungswert für die Eröffnungsbilanz**

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

- Gutachterausschuss
- Registratur/Archiv
- Bauämtern.

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

Nachfolgend werden die Bewertungskriterien schematisch dargestellt.

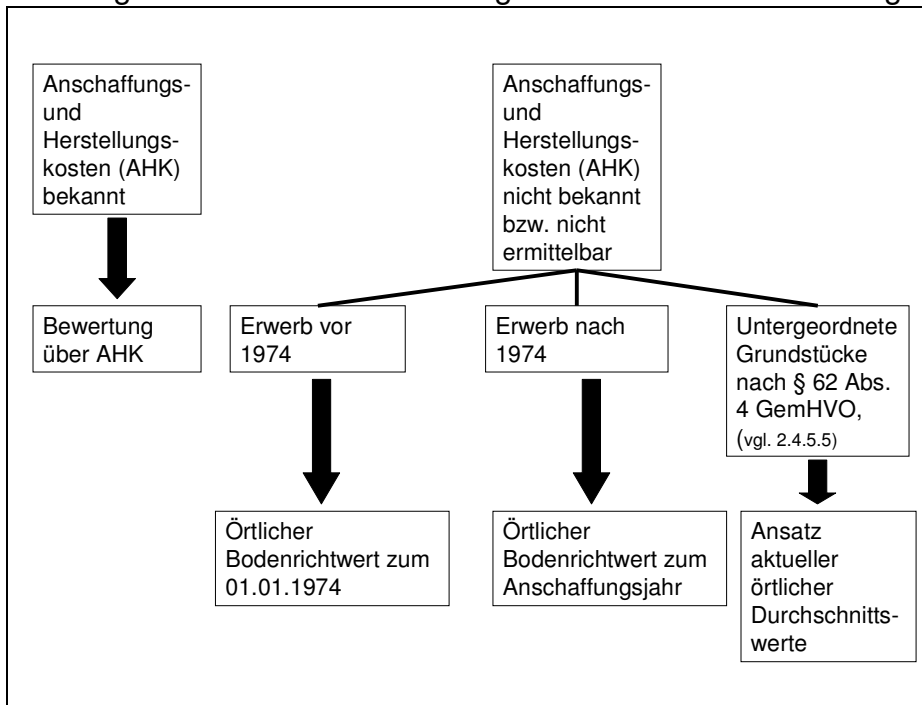


Abbildung 2: Bewertungsgrundsatz § 62 GemHVO

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

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

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

- **Durchschnittliche Kaufwerte von Bauland in Baden-Württemberg seit 1962:**

<http://www.statistik.baden-wuerttemberg.de/ProdGew/Landesdaten/LRt1213.asp>

- **Kaufwerte für landwirtschaftliche Grundstücke in Baden-Württemberg von 1974 bis 2004:**

<http://www.statistik.baden-wuerttemberg.de/Landwirtschaft/Landesdaten/kaufwert.asp>

**Hinweis:** Nach § 62 Abs. 4 GemHVO können auch aktuelle Durchschnittswerte angesetzt werden (vgl. 2.4.5.5).

### **3.2.1.4 Ermittlung der Nutzungsarten der Grundstücke**

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

Nutzungsarten können anhand folgender Datenquellen ermittelt werden:

- Liegenschaftssoftware
- Liegenschaftsbeschriebe
- Grundbücher,

#### **Grundstücke mit mehreren Nutzungen:**

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

### **3.2.1.5 Bewertung von Waldflächen**

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

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

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

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

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

sowie weitere dem Wald dienende Flächen.

### 3.2.1.5.1 Datenermittlung für die Bewertung

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

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

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

### 3.2.1.5.2 Bewertungsvorgehen

#### Grund und Boden

Kontengruppe 01, Kontenart 013, Konto 0131

Grundsatz: Anschaffungs- und Herstellungskosten.

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

#### Aufwuchs

Kontengruppe 01, Kontenart 013, Konto 0132

Grundsatz: Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Vereinfachung: a) Örtliche Erfahrungswerte (vgl. § 62 Abs. 1-3 GemHVO)  
**ODER**  
b) Übernahme der Werte aus § 62 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 GemHVO. Es wird vorgeschlagen, diesen Wert zusammen mit dem zuständigen Forstamt festzulegen.

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

Der Wert des Aufwuchses bleibt **als fester Wert** in der Bilanz erhalten; er unterliegt keiner planmäßigen Abschreibung. Ursache ist der Grundsatz nachhaltiger Forstwirtschaft.

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

Bereits in der Gemeindehaushaltsverordnung (§ 62 Abs. 4 GemHVO) wird mit Werten operiert, die in einem gewissen Verhältnis zu einander stehen. Eine Splitting der Anschaffungs- und Herstellungskosten in die beiden Bestandteile Grund/Boden und Aufwuchs sollte daher auch im Verhältnis der vom Gesetzgeber vorgegebenen Werte erfolgen ( $\frac{1}{4}$  Grund und Boden und  $\frac{3}{4}$  Aufwuchs).

### 3.2.1.5.3 Bewertung von Naturdenkmälern

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

**➤ Beispiel:**

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

### 3.2.1.5.4 Bewertung von Grünflächen und Kleingartenanlagen

Grünflächen: Kontengruppe 01, Kleingartenanlagen: Kontengruppe 02.

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

#### **Grund und Boden**

Kontengruppe 01, Kontenart 011, Konto 0111

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

#### **ODER**

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

### **Aufwuchs**

Kontengruppe 01, Kontenart 013, Konto 0131

Vereinfachung:

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

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

### **Einbauten/Aufbauten**

Kontengruppe 01, Kontenart 011, Konto 0131

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

Die Nutzungsdauer der **Wege** (nicht straßenrechtlich gewidmet) liegt analog zu den Straßen bei 15-50 Jahren (je nach Bauklasse, siehe Thema „Bewertung des Infrastrukturvermögens“).

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

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

Kontengruppe 01, Kontenart 011, Konto 01112

Für die Ausstattung gelten die Bewertungsregelungen für bewegliches Vermögen.

### **Erneuerungen von Grünflächen**

Erneuerungen (in Abgrenzung zur Instandhaltung) stellen Anschaffungs- und Herstellungskosten dar und fließen deshalb in die Bewertung ein. Allerdings sind Grunderneuerungen und Teilerneuerungen unterschiedlich zu behandeln.

---

<sup>12</sup> Vgl. AfA-Tabelle für Baden-Württemberg, veröffentlicht unter [www.nkhr-bw.de](http://www.nkhr-bw.de).

Bei **Grunderneuerungen** wird eine komplette Grünfläche neu gestaltet (Einebnung, u. U. neue Geländemodellierung, Erneuerung der Wege und der Ausstattung), lediglich der Baumbestand bleibt im Regelfall erhalten. Hier werden sämtliche Kosten als Herstellungskosten behandelt und erfasst; der Restbuchwert des bisherigen Vermögensgegenstands wird in Abgang genommen.

Werden nur Teile einer Grünfläche erneuert (**Teilerneuerungen**), so ist die Investition dem bestehenden Vermögensgegenstand Wert erhöhend (als nachträgliche AHK) zuzubuchen; der entsprechende Anteil des bisherigen Restbuchwerts ist als Vermögensabgang abzuschreiben.

### **3.2.1.5.5 Bewertung von Ackerland**

Kontenart 012.

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

#### **Grund und Boden**

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

#### **ODER**

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

#### **Aufwuchs**

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

Dauerhafte Nutzpflanzungen sind gesondert zu bewerten und abzuschreiben.

### **3.2.1.5.6 Selbstständige Spielplätze**

Kontengruppe 02, Kontenart 024, Konto 0241 oder Konto 0242

Selbstständige<sup>13</sup> Spielplätze sind gesondert zu erfassen und zu bewerten.

---

<sup>13</sup> Soweit diese nicht unselbstständige Bestandteile von Grünflächen (Kontenart 011) sind.

### **Grund und Boden**

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

#### **ODER**

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

#### **Hinweis:**

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

### **Aufwuchs, Einbauten und Ausstattung**

Die Bewertung erfolgt analog zu den Grünflächen.

## **3.2.2 Erbbaurechte**

### **a) Kommune ist Erbbaurechtsgeberin**

#### **Kontenart 019 (bei unbebautem Grundstück)**

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

Für die Bewertung gelten die Grundsätze unbebauter Grundstücke.

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

### **b) Kommune ist Erbbaurechtsnehmerin**

#### **Erbbaurecht (dingliches Recht)**

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

Die Anschaffungskosten des Erbbaurechts sind auf die Laufzeit linear abzuschreiben.

#### **Vereinfachung:**

Altfälle können mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

### **3.2.3 Bewertung von Gebäuden**

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

#### **3.2.3.1 Verschiedene Verfahren der Gebäudebewertung**

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

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

##### **3.2.3.1.1 Bewertung nach rückindizierten Gebäudeversicherungswerten**

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

#### **Bewertungsvorgehen**

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

Praxistipp:

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

Indextabelle für Gebäudeversicherungsumrechnung (100 Goldmark/Reichsmark in DM)

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

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

### **3.2.4 Bewertung von Bauten auf fremden Grundstücken**

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

### **3.2.5 Bewertung von Sportanlagen**

#### **3.2.5.1 Datenermittlung**

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

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

#### **3.2.5.2 Bewertung der Grundstücke von Sportanlagen**

##### **Grund und Boden**

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

##### **ODER**

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

#### **3.2.5.3 Aufbauten bei Sportanlagen**

Bsp.: Laufbahn, Hoch- oder Weitsprunganlage, Fußballfeld, Flutlichtanlage.

##### **Vereinfachung für die Eröffnungsbilanz:**

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

### **3.2.6 Bewertung von Infrastrukturvermögen**

Kontengruppe 03, Bilanzposition 1.2.3

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

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

#### **3.2.6.1 Bewertung von Grund und Boden**

Kontengruppe 03, Kontenart 031

##### **3.2.6.1.1 Datenermittlung für die Bewertung von Grund und Boden**

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

- Gemarkung
- Flurstücksnummer
- Flurstücksgröße
- Nutzungsart.

Die Basisdaten können anhand folgender Datenquellen ermittelt werden:

- Amtliches Liegenschaftsverzeichnis
- Geoinformationssystem
- Liegenschaftssoftware
- Grundbücher.

##### **3.2.6.1.2 Wertermittlung von Grund und Boden**

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

#### **ODER**

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

### **3.2.6.2 Bewertung des Straßenkörpers**

Kontengruppe 03, Kontenart 035

Die Straße besteht aus den eigenständigen Vermögensgegenständen:

- Straßenkörper
- Straßenzubehör
- Bauwerken.

#### **3.2.6.2.1 Datenermittlung für die Bewertung des Straßenkörpers**

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

- **Geo-Informationssystem:** Aus diesem kann eine topographische Darstellung aller Straßen und damit auch eine eigene Kennung aller Straßen entnommen werden.
- **Widmungsjahr**  
Mit Inkrafttreten des Straßengesetzes am 01.07.1964 war eine Widmung der Straße erforderlich. Das Widmungsjahr kann als fiktives Herstellungsjahr herangezogen werden.
- **Baujahre der Kanäle**  
Die Baujahre der Kanäle können ebenfalls als fiktives Herstellungsjahr herangezogen werden.
- **Straßenverzeichnisse / Straßenkarten**
- **Erschließungsbeitragsabrechnungen**  
Aus Erschließungsbeitragsakten sind ebenfalls die Herstellungsjahre und Anschaffungs- und Herstellungskosten zu entnehmen.

