

GPA-Mitteilung 5/2007

Az. 902.00; 923.4

03.12.2007

**Kreditähnliche Rechtsgeschäfte in der kameralen Rechnungslegung
hier: Leasingverträge**

Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften zählen nach den Begriffsbestimmungen des § 46 Nr. 20 GemHVO wie „echte“ Kredite zu den Schulden der Kommunen. Bei diesen Geschäften wird aber kein Kapital von einem Kreditinstitut zur Finanzierung von eigenen Investitionen mit der Verpflichtung zur Rückzahlung empfangen wie bei Kreditaufnahmen, sondern es werden i.d.R. Vermögensgegenstände von einem Dritten geschaffen und anschließend der Kommune gegen ein laufendes Entgelt für eine längere Dauer zur Nutzung mit anschließender Erwerbsmöglichkeit überlassen. Insoweit kommt ein kreditähnliches Rechtsgeschäft einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleich, in dem quasi der Kaufpreis in Raten bezahlt bzw. ein Darlehen ratierlich getilgt wird. Kreditgeschäfte und kreditähnliche Rechtsgeschäfte haben auch dieselben Auswirkungen, indem die vertraglichen Zahlungen die Ergebnisse der nachfolgenden Haushaltsjahre durch Zinsen und Tilgungen bzw. Kaufpreistraten u.ä. gleichermaßen belasten. Leasinggeschäfte sind dann kreditähnliche Rechtsgeschäfte, wenn nach den Vertragsbedingungen der Leasinggegenstand am Ende der Laufzeit in das Eigentum der Kommune übergehen soll (Hinweise bei UGr 933, 936 bzw. Gr 53 Anl. 2 VwV Gliederung und Gruppierung; s.a. VwV-VmR Nrn. 57 und 58 – „Erwerb“). Dies kommt einer Kreditaufnahme beim Leasinggeber für den Erwerb von Vermögensgegenständen gleich. Ohne Eigentumsübergang handelt es sich um eine bloße Nutzungsüberlassung des Leasinggegenstands. Das laufende Nutzungsentgelt ist nur im Verwaltungshaushalt zu veranschlagen und zu buchen (Gr. 53).

Beispiele für Leasinggeschäfte sind in Nr. 4 der früheren VwV GemO zu § 87 aufgeführt. In der kommunalen Praxis sind heutzutage Leasingverhältnisse als alternative Finanzierungsformen zur herkömmlichen eigenen Haushaltsfinanzierung nicht unüblich. Sie reichen vom einfachen Geräte- und Mobilienleasing (z.B. Kfz., EDV- und Büroanlagen usw.) bis zum umfangreichen Kommunal-Immobilien-Leasing, (Nr. 5 frühere VwV GemO zu § 87; z.B. Rathäu-

ser, Stadt-, Mehrzweck- oder Turnhallen, usw.), zu dem auch die sog. langfristigen PPP- bzw. ÖPP- und IÖP-Projekte u.ä. gehören.

Bei Leasinggeschäften mit vereinbartem Eigentumsübergang ist wie folgt zu verfahren:

Haushaltsrechtlich sind die laufenden Leasingraten mit Ausnahme ggf. abgrenzbarer Zinsanteile im Vermögenshaushalt zu veranschlagen und zu finanzieren sowie entsprechend in der Jahresrechnung zu buchen (VwV Gliederung und Gruppierung, a.a.O.). Dies gilt auch schon im Fall einer lediglich formularmäßig vereinbarten Erwerbsoption. Dagegen belasten Zinsanteile den Verwaltungshaushalt. Darüber hinaus sind die Zahlungsverpflichtungen aus Leasingverträgen in der dem Haushaltsplan beizufügenden Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Schulden (Schuldenstandsübersicht) zusammen mit den übrigen Schulden betragsmäßig anzugeben (§ 2 Abs. 2 Nr. 4 GemHVO; Anl. 8 zur VwV Gliederung und Gruppierung). Dabei ist bei Leasingverhältnissen über unbewegliche Güter bzw. Vermögensgegenstände mit Erwerbsoption ein Einzelnachweis vorgeschrieben mit Angabe des jeweiligen „Jahresbetrags“ der „Gesamtverpflichtung zum frühest möglichen Optionszeitpunkt“ und des Optionspreises, wobei der „Jahresbetrag“ die Jahressumme der investiven Raten, ggf. unter Abzug von Zinsanteilen (s.o.) und die „Gesamtverpflichtung zum frühest möglichen Optionszeitpunkt“ die Summe sämtlicher bis dahin zu leistenden investiven Raten darstellt. Der „Optionspreis“ wird sich schließlich im Regelfall aus dem Vertrag ergeben. Verträge über bewegliche Güter bzw. Vermögensgegenstände brauchen dagegen nicht einzeln aufgeführt werden. Bei diesen können auch die übrigen Angaben summarisch erfolgen.

Die Zahlungsverpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften und insoweit auch die der entsprechenden Leasingverträge sind außerdem in der (kameralen) Vermögensrechnung mit ihrem Stand zu Beginn und Ende des Haushaltsjahres auszuweisen (§ 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO, Nr. 2.3.9 VwV-VmR) sowie im Rechenschaftsbericht (§ 44 GemHVO) zu erläutern. Aus der Sicht der Vermögensrechnung gehört der Erwerb von Vermögensgegenständen durch kreditähnliches Rechtsgeschäft zu den sog. „Vermögensänderungen außerhalb des Sachbuchs“ (Anl. 2 VwV-VmR Nrn. 57 und 58). Als Bestand des kreditähnlichen Rechtsgeschäfts ist zunächst die Summe der aus dem Leasingvertrag ersichtlichen Leasingraten maßgebend, die während der Vertragsdauer zu leisten sind. Entsprechend den tatsächlich geleisteten Zahlungen vermindert sich im Lauf der Zeit die mit dem kreditähnlichen Rechtsgeschäft zusammenhängende Verbindlichkeit (Anl. 2 VwV-VmR Nrn. 23 und 25). Auf der Aktivseite der in Bilanzform konzipierten Vermögensrechnung findet sich in

der Ausbaustufe Geldvermögensrechnung (GVmR) ein „Ausgleichsposten für nicht erfasste Sachanlagen“ (Anl. 1 VwV-VmR Nr. 05), während in den beiden weitergehenden Ausbaustufen (TVmR und VVmR) ansonsten eine Aktivierung der Sachanlage bzw. des Vermögensgegenstandes (a.a.O., Nr. 021) erfolgt.

SG 30/2