#### **3.2.6.2.2 Wertermittlung für den Straßenkörper**

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

Für die Bewertung des Straßenkörpers wird in 2 Schritten vorgegangen:

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

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

<b>Straßenart</b>	<b>Straßentyp</b>	<b>Nutzungs-/ Abschreibungszeit</b>
Straßenart I	Schnellverkehrsstraße, Industriesammelstraßen	25 - 30 Jahre
Straßenart II	Hauptverkehrsstraße, Industriestraße, Straße im Gewerbegebiet	30 - 40 Jahre
Straßenart III	Wohnsammelstraße, Fußgängerzone mit Ladeverkehr	40 - 50 Jahre
Straßenart IV	Anliegerstraße, befahrbarer Wohnweg, Fußgängerzone, asphaltierte/ betonierte Feldwege	50 Jahre
Straßenart V	nicht asphaltierte/ betonierte Wege	15 - 20 Jahre

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

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

**Hinweis für Kreisstraßen:**

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

### **Schritt 2: Bewertung des Straßenkörpers**

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

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

Als Erfahrungswert im Sinne von § 62 Abs. 4 Satz 1 GemHVO gilt ein **aktueller pauschalierter qm-Durchschnittspreis**, in welchem die oben genannten Faktoren berücksichtigt sind. Dieser sollte für jede Straßenart festgelegt werden.

Da davon ausgegangen wird, dass die Herstellungsjahre der Straßen ermittelbar sind (siehe Datenermittlung) muss dieser vorab ermittelte Erfahrungswert anhand des Baupreiskostenindex auf das jeweilige Herstellungsjahr rückindiziert werden.

Der jeweilige Baupreiskostenindex kann auf der Website des Statistischen Landesamts (<http://www.statistik-bw.de/Konjunkturspiegel/buildCostIndex.asp>) abgerufen werden.

### **3.2.6.3 Straßenzubehör**

Kontengruppe 03, Kontenart 035

**Straßenzubehör kann wie bewegliches Vermögen behandelt werden.**

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

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

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

Vermögensgegenstand	Nutzungsdauer
Beleuchtung	20 Jahre
Parkleitsysteme	15 Jahre
Parkscheinautomaten	10 Jahre
Schilderbrücken	15-20 Jahre
Signalanlagen	15 Jahre
Wegweisungen	15-20 Jahre
Zentrale Verkehrsrechner	10 Jahre
Stationäre Geschwindigkeitsmessanlagen	10 Jahre

Hinweis: Fahrbahnmarkierungen gehören zum Straßenkörper.

### 3.2.6.4 Umbaumaßnahmen am Straßenkörper

Bei **Umbaumaßnahmen** unterscheidet man Teilumbauten und Grunderneuerungen.

**Teilumbauten** (z. B. nur die Fahrbahn, nur Gehwege oder nur Bauwerksteile) erhöhen den bisherigen Wert des Vermögensgegenstands (soweit es sich nicht um Instandhaltungsmaßnahmen handelt); evtl. ist eine Korrektur der Nutzungsdauer erforderlich. Die Kosten des Teilumbaus werden auf den entsprechenden Vermögensgegenstand als **Vermögenszugang** gebucht; der entsprechende Anteil des bisherigen Restbuchwertes ist als Vermögensabgang abzuschreiben.

Die reine Straßendeckenerneuerung ist als laufender Aufwand in der Ergebnisrechnung zu verbuchen; dies ist auch bei der Ermittlung historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten zur Bewertung des Straßenbestands für die Eröffnungsbilanz zu berücksichtigen.

Bei einer Grunderneuerung der gesamten Straße (oder des gesamten Bauwerks) wird die bisherige in Abgang genommen, die Investitionen stellen die neuen Anschaffungs- und Herstellungskosten dar.

### **3.2.6.5 Bauwerke**

Kontengruppe 03, Kontenart 032

Ingenieurtechnische Bauwerke/Anlagen sind grundsätzlich separat zu bewerten.

Demnach sind sie

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

#### **Brücken**

- Mit einer Fläche unter 1.000 qm mit 2.250,00 Euro/qm
- Mit einer Fläche über 1.000 qm mit 1.700,00 Euro/qm

**Trogbauwerke** mit 1.000,00 Euro/qm

**Lärmschutzbauwerke** mit 400,00 Euro/qm

### Stützbauwerke

Trockenmauer mit 250,00 Euro/qm

Winkelstützmauer:

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

Ortbeton, d = 0,25 m

- Höhe von 1,00 m mit 230,00 Euro/lfdm
- Höhe von 2,00 m mit 370,00 Euro/lfdm

Stahlbetonplatten zwischen IP-Träger:

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

### Nutzungsdauern

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

Vermögensgegenstand	Nutzungsdauer
<b>Brücken und Unterführungen</b>	80 – 100 Jahre
<b>Brücken in überwiegender Holzbauweise</b>	30 – 40 Jahre
<b>Lärmschutzwände</b> (je nach Material und Lage unterschiedlich einschätzen) z. B. an Bahnstrecken – 30 Jahre an Straßen – 50 Jahre	30 – 50 Jahre
Betriebstechnik	10 – 20 Jahre
<b>Lärmschutzwälle</b>	Keine Abschreibung, da keine Abnutzung

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

### **3.2.7 Bewertung von Gewässern und deren Bauwerken (unbebaute Grundstücke)**

#### **3.2.7.1 Definition Gewässer**

Zu Gewässern gehören

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

einschließlich deren Uferstreifen und Bauwerke.

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

#### **3.2.7.2 Bewertung von Grund und Boden**

Kontengruppe 03, Kontenart 031 (oder 019)

Die Bewertung erfolgt entsprechend dem Vorgehen der Bewertung von unbebauten Grundstücken (siehe *Ziffer 1.4*)

#### **3.2.7.3 Bewertung der Gewässer**

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

##### **3.2.7.3.1 Bewertung der Gewässerbauwerke**

Kontengruppe 03, Kontenart 037

Gewässerbauwerke können bewertet werden:

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

In Bezug auf die Abschreibungszeiträume können auf Grund der Verschiedenartigkeit der Gewässerbauwerke lediglich Richtwerte für bestimmte Bauwerke vorgegeben werden. Diese Richtwerte sind je Kommune zu überprüfen:

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

### 3.2.7.3.2 Bewertung von Renaturierungsmaßnahmen bei Gewässern

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

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

### 3.2.7.3.3 Bewertung von Brunnenanlagen

Kontengruppe 03, Kontenart 039 (ggf. auch 011)

Liegen die AHK nicht vor, können Erfahrungswerte (z.B. Versicherungswerte) zugrunde gelegt werden.

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

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

Kontengruppe 05

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

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

Die Vereinfachungsregel des § 62 Abs. 1 Satz 3 GemHVO, wonach bewegliche Vermögensgegenstände, die älter als 6 Jahre sind, nicht in die Eröffnungsbilanz aufgenommen werden müssen, gilt auch für bewegliche Kunstwerke. Es wird jedoch empfohlen, wertvolle Kunstwerke dennoch aufzunehmen.

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

Kunstgegenstände und Kunstwerke unterliegen im Regelfall keiner gewöhnlichen Wertminderung, d.h. diese Vermögenswerte werden mit dem kalkulatorischen Zinssatz verzinst, jedoch nicht abgeschrieben!

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

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

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

### **3.2.8.1 Kunst am Bau**

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

### **3.2.8.2 Kunstgegenstände die nicht mit einem Gebäude / Bau verbunden sind**

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

### **3.2.8.3 Kulturdenkmäler**

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

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

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

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

## **3.2.9 Bewertung von Tieren**

Kontengruppe 07, Bilanzposition 1.2.7

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

Für die Bewertung von Tieren kann auf die Regelungen des BMF-Schreibens vom 14.11.2001 (BStBl. I S. 864) „Schreiben betr. Bewertung von Tieren in land-

und forstwirtschaftlich tätigen Betrieben nach § 6 Abs. 1 Nummern 1 und 2 EStG“ zurückgegriffen werden.

### **3.2.10 Bewertung von Vorräten**

Kontengruppe 08, Bilanzposition 1.2.8

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

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

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

## **3.3 Finanzvermögen**

### **3.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen**

Kontenklasse 1

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

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

#### **3.3.1.1 Bilanzielle Zuordnung**

##### **- A. Verbundene Unternehmen (Bilanzposition 1.3.1):**

In Anlehnung an § 271 HGB ist die Kommune dann an einem verbundenen Unternehmen beteiligt, wenn sie auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt, also z.B. die Mehrheit der Stimmrechte innehat.

- **B. Sonstige Beteiligung (Bilanzposition 1.3.2):**

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

Beteiligungen können in Abhängigkeit von den gemeindewirtschaftsrechtlichen Bestimmungen (§§ 102 ff. GemO) bestehen an:

- Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH)
- Personengesellschaften (z.B. GmbH & Co. KG)
- Unternehmen ausländischer privater Rechtsformen.

### **3.3.1.2 Bewertung**

Beteiligungen sind mit ihren Anschaffungskosten zu bilanzieren.

Als Anschaffungskosten kommen in Betracht:

- **Bareinlage**

Betrag der Einlage zzgl. eventuell vom Gesellschafter getragener Nebenkosten.

- **Sacheinlage**

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

- **Dienstleistungen**

Sind nicht als Sacheinlage zugelassen.

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

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

### **Vereinfachung für die Eröffnungsbilanz (anteiliges Eigenkapital)**

#### **§ 62 Abs. 5 GemHVO**

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

### **3.3.2 Ansatz und Bewertung von Mitgliedschaften bei Zweckverbänden**

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

Zweckverbandsmitgliedschaften sind bei Gemeinden aber nur zu bilanzieren, wenn sie als Vermögensgegenstand gelten. Vermögensgegenstände sind selbstständig verwertbar, bewertbar und (mind.) im wirtschaftlichen Eigentum der jeweiligen Gemeinde (vgl. Abschn. 2.1.1). Zumindest bei Verbänden mit **gesetzlicher** Mitgliedschaft liegen diese Voraussetzungen i. d. R. nicht vor, weil die Mitgliedschaft nicht verwertbar ist. Dem zufolge sind die Mitgliedschaften z. B. im Verband Region Stuttgart und in Regional- und Nachbarschaftsverbänden keine i. S. d. NKHR zu bilanzierenden Beteiligungswerte. Damit ein vollständiges Bild der Beteiligungen entsteht, sollten diese Beteiligungen zumindest namentlich in der Erläuterung zur Bilanzposition „Sonstige Beteiligungen ...“ im Anhang genannt werden. Umlagen dieser Verbände stellen Aufwand in der Ergebnisrechnung dar, sofern es sich um keine geleisteten Investitionszuschüsse handelt, die bei den Abgrenzungsposten entsprechend abzubilden sind (Aktivseite: Pos. 2.2).

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

### **3.3.2.1 Mitgliedschaft bei Verbänden, die Eigenbetriebsrecht anwenden**

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

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

Für die Eröffnungsbilanz und Vermögensrechnung (Bilanz) der Verbandsgemeinde stellen deshalb diese geleisteten Vermögensumlagen Anschaffungskosten der Verbandsmitgliedschaft/-beteiligung dar. Können diese Anschaffungskosten nur noch mit einem unverhältnismäßigen Aufwand oder überhaupt nicht mehr ermittelt werden, darf der Wert der Mitgliedschaft/Beteiligung nach der sog. Eigenkapitalspiegelmethode angesetzt werden, d.h. der anteilmäßig auf die entsprechende Gemeinde entfallende Anteil am Eigenkapital (Stammkapital, Rücklagen) wird als Ersatzwert der Anschaffungskosten verwendet (§ 62 Abs. 5

GemHVO). Darin berücksichtigt sind auch etwaige Umlageerstattungen (Kapitalrückführungen). Infolge der durch die Leistungsentgelte und Betriebskostenumlagen des Verbands erhobenen Abschreibungen sind die insoweit ermittelten und bilanzierte Mitgliedschafts-/Beteiligungswerte auch werthaltig.

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

### ***3.3.2.2 Mitgliedschaft bei Verbänden mit (bisheriger) kameraler Rechnungsführung nach Haushaltsrecht***

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

#### **a) Darstellung bei den Verbandsgemeinden**

Insofern ergibt sich für die Eröffnungsbilanzen und die Vermögensrechnungen (Bilanzen) der Verbandsgemeinden keine werthaltigen Ansätze für Mitgliedschaften/Beteiligungen, allenfalls der Gegenwert eines etwaig überlassenen Grund-

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

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

#### **b) Darstellung bei den Zweckverbänden bei Anwendung des NKHR**

Infolge der vorstehend dargestellten fehlenden Abschreibungsfinanzierung verfügen die Zweckverbände grundsätzlich über kein Basiskapital. Die unter den Bezeichnungen Kapital-, Investitions- oder Tilgungsumlagen von den Verbandsgemeinden erhaltenen Vermögensumlagen stellen bei den Verbänden Sonderposten für erhaltene Investitionszuweisungen dar (Passivseite: Pos. 2.1). Diese Sonderposten werden entsprechend der Nutzungsdauer der damit finanzierten Vermögensgegenstände ertragswirksam aufgelöst, so dass durch den entsprechenden Ertrag der Abschreibungsaufwand in den Ergebnisrechnungen wieder neutralisiert wird. Deshalb ergeben sich bezüglich der Betriebskostenumlagen durch den im NKHR notwendigen Ansatz der Abschreibungen keine Auswirkungen.

gen und die Verbandsfinanzierungen können grundsätzlich unverändert beibehalten werden. Unter sonst gleichen Bedingungen ist somit keine Veränderung der Betriebskostenumlage zu erwarten.

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

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

### **1. Grundsatz: Ansatz der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten**

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

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

werden muss.

- c) Vom Träger werden Investitionszuschüsse unter der Gruppierung 98 (NKHR-Auszahlungskontenart 781) geleistet und ein Sonderposten beim Unternehmen gebildet. Hier handelt es sich um einen Investitionszuschuss des Trägers, der aktiviert und entsprechend der Nutzungsdauer der damit finanzierten Investitionsgüter abzuschreiben ist.

## **2. Bewertung der Beteiligung in der Eröffnungsbilanz**

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

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

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

### **3.3.3 Bewertung von Sondervermögen**

#### **3.3.3.1 Stiftungen**

##### **3.3.3.1.1 Rechtlich selbständige Stiftungen (rechtsfähige Stiftungen)**

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

##### **- Kommune ist Stiftungsgeberin**

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

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

##### **3.3.3.1.2 Rechtlich unselbständige örtliche Stiftungen (nichtrechtsfähige Stiftungen)**

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

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

**§ 96 GemO Sondervermögen**

**Sondervermögen der Gemeinden sind**

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

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

**Kommune ist Stiftungsverwalterin bei einer rechtlich unselbständigen Stiftung**

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

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

Der „Nettobetrag“ des Stiftungsvermögens (Differenz Aktiva-Passiva) wird auf der Passivseite gemäß § 52 Abs. 4 GemHVO als Rücklage geführt.

**Bewertung des Stiftungsvermögens**

Für die Bewertung gelten die Vorschriften des kommunalen Bereichs analog.

**3.3.4 Bewertung von Eigenbetrieben**

Kontengruppe 12, Bilanzposition 1.3.3

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

### **3.3.5 Bewertung von Ausleihungen**

Bilanzposition: Aktiva: Pos. 1.3.4; Kontengruppe 13

#### **Begriff und Inhalt**

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

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

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

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

**Genossenschaftsanteile** sind Ausleihungen.

#### **Bewertung/Bilanzierung:**

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

### **3.3.6 Wertpapiere**

Bilanzposition: Aktiva: Pos. 1.3.5; Kontengruppe 14

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

#### **Bewertung:**

Wertpapiere sind grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen. Hinsichtlich dauerhafter Wertminderungen oder evtl. Zuschreibungen vgl. 2.3.8 Dauernde Wertminderung.

### **3.3.7 Forderungen (privat- und öffentlich-rechtliche Forderungen sowie Transferleistungen)**

Bilanzposition: Aktiva: Pos. 1.3.6, 1.3.7 und 1.3.8; Kontengruppe 15 und 16

#### **3.3.7.1 Grundsätzliches**

Forderungen (öffentlich-rechtliche sowie privatrechtliche) der Kommune sind grundsätzlich mit ihrem Nominalwert anzusetzen. Abzinsungen sind nicht vorzunehmen.

Bei der Ermittlung des Forderungsbestandes für die Eröffnungsbilanz sind die bisherigen Kasseneinnahmereste Ausgangspunkt. Darüber hinaus sollte überprüft werden, ob noch werthaltige befristete Niederschlagungen vorhanden sind.

#### **3.3.7.2 Wertberichtigung auf Forderungen**

##### **3.3.7.2.1 Einzelwertberichtigung auf Forderungen**

Grundsatz: Forderungen sind einzeln zu bewerten.

Hierzu dient als Instrument die Einzelwertberichtigung, um die Forderungen einer Kommune jeweils jährlich neu zu bewerten. Die Einzelwertberichtigung ist eine Vorstufe der Abschreibung der entsprechenden Forderung und stellt einen Aufwandsposten in der Ergebnisrechnung dar. Im Gegensatz zur Abschreibung bleibt die Forderung in den Büchern als offen stehen, wird aber in der Bilanz um den Wertberichtigungsbetrag vermindert.

Durch die Einzelwertberichtigung werden erkannte und konkret absehbare Ausfallrisiken bei einzelnen Forderungen in der Bilanz berücksichtigt. Im Gegensatz zur Pauschalwertberichtigung wird das spezielle Ausfallrisiko der einzelnen Forderung betrachtet.

Zweifelhafte Einzelforderungen sind dementsprechend einzeln zu wertberichtigen. Als zweifelhaft sind u.a. anzusehen

- befristet niedergeschlagene Forderungen
- Forderungen, deren Schuldner Insolvenzantrag gestellt hat.

Unbefristete niedergeschlagene Forderungen sind generell in voller Höhe im Wert abzuschreiben; daher in der Eröffnungsbilanz auch von vorneherein nicht

zu berücksichtigen. Einen Ausweis im Rechnungswesen gibt es somit nicht mehr.

Andere zweifelhafte Forderungen sind in Höhe des erwarteten Zahlungsausfalls zu wertberichtigen. Im Zweifelsfall sind die Forderungen in voller Höhe zu wertberichtigen.

Im Falle einer Stundung ist in aller Regel keine Einzelwertberichtigung zu bilden. Die Forderung bleibt in voller Höhe bestehen.

Ein Erlass ist ein vollständiger oder teilweiser Verzicht auf eine entsprechende Forderung. Die Forderung erlischt durch den Erlass. Daher sind diese Forderungen in Höhe des Erlasses sofort abzuschreiben.

#### *3.3.7.2.2 Pauschalwertberichtigung auf Forderungen*

Ausgehend vom Prinzip der wirklichkeitsgetreuen Bewertung und den Bilanzgrundsätzen der Wahrheit und Klarheit sind im NKHR Pauschalwertberichtigungen von Forderungen geboten, soweit dies zur Darstellung der tatsächlichen Vermögenslage der Kommune erforderlich ist.

Pauschalwertberichtigungen sind Wertberichtigungen auf einen Gesamtbestand von Forderungen, die noch nicht bekannte, jedoch mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit noch auftretende Risiken zum Gegenstand haben. Entscheidend ist hierbei das allgemeine Ausfall- und Kreditrisiko, welches sich nicht unmittelbar aus den Risikogegebenheiten einzelner Forderungen ableitet, sondern sich aus dem gesamten Forderungsbestand der jeweiligen Bereiche (Forderungsarten) ergibt.

Pauschalwertberichtigungen sind nach dem Grundsatz der wirklichkeitsgetreuen Bewertung und den Bilanzgrundsätzen von Wahrheit und Klarheit im NKHR vorzunehmen, wenn dies zur Darstellung der tatsächlichen Vermögenslage erforderlich ist. Dies trifft insbesondere auf folgende Bereiche zu:

- Sozial- und Jugendhilfe (Produktbereiche 31 und 36)
- Steuern
- Gebühren
- Bußgelder

- Privat-rechtliche Entgelte wie Mieten, Pachten, Essensgelder und Eigenanteile von Schülerbeförderungskosten

Ermittlung der Höhe der Pauschalwertberichtigung:

**Um EWB bereinigter Forderungsbestand x Vom-Hundert-Satz**  
(Pauschalwertberichtigungssatz)

Bemessungsgrundlage der Pauschalwertberichtigung ist der gesamte Forderungsbestand, bereinigt um die Forderungen, bei denen bereits Einzelwertberichtigungen vorgenommen werden. Die Höhe des Vom-Hundert-Satzes (Pauschalwertberichtigungssatzes) sollte sich an den Erfahrungswerten (Zahlungsausfällen) i.d.R. der letzten drei Jahre in der jeweiligen Kommune orientieren.

### **3.3.8 Liquide Mittel**

Bilanzposition: Aktiva: Pos. 1.3.9; Kontengruppe 17

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

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

unterschieden.

#### **Bewertung/Bilanzierung:**

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

### **3.3.9 Aktive Rechnungsabgrenzung (§ 48 Abs. 1 GemHVO)**

Bilanzposition: 2.1

Hierunter fallen **Auszahlungen** (z.B. vorschüssige Versicherungsprämien, vorschüssige Mieten, vorschüssige Zinsen u.a.), die bereits im abzuschließenden Haushaltsjahre bezahlt und gebucht wurden, aber zum Teil oder ganz **künftigen Haushaltsjahren wirtschaftlich** (Aufwand) zuzurechnen sind.

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

**Hinweis für die Rechnungsabgrenzung bei regelmäßig wiederkehrenden Erträgen oder Aufwendungen (z.B. landwirtschaftliche Pacht) in gleich bleibender Höhe:**

In diesen Fällen kann auf eine periodengerechte Abgrenzung verzichtet werden.

### ***3.3.10 Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse***

Bilanzposition: 2.2

***§ 40 Absatz 4 Satz 1 GemHVO***

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

**Vereinfachungsregel für die Eröffnungsbilanz:**

Nach § 62 Abs. 6 GemHVO kann auf den Ansatz geleisteter **Investitionszuwendungen** und –zuschüsse in der Eröffnungsbilanz verzichtet werden.

## 4. BILANZIERUNG DER PASSIVSEITE

### 4.1 Kapitalposition

Bilanzposition: Passivseite Nr. 1

#### 4.1.1 Basiskapital

Bilanzposition: Passivseite Nr. 1.1

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

Das Basiskapital der Kommune ist die im Zuge der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ermittelte Saldogröße, die später in den jeweiligen Jahresabschlussbilanzen fortgeschrieben wird (z.B. Abdeckung von Fehlbeträgen, vgl. § 25 GemHVO oder Berichtigung der Eröffnungsbilanz, vgl. § 63 GemHVO).

#### 4.1.2 Rücklagen

Bilanzposition: Passiva Nr. 1.2

Rücklagen sind im NKHR Teil der Kapitalposition der Bilanz. Sie entspricht nicht der bisherigen Allgemeinen Rücklage in der Kameralistik! Eine Überleitung der kameralen allgemeinen Rücklage ins NKHR gibt es nicht.

**Rücklagenarten** (§ 23 GemHVO):

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

- **Zweckgebundene Rücklagen**

(Funktion: Rücklage für besondere Zwecke, z.B. zweckgebundene Erträgen, verbunden mit einer Verpflichtung gegenüber Dritten, z.B. Zuschussgeber).

1. Beispiele: „Nettobetrag“ des Stiftungsvermögens (Differenz Aktiva-Passiva) einer rechtlich unselbstständigen Stiftung.
2. Kapitalzuschüsse, die nicht aufzulösen sind, sind unter den zweckgebundenen Rücklagen darzustellen.

#### **4.1.2.1 Fehlbeträge des ordentlichen Ergebnisses**

Bilanzposition: Passiva Nr. 1.3

##### ***4.1.2.1.1 Fehlbeträge aus Vorjahren***

Bilanzposition: Passiva Nr. 1.3.1

Fehlbeträge aus Vorjahren, deren Ausgleich im Rahmen des Jahresabschlusses nicht möglich war, werden vorgetragen (vgl. Nr. 5.1.3.2 Jahresfehlbetrag).

##### ***4.1.2.1.2 Jahresfehlbetrag***

Bilanzposition: Passiva Nr. 1.3.2

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

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

## 4.2 Sonderposten

Bilanzposition: Passiva Nr. 2

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

Hinweis:

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

### 4.2.1 Grundsatz

**§ 40 Absatz 4 Satz 2 GemHVO**

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

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

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

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

Hinweis:

**Kapitalzuschüsse**, die kameral als nicht aufzulösender Zuschuss ausgewiesen wurden, sind unter den zweckgebundenen Rücklagen darzustellen.

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

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

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

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

## **4.2.3 Sonderposten für (erhaltene) Investitionszuweisungen**

Bilanzposition: Passiva Nr. 2.1

Hierbei handelt es sich um Mittel, die die Kommune für die Finanzierung von Investitionen (Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen) erhalten hat.

Anderweitige Zuwendungen (Schlüsselzuweisungen, Bedarfszuweisungen, Zuweisungen für laufende Zwecke) und allgemeine Umlagen, die der laufenden Verwaltungstätigkeit dienen bzw. zur freien Verfügung stehen, sind ergebniswirksam als Ertrag im Zuwendungsjahr im Ergebnishaushalt zu veranschlagen.

## 4.2.4 Sonderposten für (erhaltene) Investitionsbeiträge

Bilanzposition: Passiva Nr. 2.2

Als Investitionsbeiträge gelten die Anschluss- und Erschließungsbeiträge nach §§ 20 ff. KAG, § 33 KAG und die Erschließungsbeiträge.

## 4.2.5 Sonstige Sonderposten

Bilanzposition: Passiva Nr. 2.3

Hierzu gehören sämtliche Sonderposten in Zusammenhang mit unentgeltlichem Erwerb einschließlich Geldspenden mit investivem Verwendungszweck, vgl. Kapitel 2.3.5.

## 4.3 Rückstellungen

### 4.3.1 Rechtsgrundlagen

#### **§ 90 Abs. 2 GemO**

#### **Rückstellungen**

(2) Für ungewisse Verbindlichkeiten und für hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmte Aufwendungen sind Rückstellungen zu bilden. Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

#### **§ 41 GemHVO**

#### **Rückstellungen**

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

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

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

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

### 4.3.2 Begriffsbestimmung

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

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

Es wird zwischen Verbindlichkeiten- und Aufwandsrückstellungen unterschieden.

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

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

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

Zur Klarstellung:

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

### 4.3.3 Bewertungsgrundsätze

**§ 91 Abs. 4 GemO, § 44 Abs. 4 GemHVO:**

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

- Es gelten auch für Rückstellungen die Grundsätze der Einzelerfassung und Einzelbewertung.  
Zulässige Ausnahme: Gruppenbewertung von Rückstellungen gemäß § 37 Abs. 3 GemHVO (Beispiele: Rückstellungen für Bürgschaften aus der Wohnungsbauförderung, Rückstellungen für vergleichbare Prozessrisiken).
- Sie sind in Höhe des Erfüllungsbetrages anzusetzen, d.h. in Höhe desjenigen Betrags, welcher zum Zeitpunkt der künftigen Inanspruchnahme tatsächlich aufzubringen ist (einschließlich eventueller künftiger Preis- und Kostensteigerungen; Ausnahme: der KVBW hat bei der Berechnung der Rückstellungen für Pensions- und Beihilfeverpflichtungen etwaige künftige Beförderungen und Besoldungsanpassungen nicht einzurechnen).
  - Vereinfachung: bei kurz- und mittelfristigen Rückstellungen kann auf die Einbeziehung eventueller Preis- und Kostensteigerungen verzichtet werden, sofern dies dennoch zu sachgerechten Rückstellungshöhen führt.
- Im Rahmen jedes Jahresabschlusses (Inventur) sind die Rückstellungen einzeln auf ihre Angemessenheit/Höhe zu überprüfen (vgl. § 37 Abs. 1 Satz 1 und § 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO).
- Rückstellungen sind in der Regel abzuzinsen.
  - Vereinfachung: kurz- und mittelfristige Rückstellungen (d.h. mit einer voraussichtlichen Laufzeit (=vollständige Inanspruchnahme) innerhalb von 5 Jahren ab dem Zeitpunkt der Bildung) müssen nicht abgezinst werden.
  - Zinssatz: es wird empfohlen, marktgerechte Abzinsungssätze zu verwenden.

### 4.3.4 Pflichtrückstellungen

#### A. Rückstellungen für Altersteilzeit und ähnliche Maßnahmen

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

Es gibt grundsätzlich zwei Altersteilzeitmodelle; nur beim Blockmodell ist eine Altersteilzeitrückstellung zu bilden.

Teilzeitmodell	Blockmodell
Reduzierung der wöchentlichen Arbeitszeit um 50 % für die Dauer des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses	Aufteilung in Beschäftigungsphase und Freizeitphase
Gleichbleibendes Entgelt aus Bezügen und Aufstockungsbetrag	
<p>Empfohlene Methode:</p> <p><b><u>Keine</u></b> Rückstellungsbildung</p> <p>Da der Beschäftigte als Vergütung i.d.R. 50 v.H. seines Vollzeitentgeltes und einen Aufstockungsbetrag erhält und sich so Arbeitsleistung und Vergütung periodengerecht gleichwertig gegenüberstehen, sind keine Rückstellungen zu bilden.</p>	<p>Empfohlene Methode:</p> <p>Rückstellungsbildung während der Beschäftigungsphase in <u>zeitanteilig gleichen Raten</u>. Die Raten umfassen sowohl das (nicht ausbezahlte) Entgelt als auch die Aufstockungsbeträge (vgl. BMF-Schreiben vom 28.03.2007 und vom 11.03.2008 sowie BFH-Urteil vom 30.11.2005).</p>

#### Rückstellungen für ähnliche Maßnahmen

Ähnliche Maßnahmen sind z.B. ein Sabbatjahr.

Nicht dazu gehören Rückstellungen für geleistete Überstunden und nicht genommenen Urlaub.

#### B. Unterhaltsvorschussrückstellungen

Im Rahmen des Jahresabschlusses sind die Forderungen der Kommune gegenüber den Unterhaltspflichtigen einzeln- und pauschalwert zu berichtigen. Von der verbleibenden Höhe des Forderungsbestandes sind 2/3 der Rückstellung zuzuführen (vgl. § 1 Gesetz zur Durchführung des Unterhaltsvorschussgesetzes).

Es sind kurzfristige Rückstellungen, d.h. es muss nicht abgezinst werden

### **C. Rückstellung für die Stilllegung und Nachsorge von Abfalldeponien**

Diese Rückstellung ist zu unterscheiden von der bisherigen gebührenrechtlich geprägten haushaltsrechtlichen Sonderrücklage (§ 20 Abs. 4 Satz 2 GemHVO katedral). Ihre Höhe bemisst sich nach dem Erfüllungsbetrag, der sämtliche im Zusammenhang mit der Rekultivierung verbundenen Ausgaben einschließlich zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen umfasst.

Die Rückstellung wird über die Nutzungsdauer der Deponie in Raten aufgebaut, bis zum Zeitpunkt der Stilllegung der für die Rekultivierung und Nachsorge erforderliche Gesamtbetrag erreicht ist (Ansammlungsrückstellung). Die Verteilung auf die Nutzungsjahre erfolgt entsprechend der Verfüllung der Deponie. In der Eröffnungsbilanz wird die Rückstellung entsprechend dem Anteil der bisher erfolgten Verfüllung gebildet.

Diese Rückstellungen sind langfristig, d.h. es sollte i.d.R. abgezinst werden.

#### Hinweis:

Reine Erddeponien sind keine Abfalldeponien. Damit verbundene Rückstellungen sind somit Wahlrückstellungen.

### **D. Gebührenausgleichsrückstellung**

Am Ende des Gebührenbemessungszeitraums entstehende **Kostenüberdeckungen** sind in den Gebührenkalkulationen der folgenden fünf Jahre zwingend gebührenmindernd zu berücksichtigen. Die Kostenüberdeckung hat damit den Charakter einer Verbindlichkeit gegenüber dem Gebührenzahler und ist daher bilanziell zu berücksichtigen.

Wenn zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses bereits ein Beschluss des Gemeinderats vorliegt, wonach Unterdeckungen mit Überdeckungen aus Vorjahren verrechnet werden sollen, so vermindert sich die zu bildende Rückstellung entsprechend.

Es sind kurzfristige Rückstellungen, d.h. es muss nicht abgezinst werden

## **E. Altlastensanierungsrückstellung**

Ist die Kommune zur Sanierung von Altlasten verpflichtet, so hat sie dafür Rückstellungen zu bilden. Voraussetzung ist, dass die Altlast zum Bilanzstichtag vorliegt und der Kommune bekannt ist. Unter Altlasten versteht man hierbei eine gefahrenträchtige Verunreinigung des Bodens oder des Grundwassers (Kontamination). Die Rückstellung ist in Höhe des Erfüllungsbetrages zu bilden.

Die Frage der Abzinsung richtet sich nach der Sanierungsdauer.

## **F. Rückstellung für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren**

### - Bürgschaften und Gewährleistungen:

Die Übernahme einer Bürgschaft/Gewährleistung begründet allein noch keine Rückstellungsbildung. Übernommene Bürgschaften etc. sind lediglich als Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre unterhalb der Bilanz auszuweisen, sofern sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind (§ 42 GemHVO). Sofern eine tatsächliche künftige Inanspruchnahme zu erwarten ist, sind Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Inanspruchnahme zu bilden.

### - anhängige Gerichtsverfahren:

In die Rückstellung sind alle mit einem Prozess (sowohl als Beklagter als auch als Klagender) zusammenhängenden Aufwendungen einzukalkulieren, ggf. einschließlich (anteiligem) Streitwert. Die Rückstellung darf sich dabei nur auf die Kosten der Instanz beziehen, in der der Prozess derzeit verhandelt wird. Die Kosten einer höheren Instanz dürfen erst dann in die Rückstellung einkalkuliert werden, wenn diese zum Verfahren herangezogen wird.

Eine Rückstellung ist dann zu bilden, wenn eine Streitsache am Bilanzstichtag bereits rechtshängig ist, unabhängig von der eigenen Einschätzung der Erfolgsaussichten.

Es sind kurzfristige Rückstellungen, d.h. es muss nicht abgezinst werden

## **4.3.5 Wahrrückstellungen**

Nach § 41 Abs. 2 GemHVO können weitere Rückstellungen - im Sinne der o.g. Begriffsbestimmung - gebildet werden (Wahrückstellungen). Für die Bildung von Wahrückstellungen gelten immer § 91 Abs. 4 GemO und § 41 Abs. 1 GemHVO,

Wahlrückstellungen dürfen nur für ungewisse Verbindlichkeiten und unbestimmte Aufwendungen gebildet werden.

**Verbot der Bildung von Pensionsrückstellungen (einschl. Beihilferückstellungen) in der Vermögensrechnung der Kommune:**

Pensionsrückstellungen werden zentral beim Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg gebildet (§ 27 Abs. 5 GKV); eine zusätzliche Bildung von Pensionsrückstellungen in der Vermögensrechnung der Kommune ist daher nicht zulässig (§ 41 Abs. 2 Satz 2 GemHVO). Pensionsrückstellungen umfassen auch Rückstellungen für Beihilfen an Pensionäre.

Beispielhaft könnten die folgenden Wahlrückstellungen gebildet werden:

**A. Verbindlichkeitsrückstellungen**

a) Finanzausgleichsrückstellungen

Mit der Bildung von Rückstellungen für Umlagezahlungen im Rahmen des Finanzausgleichs und für die Kreisumlage kann eine stetige Erfüllung der kommunalen Aufgaben unterstützt werden, indem den Erträgen aus Steuer- aufkommen und Schlüsselzuweisungen in der selben Periode auch die aus diesen Erträgen im zweitfolgenden Jahr voraussichtlich resultierenden Umlagezahlungen als Aufwendungen zugeordnet werden.

Empfohlen wird, Rückstellungen für die aufgrund außergewöhnlicher Mehreinnahmen im zweitfolgenden Jahr voraussichtlich zusätzlich fällig werden- den Umlagezahlungen zu bilden.

Bei der Rückstellungsbemessung kann neben dem voraussichtlichen (Mehr-) Aufwand für Umlagezahlungen auch der voraussichtliche (Minder-) Ertrag aus Schlüsselzuweisungen berücksichtigt werden.

Jedenfalls solange der Finanzausgleich auf Einzahlungen als Umlagegrund- lage basiert, kann die Bemessung der Finanzausgleichsrücklage an die Ein- zahlungen anknüpfen. Da die Abweichung der Einzahlungen von den Erträ- gen gering sein dürfte, kann hingenommen werden, dass dadurch die Glät- tung des Netto-Ressourcenaufkommens etwas beeinträchtigt wird.

b) Steuerrückstellungen

aa) Kommune als Steuerschuldnerin

Bei im Haushalt geführten steuerpflichtigen Unternehmen und Einrichtungen, den sogenannten Betrieben gewerblicher Art, können ungewisse Verpflichtungen aus Steuerschuldverhältnissen bestehen, die als Steuerrückstellungen passiviert werden können. Steuerrückstellungen können für in Folgejahren zu erwartende Steuernachzahlungen gebildet werden. Steuernachzahlungen in Folgejahren können sowohl aus dem Unterschied zwischen den Steuervorauszahlungen und der zu erwartenden endgültigen Steuerschuld für ein Haushaltsjahr als auch aus Nachberechnungen im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung zu erwarten sein.

bb) Kommune als Steuergläubigerin

Für hinreichend konkret zu erwartende einmalige hohe Steuerrückzahlungen (z.B. Gewerbesteuerzurückzahlungen wegen Zerlegungsstreitigkeiten oder Insolvenz) können Rückstellungen gebildet werden.

c) Rückstellungen für ausstehende Rechnungen der Ergebnisrechnung

Sofern für konsumtive Lieferungen und Leistungen der Ergebnisrechnung im abgelaufenen Haushaltsjahr bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses die Rechnungen noch nicht eingegangen sind, können in Höhe der voraussichtlichen Rechnungsbeträge Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Die Rückstellungsbildung kann auf wesentliche ausstehende Rechnungen begrenzt werden.

Für zum Bilanzstichtag ausstehende Rechnungen für Investitionen (fertig gestellte Vermögensgegenstände) der Finanzrechnung erfolgt eine Passivierung als Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen (siehe Kapitel 4.4.2.4).

## **B) Aufwandsrückstellungen**

### a) Instandhaltungsrückstellungen

Die Bildung einer Rückstellung für (unterlassene) Instandhaltung kommt grundsätzlich dann in Betracht, wenn im betreffenden Haushaltsjahr notwendige Instandsetzungs-, Wartungs- oder Inspektionsarbeiten nicht durchgeführt werden konnten. Die Instandhaltung muss objektiv betrachtet unterlassen worden sein, d.h. entweder gab es einen Planansatz für die Durchführung oder die Maßnahme war zumindest auf einer Planungsliste des betreffenden Haushaltsjahres, weil sie „bautechnisch“ notwendig ist. Die Gründe für die Nichtdurchführung können hierbei vielseitig sein (z.B. Finanz-, Witterungs- oder Terminprobleme), dürfen jedoch die grundsätzliche Notwendigkeit der Maßnahme nicht in Frage stellen.

Die Bildung einer Instandhaltungsrückstellung ist in Anlehnung an § 21 Abs. 2 GemHVO weiterhin nur dann zulässig, wenn die Maßnahme innerhalb der dem Jahr der Bildung nachfolgenden zwei Haushaltsjahre nachgeholt wird. Ebenso muss es sich bei der Instandhaltung um Aufwand (Ergebnishaushalt) handeln, da für unterlassene, investive Maßnahmen die Bildung einer Rückstellung nicht zulässig ist.

Wichtig: Im Jahr der Nachholung der Instandhaltungsmaßnahme muss auf die Einplanung der notwendigen Liquidität in Rahmen des Finanzhaushalts geachtet werden. Hierdurch wird auch dokumentiert, dass die Maßnahme die der Rückstellung zugrunde liegt tatsächlich nachgeholt wird.

### b) Rückstellungen für Großreparaturen

Im Kontext der Aufwandsrückstellungen ist die Bildung einer Rückstellung für Großreparaturen nur in Ausnahmefällen denkbar. Rückstellungen für diesen Zweck werden nicht empfohlen.

Eine Rückstellung für Großreparaturen wird im Gegensatz zu anderen Rückstellungen grundsätzlich nicht in einem Betrag gebildet, sondern ratierlich über mehrere Jahre hinweg angesammelt.

Drohverlustrückstellungen im Sinne des § 249 HGB alte Fassung dürfen nicht gebildet werden.

### **4.3.6 Veranschlagung**

Die Bildung von Rückstellungen löst ergebniswirksamen Aufwand aus, der bei Vorhersehbarkeit im Ergebnishaushalt zu veranschlagen ist. Für den Fall des Eintritts der Fälligkeit der zugrunde liegenden Verbindlichkeit oder Aufwendungen ist die Liquidität sicherzustellen. Künftige Auszahlungen aufgrund von ungewissen Verbindlichkeiten oder Aufwendungen sind in der Planung der Finanzrechnung zu berücksichtigen.

### **4.3.7 Auflösung und Inanspruchnahme**

Rückstellungen (Pflicht- und Wahrrückstellungen) dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist (§ 41 Abs. 3 GemHVO). Soweit der Grund für die Rückstellungen entfallen ist, müssen diese auch aufgelöst werden. Der Grund für eine Rückstellung entfällt, wenn absehbar ist, dass aus der ungewissen Verbindlichkeit oder Aufwendung keine Inanspruchnahme mehr droht. Dem Wegfall des Rückstellungsgrunds steht gleich, wenn festgestellt wird, dass der Rückstellungsgrund entgegen den ursprünglichen Annahmen nie bestanden hat. Das Vorliegen eines Auflösungsgrundes muss nachprüfbar dokumentiert werden.

Rückstellungen sind grundsätzlich ergebniswirksam aufzulösen. Anderes gilt, wenn der Wertansatz für Rückstellungen zu berichtigen ist, weil bei der erstmaligen Bewertung in der Eröffnungsbilanz Rückstellungen zu Unrecht oder mit einem zu hohen Wert oder nicht oder mit einem zu geringen Wert angesetzt worden sind (§ 63 Abs. 1 GemHVO). In diesem Fall ist der Gewinn oder Verlust aus der Berichtigung ergebnisneutral mit dem Basiskapital zu verrechnen; die Berichtigungen sind im Anhang der betroffenen Bilanz zu erläutern. Berichtigungen sind jedoch nicht zulässig auf Grund einer nachträglichen Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen (§ 63 Abs. 2 GemHVO). Analog sind Pensionsrückstellungen, die eine Kommune vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts in ihrer Eröffnungsbilanz ergebnisneutral aufgenommen hat, ergebnisneutral aufzulösen.

Von der Auflösung ist die Inanspruchnahme einer Rückstellung zu unterscheiden. Eine Rückstellung wird in Anspruch genommen, wenn sich die ungewisse Verbindlichkeit oder Aufwendung konkretisiert und Auszahlungen fällig werden. Sofern die Auszahlung dem Betrag der hierfür gebildeten Rückstellung ent-

spricht, ist die Inanspruchnahme ergebnisneutral. Sofern die Auszahlung die hierfür gebildete Rückstellung übersteigt bzw. unterschreitet, entsteht Aufwand bzw. Ertrag. Dieser ist nur dann außerordentlich, wenn er außerhalb der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit anfällt (vgl. § 2 Abs. 2 GemHVO).

## **4.4 Verbindlichkeiten**

Bilanzposition: Passiva 4, Kontengruppen: 22, 23, 24, 25, 26, 27

### **4.4.1 Definition**

Verbindlichkeiten sind die am Abschlussstichtag der Höhe und der Fälligkeit nach feststehenden Verpflichtungen. Grundsätzlich sind sämtliche Verbindlichkeiten zu passivieren, um dem Grundsatz der Vollständigkeit gerecht zu werden. Diese sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.

### **4.4.2 Verbindlichkeitenarten**

Die konkreten Zuordnungen können den Zuordnungsvorschriften zum Kontenplan Baden-Württemberg entnommen werden.

#### **4.4.2.1 Anleihen**

Kontengruppe: 22

Anleihen sind langfristige Darlehen unter Inanspruchnahme des öffentlichen Kapitalmarkts.

Anleihen sind zum Nominalbetrag (Rückzahlungsverpflichtung) zu passivieren.

#### **4.4.2.2 Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen**

Kontengruppe: 23

Kredite sind nur in Höhe des Rückzahlungsbetrages zu passivieren.

Es ist unzulässig, einen zwar eingeräumten, aber nicht oder nicht in voller Höhe in Anspruch genommenen Kredit als Verbindlichkeit zu passivieren.

Verbindlichkeiten sind auch dann mit dem Rückzahlungsbetrag auszuweisen, wenn der Kommune als Schuldnerin nicht der volle Betrag zugeflossen ist. Der

Unterschiedsbetrag (z.B. Disagio) darf entsprechend § 48 Abs. 3 GemHVO als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite ausgewiesen und über die Laufzeit der Verbindlichkeiten aufwandswirksam aufgelöst werden, da es sich um zinsähnliche Aufwendungen handelt. Alternativ kann der Unterschiedsbetrag auch unmittelbar als ordentlicher Aufwand behandelt werden.

#### **4.4.2.3 Verbindlichkeiten, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen**

Kontengruppe: 24

Zu bilanzieren ist die tatsächliche Zahlungsverpflichtung.

Bei der Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditaufnahme gleichkommt, ist § 87 Abs. 5 GemO anzuwenden; danach könnte die Genehmigung der Rechtaufsichtsbehörde erforderlich sein.

#### **4.4.2.4 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**

Kontengruppe: 25

Hierzu zählen die Verpflichtungen aus gegenseitigen Verträgen, die von der Gegenseite erfüllt sind, aber von der bilanzierenden Kommune noch nicht, d.h. z.B. die Rechnung von der Kommune noch nicht bezahlt ist. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Kommune ein Zahlungsziel ausschöpft.

Als vertragliche Vereinbarungen kommen insbesondere Kauf- und Werkverträge sowie Dienstleistungsverträge in Betracht.

Forderungen an Dienstleister oder Lieferanten dürfen auf Grund des Saldierungsverbots nicht mit Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen verrechnet werden.

Die Kommune setzt den ausstehenden Rechnungsbetrag einschließlich Umsatzsteuer als Verbindlichkeit an. Es gilt also das Bruttoprinzip.

Die Lieferantenverbindlichkeit ist grundsätzlich mit dem Rechnungsbetrag einzubuchen. Bei Inanspruchnahme des Skontos mindern sich die Verbindlichkeit und die Anschaffungskosten der bezogenen Vermögensgegenstände. Sofern von vornherein feststeht, dass unter Skontoabzug gezahlt wird, kann die Verbindlichkeit schon mit dem Nettobetrag eingebucht werden.

### **Abgrenzung von Auszahlungen für Investitionen (nachträgliche Schlussrechnungen für Investitionen)**

Nach § 95 Abs. 1 Satz 3 GemO hat der Jahresabschluss (hier Bilanz) u. a. sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden zu enthalten und nach § 40 Abs. 1 GemHVO sind in der Bilanz u. a. das Sachvermögen und die Verbindlichkeiten vollständig auszuweisen. Aus diesen Regelungen ergibt sich, dass alle Vermögensgegenstände, die der Kommune zuzurechnen sind, weil sie das wirtschaftliche Eigentum an ihnen erworben hat, bilanziert werden müssen. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Zahlungsvorgang zum Erwerb des Vermögensgegenstandes bereits stattgefunden hat oder noch nicht.

Bei umfangreichen und langfristigen Investitionsmaßnahmen wird oftmals dergestalt vorgegangen, dass während der Herstellungsphase des Vermögensgegenstandes Abschlagszahlungen fällig werden und mit der Schlussrechnung erst nach Fertigstellung endgültig abgerechnet wird. Der Anschaffungs- und Herstellungsvorgang ist mit der Erbringung aller Lieferungen und Leistungen bis zur Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand abgeschlossen. In der Regel wird ab diesem Zeitpunkt auch abgeschrieben. Da die Leistung erbracht wurde, liegen keine nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten vor, sondern nur eine nachträgliche Abrechnung.

Bei derartigen Investitionsmaßnahmen bei denen nach dem Zeitpunkt der Fertigstellung (im abzuschließenden Jahr) zum 31.12. noch Schlussrechnungen (zur endgültigen Abrechnung der Investitionsmaßnahme) ausstehen, sind noch ausstehende Rechnungen in wesentlichen Umfang zu dem Bilanzstichtag zu schätzen, als Anschaffungs- und Herstellungskosten (auf einer Anlage oder Anlage im Bau) zu aktivieren und als Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung zu passivieren.

Unwesentliche Beträge können dagegen als nachträglicher Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Rechnungseingang aktiviert werden. Die Abschreibung dieser Beträge erfolgt dann über die zu diesem Zeitpunkt noch gegebene Restnutzungsdauer.

Hinweise:

- Diese Regelung gilt nicht für ausstehende Schlussrechnungen für Aufwendungen, die nicht aktiviert werden können. Hierfür kann eine Wahrrückstellung für ausstehende Rechnungen der Ergebnisrechnung gebildet werden (siehe Kapitel 4.3.5).
- Als Zeitpunkt der Aktivierung eines Vermögensgegenstandes und damit der Beginn der Abschreibung gilt das Datum, ab dem der Vermögensgegenstand bestimmungsgemäß genutzt werden kann. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Inbetriebnahme kommt es nicht an. Zu diesem Zeitpunkt hat auch die Abrechnung einer Anlage im Bau (AiB) an eine Anlage zu erfolgen.

#### **4.4.2.5 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen**

Kontengruppe: 26

Transferaufwendungen sind Aufwendungen ohne unmittelbar damit zusammenhängende Gegenleistung (§ 61 Nr. 39 GemHVO). Transferleistungen sind z.B. Leistungen im sozialen Bereich. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen werden dann bilanziert, wenn die Kommune ihre rechtliche Verpflichtung zur Zahlung noch nicht erfüllt hat.

#### **4.4.2.6 Sonstige Verbindlichkeiten**

Kontengruppe: 27

Unter Sonstige Verbindlichkeiten versteht man einen Sammel- und Auffangposten.

Zu den sonstigen Verbindlichkeiten gehören auch die antizipativen Abgrenzungen, soweit sie nicht schon einer spezielleren Verbindlichkeitenposition zugeordnet worden sind. Dabei handelt es sich um Leistungen auf vertraglicher oder gesetzlicher Basis, bei denen der Aufwand vor und die zugehörige Auszahlung nach dem Jahresabschlussstichtag liegt.

Die Verbindlichkeiten sind in Höhe der tatsächlichen Zahlungsverpflichtung zu bilanzieren.

Sachleistungsverbindlichkeiten sind mit dem Betrag anzusetzen, der erforderlich wäre, um die Sachleistung in Geldzahlung abzulösen.

## 4.5 Passive Rechnungsabgrenzung

Kontengruppe: 29

Hierunter fallen **Einnahmen** (z.B. im Voraus erhaltene Miete, Pacht, Zinsen u.a.), die bereits im abzuschließenden Haushaltsjahr zugeflossen sind, aber zum Teil oder ganz künftigen **Haushaltsjahren wirtschaftlich** zuzurechnen sind. Bei (nahezu) jährlich gleich bleibenden Beträgen kann von einer Abgrenzung abgesehen werden.

Zum Bilanzstichtag sind die betreffenden Ertragskonten durch eine „Passive Rechnungsabgrenzung“ zu berichtigen.

Rechnungsabgrenzungsposten sind **nicht** zu verzinsen.

Beispiele:

- Grabnutzungsgebühren
- Geldspenden mit Verwendungszweck, die noch nicht verwendet wurden, sofern kein Sonderposten gebildet wurde.

## **5. Ableitung der Bilanzpositionen aus dem kameralen Rechnungswesen**

In der kameralen Haushaltswirtschaft werden Instrumente und Verfahrensweisen genutzt, die letztmalig in der Jahresrechnung für das Haushaltsjahr, das vor der Umstellung auf das neue Haushaltsrecht auf doppischer Grundlage mit einer entsprechenden Eröffnungsbilanz liegt, Anwendung finden. Die Ergebnisse daraus müssen, soweit sie in die Jahre nach der Eröffnungsbilanz hineinwirken, in die im neuen Haushaltsrecht vorhandenen Komponenten Ergebnishaushalt/Ergebnisrechnung, bzw. Finanzhaushalt/ Finanzrechnung und insbesondere die Vermögensrechnung (Bilanz) übergeleitet werden.

Der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz bei der Umstellung auf das neue Haushaltsrecht hat eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden (bzw. der sonstigen Verbindlichkeiten) nach Art, Menge und Wert unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur voranzugehen. Ein erheblicher Teil dieser aktiven und passiven Bilanzpositionen kann unmittelbar aus der Haushaltsrechnung für das letzte kameral geführte Haushaltsjahr übernommen bzw. sollte mit den dort in der Haushaltsrechnung ausgewiesenen Ergebnissen, insbesondere den Resten, abgeglichen werden.

EDV-technisch werden z.B. die offenen Posten (Kreditoren, Debitoren) maschinell aus dem letzten kameralen Rechnungsabschluss in die Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage überführt. Dabei werden die Werte der Haushaltsstellen auf die entsprechenden Produkte und Konten überführt. Zum Produktivstart eines doppischen Rechnungswesens am 1. Januar braucht noch keine komplette Eröffnungsbilanz vorliegen; es werden nur diejenigen Bestandteile benötigt, die für das Tagesgeschäft von Beginn an unabdingbar sind (z.B. Bankkonten und offene Posten auf den Personenkonten). Die weiteren Werte, die aus der letzten kameralen Jahresrechnung für die Eröffnungsbilanz im doppischen Haushalts- und Rechnungswesen zu überführen sind, können und werden erst im Zusammenhang mit der Aufstellung der Jahresrechnung für das letzte kameral Rechnungsjahr übernommen.

Die nachfolgenden Ausführungen orientieren sich an der Einteilung der kameralen Sachbücher und beschreiben die sich insbesondere aus der Restespalte der 4-Spalten-Kameralistik abzuleitenden Rechnungsinhalte bzw. Sachverhalte, die für eine Übernahme in die Eröffnungsbilanz bzw. den ersten neuen Ergebnishaushalt und den Finanzhaushalt des ersten Haushaltsjahres auf

doppischer Grundlage in Betracht kommen.

Die in der Eröffnungsbilanz anzusprechenden Bilanzpositionen (vgl. auch § 52 GemHVO) sind dem Kontenplan zu entnehmen. Als Gegenkonto ist immer das Eröffnungsbilanzkonto auszuwählen. Es wird empfohlen mehrere Eröffnungsbilanzkonten zu nutzen, um die einzelnen Einbuchungsvorgänge transparent zu halten. So könnte man differenzieren zwischen

- manuellen Eröffnungsbilanz-Buchungen
- Buchungen aus der maschinellen/manuellen Übernahme von offenen Posten aus der Debitor- und Kreditorbuchhaltung (Kassenreste)
- Buchungen aus der Übernahme von Anlagenwerten.

## **5.1 Überleitungen aus dem Verwaltungshaushalt**

### **5.1.1 Kasseneinnahmereste**

Bei den kameralen Einnahmen wird der Unterschied zwischen den Soll-Einnahmen und den Ist-Einnahmen in der Jahresrechnung der Gemeinde als Kasseneinnahmerest bezeichnet (§ 46 Nr. 17, 16, 22 GemHVO kameral). Es handelt sich um fällige („zum Soll gestellte“), aber bis zum Abschlusstag noch nicht bezahlte oder darüber hinaus gestundete Einnahmen. Sie werden – zusammen mit noch nicht ausgeglichenen Kassenresten aus Vorjahren – als neue Reste in den Sachbüchern und in der Haushaltsrechnung vorgetragen (Anlage 16 VwV Gliederung und Gruppierung). Beim Wechsel vom letzten kameralen Haushaltsjahr in das erste Haushaltsjahr auf doppischer Grundlage mit einer Eröffnungsbilanz sind bei der Übernahme von Kasseneinnahmeresten folgende Konstellationen zu unterscheiden:

#### **5.1.1.1 Soll > Ist**

Dieser Sachverhalt entsteht z.B. dadurch, dass zum Soll gestellte Einnahmen noch nicht eingegangen sind oder Rückbuchungen im Rahmen von Einzugsermächtigungen erfolgen mussten.

##### - Eröffnungsbilanz:

Die Kasseneinnahmereste sind als Forderungen anzusetzen.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da mögliche Erträge wirtschaftlich dem letzten kameralen Haushaltsjahr zuzurechnen sind. Die Ergebnisrechnung wird dann berührt, wenn der Debitor infolge Niederschlagung der Forderung oder eines Erlasses der Forderung ausgebucht wird.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn z.B. ausstehende Einzahlungen im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag eingehen. Sind die Einzahlungen von größerer wirtschaftlicher Bedeutung, ist dies ggf. in einem Nachtragsplan zu berücksichtigen.

### **5.1.1.2 Soll < Ist**

Dieser Sachverhalt kann ausnahmsweise durch eine Überzahlung oder durch eine Absetzung bei der Sollstellung entstehen.

- Eröffnungsbilanz:

Im Rahmen der letzten kameralen Jahresrechnung wäre zu klären, ob auf die eingegangenen Einzahlungen ein Anspruch besteht und keine entsprechende Soll-Stellung besteht (was dann nachzuholen wäre) und ggf., ob die Einzahlungen auf einer anderen Haushaltsstelle zu verbuchen sind. Sofern dies zu verneinen ist bzw. nicht geklärt werden kann, sind derartige Einzahlungen als sonstige Verbindlichkeiten anzusetzen.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn Rückzahlungen im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag zu leisten sind. Sind die Auszahlungen von größerer wirtschaftlicher Bedeutung, ist dies ggf. in einem Nachtragsplan zu berücksichtigen.

### **5.1.1.3 Empfehlung zum Umgang mit Kassenresten**

Im Laufe des letzten kameralen Wirtschaftsjahres bzw. der letzten kameralen Jahresrechnung sollten alle Reste einzeln überprüft und ggf. bereinigt werden

(durch Niederschlagung, Erlass). Damit wird die Übernahme in das doppelte Haushalts- und Rechnungswesen vereinfacht.

Es wird empfohlen am Ende des letzten kameralen Jahres sämtliche Kleinbeträge entsprechend der örtlichen Regelungen auszubuchen.

### **5.1.2 Haushaltseinnahmereste**

Im Verwaltungshaushalt dürfen keine Haushaltseinnahmereste gebildet werden (§ 41 Abs. 2 GemHVO kameral). Eine Werteübernahme in die Eröffnungsbilanz erübrigt sich.

### **5.1.3 Kassenausgabereste**

Kassenausgabereste sind die Beträge, um die die Soll-Ausgaben höher sind als die Ist-Ausgaben (§ 46 Nr. 17, 15, 21 GemHVO kameral). Es handelt sich um fällige („zum Soll gestellte“), aber bis zum Abschlusstag noch nicht ausgeführte oder darüber hinaus gestundete Auszahlungen. Sie werden – zusammen mit noch nicht ausgeglichenen Kassenresten aus Vorjahren – als neue Reste in den Sachbüchern und in der Haushaltsrechnung vorgetragen (Anlage 16 VwV Gliederung und Gruppierung). Beim Wechsel vom letzten kameralen Haushaltsjahr in das erste Haushaltsjahr auf doppischer Grundlage mit einer Eröffnungsbilanz sind bei der Übernahme von Kassenausgaberesten folgende Konstellationen zu unterscheiden:

#### **5.1.3.1 Soll > Ist**

Dieser Sachverhalt entsteht z.B. dadurch, dass Auszahlungsanordnungen noch nicht ausgeführt sind oder Rückbuchungen eines ausgezahlten Betrages vorgenommen werden mussten.

##### - Eröffnungsbilanz:

Die Kassenausgabereste sind als Verbindlichkeiten anzusetzen.

##### - Ergebnishaushalt:

Diese wird nicht berührt, da die Aufwendungen wirtschaftlich dem letzten kameralen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.

##### - Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn Auszahlungen im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag zu leisten sind. Dies ist ggf. in einem Nachtragsplan zu berücksichtigen.

### **5.1.3.2 Soll < Ist**

Dieser Sachverhalt kann ausnahmsweise durch eine (nicht angeordnete, versehentliche) Überzahlung oder durch eine Absetzung bei der Sollstellung entstehen.

#### - Eröffnungsbilanz:

Im Rahmen der letzten kameralen Jahresrechnung wäre zu klären, ob die Auszahlung zu Recht vorgenommen wurde bzw. ob sie auf einer anderen Haushaltsstelle zu verbuchen ist. Sofern dies zu verneinen ist bzw. nicht geklärt werden kann, sind derartige Überzahlungen als sonstige Forderungen anzusetzen.

#### - Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt.

#### - Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn Überzahlungen im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag an die Gemeinde erstattet werden. Dies ist ggf. in einem Nachtragsplan zu berücksichtigen.

### **5.1.4 Haushaltsausgabereste**

Nicht ausgeschöpfte Ausgabeansätze des Verwaltungshaushalts können im kameralen Haushaltrecht gem. § 19 GemHVO kameral in das folgende Haushaltsjahr durch die Bildung von Haushaltsausgaberesten übertragen werden. Sie beeinflussen dann das Ergebnis der (letzten) kameralen Haushaltsrechnung und werden im Sachbuch bzw. in der Haushaltsrechnung in der Spalte Neue Reste zum Übertrag in das Folgejahr vorgesehen. Die Bildung von Haushaltsausgaberesten im Verwaltungshaushalt beruht auf unterschiedlichen Sachverhalten. Diese können sein:

#### **5.1.4.1 Leistung an die Gemeinde erbracht / Rechnung liegt vor / Zahlungstermin im Folgejahr**

Die Leistung oder Lieferung ist im letzten kameralen Haushaltsjahr erfolgt, jedoch liegt nach der Rechnung der Zahlungstermin im folgenden Haushaltsjahr, also im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag. Im kameralen Haushaltrecht läge eine sog. Verpflichtungsreserve vor, die Übertragung durch Bildung eines sog. Haushaltsausgaberestes wäre Geschäft der laufenden Verwaltung. Der Sachverhalt ist wie folgt überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

Die noch offenen Zahlungen sind als Verbindlichkeiten anzusetzen.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da die entstandenen Aufwendungen wirtschaftlich dem letzten kameralen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn Rechnung im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag beglichen wird. Dies ist ggf. in einem Nachtragsplan zu berücksichtigen.

#### **5.1.4.2 Leistung an die Gemeinde erbracht/ Rechnung liegt noch nicht vor**

Die Leistung oder Lieferung ist im letzten kameralen Haushaltsjahr erfolgt, jedoch liegt am Jahresende noch keine Rechnung darüber vor. Im kameralen Haushaltsrecht läge eine sog. Verpflichtungsreserve vor, die Übertragung durch Bildung eines sog. Haushaltsausgabereserves wäre Geschäft der laufenden Verwaltung. Der Sachverhalt ist wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

Die Höhe der ausstehenden Leistung steht nicht fest, aus diesem Grund müsste eine Rückstellung gebildet werden. § 41 Abs. 1 GemHVO lässt die Bildung einer Rückstellung für diesen Zweck jedoch nicht zu.<sup>14</sup>

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da die entstandenen Aufwendungen wirtschaftlich dem letzten kameralen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn Rechnung im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag beglichen wird. Dies ist ggf. in einem Nachtragsplan zu berücksichtigen.

#### **5.1.4.3 Rechtliche Verpflichtung eingegangen (Auftrag erteilt) / Leistung noch nicht erbracht**

Im letzten kameralen Haushaltsjahr wurde ein Auftrag an Dritte erteilt, der jedoch bis zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht durch eine Leistung oder Lieferung des Dritten erfüllt wurde. Eine Zahlungsverpflichtung ist bisher nicht ent-

---

<sup>14</sup> Ob ggf. eine Rückstellung nach § 41 Abs. 2 GemHVO in Frage kommt, wird noch in Kapitel 4.3 zu klären sein

standen. Im kameralen Haushaltsrecht läge auch hier eine sog. Verpflichtungsreserve vor, die Übertragung durch Bildung eines sog. Haushaltsausgaberestes wäre Geschäft der laufenden Verwaltung. Der Sachverhalt ist wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

Nicht betroffen; es ist keine Bilanzposition aufzunehmen.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag die Aufwendungen aus dem erteilten Auftrag entstehen und damit auch die Ergebnisrechnung belastet wird.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag Zahlungen zu leisten sind.

Problematik – Empfehlung:

Da mit einer Bildung von Haushaltsausgaberesten im letzten kameralen Haushaltsjahr sowohl das Ergebnis des Verwaltungshaushalts dieses Haushaltsjahrs belastet wird und unabhängig davon auch der Ergebnishaushalt bzw. die Ergebnisrechnung nach der Umstellung auf das doppische Haushalts- und Rechnungswesen zwangsläufig belastet wird, sollten insoweit im letzten kameralen Haushaltsjahr keine Haushaltsausgabereste mehr gebildet werden, sondern die „Nachwirkungen“ im Ergebnis- und Finanzhaushalt ggf. durch einen Nachtragshaushalt berücksichtigt werden. Ermächtigungsübertragungen können vorgenommen werden.

#### **5.1.4.4 Nicht ausgeschöpfte kamerale Ausgabeermächtigungen**

Sofern ein im kameralen Haushaltsplan enthaltener Ansatz im letzten kameralen Haushaltsjahr nicht oder nicht in voller Höhe in Anspruch genommen und nicht einmal entsprechende Ausgabeverpflichtungen eingegangen wurde, liegt eine sog. Verfügungsreserve vor, bezüglich deren Übertragung im kameralen Haushaltsrecht frei entschieden werden könnte. Es wird empfohlen, keine Haushaltsausgabereste zu bilden, sondern bei Bedarf neue Ansätze im ersten doppischen Haushalt zu bilden. Sofern jedoch Haushaltsausgabereste gebildet werden, bietet sich folgende Überleitung in das neue Haushaltsrecht an:

#### Eröffnungsbilanz:

Wird nicht berührt, eine Verbindlichkeit ist nicht anzusetzen.

#### Ergebnishaushalt:

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag diese Ermächtigungen in Anspruch genommen werden sollen und dann daraus Aufwendungen entstehen werden. Er wäre im Rahmen eines Nachtragshaushaltsplanes ggf. anzupassen.

#### Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag Aufwendung entstehen und Auszahlungen zu leisten sind. Er wäre dann ggf. im Rahmen eines Nachtragshaushaltsplanes anzupassen.

### **5.1.5 Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten**

Einnahme / Ausgabe ist bereits im "kameralen" Jahr erfolgt, der Aufwand / Ertrag fällt jedoch ins Folgejahr. Bei (nahezu) jährlich gleich bleibenden oder geringfügigen Beträgen kann von einer Abgrenzung abgesehen werden.

### **5.1.6 Zuführung des Verwaltungshaushalts an den Vermögenshaushalt oder umgekehrt**

Eine unmittelbare Übertragung in die Bilanzpositionen der Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage findet nicht statt. In der Eröffnungsbilanz gehen die Vorjahresergebnisse mittelbar in der Kapitalposition auf.

## **5.2 Überleitungen aus dem Vermögenshaushalt**

### **5.2.1 Kassenreste**

Zur Behandlung von Kassenresten im Vermögenshaushalt wird auf 5.1.1 und 5.1.3 verwiesen.

### **5.2.2 Haushaltseinnahmereste**

Nach § 41 Abs. 2 GemHVO kameral dürfen im kameralen Haushaltsrecht für Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen (Einnahmemittel nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO kameral) und für Einnahmen aus der Aufnahme von Krediten Haushaltseinnahmereste gebildet werden, soweit der Eingang aus der Einnahme im folgenden Jahr gesichert ist. Sie bewirken, dass durch die buchmäßige

Antizipation dieser Einnahmen mit der Bildung von Haushaltsresten das Ergebnis des aktuellen Haushaltsjahres zu Lasten des Folgejahres verbessert wird.

### **5.2.2.1 Haushaltseinnahmereste für Kreditaufnahmen**

Die Kreditermächtigung gemäß § 87 Abs. 3 GemO dient zur Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen. **Eine nicht ausgeschöpfte Kreditermächtigung gilt auch weiter, wenn Haushaltseinnahmereste für Kredite im letzten kameralen Haushaltsjahr nicht gebildet worden sind.** Auf die Eröffnungsbilanz hat dies keine Auswirkungen, da entsprechende Kredite noch nicht aufgenommen worden sind. Die Inanspruchnahme der nicht ausgeschöpften Kreditermächtigung wäre im Finanzhaushalt des Folgejahres zu berücksichtigen.

Die Bildung von Haushaltseinnahmeresten für Kreditaufnahmen kennt das neue Haushaltsrecht nicht mehr.

#### Empfehlung:

Haushaltseinnahmereste aus einer nicht ausgeschöpften Kreditermächtigung sollten in der letzten kameralen Jahresrechnung **nicht** mehr gebildet werden.

### **5.2.2.2 Haushaltseinnahmereste für Zuweisungen und Zuschüsse für investive Maßnahmen**

Die Bildung von Haushaltseinnahmeresten für Investitionsfördermittel kennt das neue Haushaltsrecht nicht mehr. Haushaltseinnahmereste für Investitionszuweisungen sollten in der letzten kameralen Jahresrechnung nur noch dann gebildet werden, wenn für die entsprechenden Investitionsausgaben Haushaltsausgabereste gebildet werden.

Es wird jedoch empfohlen, in der letzten kameralen Jahresrechnung vollständig auf die Bildung von Haushaltsresten zu verzichten.

### **5.2.3 Haushaltsausgabereste**

Die Bildung von Haushaltsausgaberesten im Vermögenshaushalt beruht wie im Verwaltungshaushalt auf unterschiedlichen Sachverhalten (s.o. 5.1.4). § 21 Abs. 1 GemHVO sieht auch im neuen Haushaltsrecht die Übertragbarkeit von Ansätzen von Auszahlungen für Investitionen vor.

### **5.2.3.1 Vermögensgegenstand erhalten / Rechnung liegt vor / Zahlungstermin im Folgejahr**

Wenn im letzten kameralen Haushaltsjahr eine Sollstellung gebucht wird und dies zu einem Kassenausgabereist führt, wird diese Ausnahme vom kameralen Fälligkeitsprinzip von der Prüfung nicht beanstandet.

Ansonsten wäre der Sachverhalt wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

#### - Eröffnungsbilanz:

Das Anlagegut ist zu aktivieren und die noch offenen Zahlungen sind als Verbindlichkeit auszuweisen.

#### - Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da die vermögensrelevanten Sachverhalte nicht ergebnisrelevant sind. Allerdings könnten ggf. bereits Aufwendungen aus Abschreibungen zu berücksichtigen sein.

#### - Finanzhaushalt:

Dieser wäre mit Blick auf die zu leistende Auszahlung ggf. im Rahmen eines Nachtragshaushaltsplanes anzupassen.

### **5.2.3.2 Vermögensgegenstand erhalten / Rechnung liegt noch nicht vor**

Es erfolgte eine aktivierungsfähige Leistung bzw. Lieferung im letzten kameralen Haushaltsjahr, jedoch liegt zum Zeitpunkt der Aufstellung der Eröffnungsbilanz noch keine Rechnung darüber vor, ist der Sachverhalt wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

#### - Eröffnungsbilanz:

Vermögensgegenstand wird aktiviert und eine entsprechende (sonstige) Verbindlichkeit gebucht.

#### - Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da die vermögensrelevanten Sachverhalte nicht ergebnisrelevant sind. Allerdings könnten ggf. bereits Aufwendungen aus Abschreibungen zu berücksichtigen sein.

#### - Finanzhaushalt:

Dieser wäre ggf. im Rahmen einer Planfortschreibung anzupassen.

### **5.2.3.3 Rechtliche Verpflichtung eingegangen / Leistung noch nicht erbracht**

Im letzten kameralen Haushaltsjahr wurde ein Auftrag an Dritte erteilt, der jedoch bis zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht durch eine Leistung oder Liefere-

zung des Dritten erfüllt wurde. Eine Zahlungsverpflichtung (Rechnung liegt nicht vor) ist bisher nicht entstanden. Der Sachverhalt ist wie folgt in das neue Haushaltsrecht überzuleiten:

- Eröffnungsbilanz:

Wird nicht berührt; weder ein Vermögensgegenstand noch eine Verbindlichkeit sind zu passivieren.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da keine vermögensrelevanten Sachverhalte entstanden sind.

- Finanzhaushalt:

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag Auszahlungen zu leisten sind. Er ist dann ggf. im Rahmen eines Nachtragshaushaltsplanes anzupassen.

### **5.2.3.4 Nicht ausgeschöpfte Ausgabeermächtigungen**

Ein im kameralen Haushaltsplan enthaltener Ansatz wurde im letzten kameralen Haushaltsjahr nicht oder nicht in voller Höhe in Anspruch genommen und die nicht ausgeschöpfte Ermächtigung soll in das folgende Haushaltsjahr (erstes Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag) übertragen werden (also ein Haushaltsausgaberest gebildet werden). Die Übertragung der Ermächtigung hat dort folgende Auswirkungen:

- Eröffnungsbilanz:

Diese ist nicht berührt.

- Ergebnishaushalt:

Dieser wird nicht berührt, da keine vermögensrelevanten Sachverhalte entstanden sind.

- Finanzhaushalt

Dieser wird berührt, wenn im ersten Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag die Zahlungen aus der Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigung zu leisten sind. Er ist dann ggf. im Rahmen eines Nachtragshaushaltsplanes anzupassen.

### **5.2.4 Überschüsse und Fehlbeträge im Vermögenshaushalt**

Ein Überschuss im Vermögenshaushalt ist bei der Aufstellung der letzten kameralen Jahresrechnung der allgemeinen Rücklage zuzuführen, ein Fehlbetrag als solcher auszuweisen und wäre – kameral betrachtet - spätestens im drittfolgenden Jahr zu decken (§§ 22, 23 GemHVO kameral).

Weder der Überschuss noch der Fehlbetrag im Vermögenshaushalt sind mit dem

Ergebnis des Ergebnishaushalts im neuen Haushaltsrecht vergleichbar. Eine unmittelbare Übertragung in die Bilanzpositionen der Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage findet nicht statt. In der Eröffnungsbilanz gehen die Vorjahresergebnisse mittelbar in der Kapitalposition auf.

### **5.2.5 Verpflichtungsermächtigungen (§ 86 GemO kameral)**

In Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen mit Kassenwirksamkeit in den NKHR-Jahren sind in der Finanzplanung entsprechend zu berücksichtigen; im Ergebnishaushalt sind eventuell Aufwendungen aus Abschreibungen zu berücksichtigen.

Nicht in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen können auch nach dem neuen Recht nicht übertragen werden. Es gilt lediglich die Verpflichtungsermächtigung weiter, bis die Haushaltssatzung für das neue Jahr erlassen worden ist (§ 86 Abs. 3 GemO).

## **5.3 Übernahme von Werten aus dem Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge**

### **5.3.1 Vorschüsse und Verwahrgelder**

Vorschüsse und Verwahrgelder (zur Definition vgl. § 46 Nr. 29 GemHVO kameral) sind nach kameralem Recht im Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge nachzuweisen und zu verbuchen. Auch die hier in der letzten kameralen Jahresrechnung ausgewiesenen Reste sind in die Eröffnungsbilanz des ersten doppischen Haushaltsjahres zu überführen. Es handelt sich um sonstige Forderungen bzw. Verbindlichkeiten. Es empfiehlt sich dringend, im Zuge der Aufstellung der letzten kameral geführten Jahresrechnung den Bestand der Verwahrgelder und Vorschüsse im Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge durchzugehen, aufzuklären und zu bereinigen, damit der Aufwand für die Datenübernahme in die Doppik reduziert wird.

### **5.3.2 Werte aus der Geldvermögensrechnung**

Im Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge sind wesentliche Teile der nach § 43 Abs. 1 GemHVO kameral vorgeschriebenen Geldvermögensrechnung buchmäßig nachzuweisen, außerdem haben – v.a. die Kommunen im württembergischen Landesteil – ihr ShV so ausgebaut, dass darin die komplette Geldvermögensrechnung abgebildet wird. Die dort als Neue Reste ausgewiesenen Werte für aufgenommene Kredite und Kassenkredite sowie für Geldanlagen müssen mit

den Summen in der Eröffnungsbilanz übereinstimmen. Auch die dort ausgewiesenen Werte für Finanzanlagen können grundsätzlich als Nachweis der Werte für die Aufnahme in die Eröffnungsbilanz herangezogen werden.

### **5.3.3 Keine unmittelbare Überleitung der kameraleen „allgemeinen“ Rücklage in die Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage**

Die Funktion der kameraleen allgemeinen Rücklage ist mit der Ergebnissrücklage im neuen Haushaltsrecht **nicht** vergleichbar. Eine Überleitung der allgemeinen kameraleen Rücklage in die Eröffnungsbilanz auf doppischer Grundlage findet deshalb **nicht** statt. Sie geht in der Eröffnungsbilanz in der Kapitalposition als Basiskapital auf. Die liquiden Mittel sind auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz bei den jeweiligen Bilanzpositionen enthalten, soweit die kamerale allgemeine Rücklage aus liquiden Mitteln bestand.

Aus der kameraleen allgemeinen Rücklage heraus dürfen keine zweckgebundenen Rücklagen gebildet werden.

### **5.3.4 Kamerale „Sonderrücklagen“**

Die "**kamerale Sonderrücklage**" ist eine Rücklagenart, in der nur Mittel für Zwecke des Verwaltungshaushaltes angesammelt werden durften. Um die Gebührenanteile für später entstehende Kosten bei Kostenrechnenden Einrichtungen in einer Sonderrücklage ansammeln zu dürfen, war seinerzeit eine Hilfslösung erforderlich, weil das Innenministerium Rückstellungen im kameraleen Haushaltsrecht nicht generell einführen wollte, jedoch der sog. „Deponierückstellung“ auf diesem Wege eine Basis bieten wollte.

Am Beispiel der Sonderrücklage für eine Deponie-Sanierung wird deutlich, dass dies im neuen Haushaltsrecht ein eindeutiger Fall einer Rückstellung ist. Insoweit würden die hier angesammelten Mittel in einer in der Eröffnungsbilanz auszuweisenden Deponierückstellung aufgehen.

### **5.3.5 Innere Darlehen**

Unter inneren Darlehen ist die vorübergehende Inanspruchnahme von Mitteln der Sonderrücklagen und der Sondervermögen ohne Sonderrechnung als Deckungsmittel im Vermögenshaushalt zu verstehen, solange die Mittel für ihren ei-

gentlichen Zweck nicht benötigt werden (§ 46 Nr. 12 GemHVO kameral).

Um überhaupt innere Darlehen generieren zu können, ist es notwendig, dass in Höhe der Sonderrücklagen oder des Sondervermögens auch entsprechende liquide Mittel vorhanden sind. Diese eigentlich fest gebundenen und für einen bestimmten Zweck vorgehaltenen liquiden Mittel sollen vorübergehend zur Verwendung im Vermögenshaushalt (für Investitionen) herangezogen werden. Die inneren Darlehen sind damit nichts anderes als eine Dokumentation bzw. eine Umwidmung von vorhandenen zweckgebundenen finanziellen Mitteln.

Eine Überleitung der inneren Darlehen<sup>15</sup> in die Eröffnungsbilanz findet nicht statt, jedoch wird empfohlen diese in Anlehnung an § 22 Abs. 2 GemHVO nachrichtlich (als textliche Erläuterungen im Anhang zur Eröffnungsbilanz) darzustellen.

### **5.3.6 Buchmäßiger Kassenbestand (Bestand auf den Bankkonten und Bargeld am Eröffnungsbilanzstichtag)**

Der als Ist-Mehreinnahme bzw. Ist-Mehrausgabe darzustellende buchmäßige Kassenbestand im kassenmäßigen Abschluss der kameralen Jahresrechnung (§ 40 GemHVO kameral) muss mit der Summe der Kontobestände auf den Bankkonten und dem Bargeldbestand der Gemeinde am Eröffnungsbilanzstichtag übereinstimmen, zugleich mit dem letzten Tagesabschluss bzw. Jahresabschluss der Kasse nach dem kameralen Recht.

Es wird nachdrücklich empfohlen, darauf zu achten, dass zum Eröffnungsbilanzstichtag keine Schwebeposten offen sind.

---

<sup>15</sup> Vergleiche § 61 Nr. 20 GemHVO.

### 5.3.7 Weitere Quellen

Weitere Quellen des kameralen Haushalts- und Rechnungswesens, die für die Eröffnungsbilanz unmittelbar bzw. als Kontrollinstrument herangezogen werden können:

- Bestandsverzeichnisse (§ 37 GemHVO kameral)
- Anlagenachweise (§ 38 GemHVO kameral) mit Erleichterung in der Eröffnungsbilanz
- Vermögensrechnung gem. § 43 GemHVO kameral.  
Hier mit den verschiedenen Stufen Geld-, Teil-, Vollvermögensrechnung.  
Spezialität hierbei: Kreditähnliche Rechtsgeschäfte nach § 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO kameral.