



**INNOVATIONSRING NKR-SH**

ein Projekt der Arbeitsgemeinschaft der  
kommunalen Landesverbände Schleswig-Holstein

---

# Handlungsempfehlung zur Vermögenserfassung und Bewertung



Schleswig -  
Holsteinischer  
Landkreistag



Verband der Gemeinden,  
Ämter  
und Zweckverbände  
Schleswig-Holsteinischer  
Gemeindetag



**Städteverband**  
Schleswig-Holstein

| <b>INHALTSVERZEICHNIS</b>  | <b>Seite</b> |
|--|--------------|
| 1. Einleitung.....   | 4            |
| 2. Projektarbeit und Beteiligte .....  | 6            |
| 3. Empfehlung für eine Projektorganisation und einen Projektablauf .....   | 7            |
| 3.1 Grundsätzliches.....   | 7            |
| 3.2 Projektorganisation.....   | 8            |
| 3.2.1 Voraussetzungen.....   | 8            |
| 3.2.2 Organisation und Projektverlauf .....  | 8            |
| 3.3 Gemeinsames koordiniertes Vorgehen – auch allgemeine Aspekte .....   | 10           |
| 4. Rechtliche Grundlagen und Ziele.....  | 11           |
| 5. Allgemeine Bewertungsgrundsätze.....  | 12           |
| 6. Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden .....   | 13           |
| 6.1 Wertansätze im Rahmen der laufenden Bilanzierung.....  | 13           |
| 6.2 Sonderregelungen für die Eröffnungsbilanz / Bewertungsvereinfachungs-verfahren.....                                      | 15           |
| 7. Empfehlungen zur Vermögenserfassung und Bewertung gegliedert nach dem künftigen<br>Kontenplan für Schleswig-Holstein..... | 16           |
| 7.1 Kontengruppe 01: Immaterielle Vermögensgegenstände.....  | 16           |
| 7.2 Kontengruppe 02: Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte .....   | 17           |
| 7.2.1 Bewertung von Grund und Boden .....  | 17           |
| 7.2.2 Weitere Hinweise für die Bewertung von Grund und Boden .....   | 22           |
| 7.3 Kontengruppe 03: Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte .....   | 24           |
| 7.3.1 Was sind bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte? .....  | 24           |
| 7.3.2 Bewertungsempfehlungen für Gebäude.....  | 25           |
| 7.3.2.1 Grundsätzliche Bewertungsempfehlungen .....  | 25           |
| 7.3.2.2 Bewertungsempfehlungen zur Eröffnungsbilanz.....   | 26           |
| 7.4 Kontengruppe 04: Infrastrukturvermögen.....  | 28           |
| 7.5 Kontengruppe 05: Bauten auf fremdem Grund und Boden.....   | 30           |
| 7.6 Kontengruppe 06: Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler .....   | 31           |
| 7.6.1 Kunstgegenstände.....  | 31           |
| 7.6.2 Kulturdenkmäler.....   | 31           |
| 7.7 Kontengruppe 07: Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge .....   | 32           |
| 7.8 Kontengruppe 08: Betriebs- und Geschäftsausstattung .....  | 34           |
| 7.9 Kontengruppe 09: Anlagen im Bau, Anzahlungen auf Sachanlagen .....   | 35           |
| 7.10 Kontengruppen 10 bis 19: Von Anteilen an verbundenen Unternehmen bis zu aktive RAP36                                    |              |
| 7.10.1 Bewertung von Finanzanlagen .....   | 36           |
| 7.10.2 Bewertung von Umlaufvermögen .....  | 39           |
| 7.10.3 Aktive Rechnungsabgrenzung (ARA).....   | 43           |
| 7.11 Kontengruppen 20 bis 28: Von Eigenkapital bis Sonstige Rückstellungen .....   | 43           |
| 7.11.1 Passivseite der Bilanz.....   | 43           |

|                            |  |    |
|----------------------------|--|----|
| 7.11.1.1                   | Eigenkapital – Kontenklasse 2.....   | 43 |
| 7.11.1.2                   | Rücklagen / Eigenkapital – Kontenklasse 2.....                                   | 44 |
| 7.11.1.3                   | Bildung von Rückstellungen.....  | 47 |
| 7.11.1.4                   | Pensionsrückstellungen .....   | 47 |
| 7.11.1.5                   | Rückstellungen für später entstehende Kosten .....                               | 48 |
| 7.11.1.6                   | Rückstellungen für Altlasten .....   | 48 |
| 7.11.1.7                   | Steuerrückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten .....                       | 48 |
| 7.11.1.8                   | Verfahrensrückstellungen / Prozesskostenrückstellungen .....                     | 49 |
| 7.11.1.9                   | Finanzausgleichsrückstellungen .....   | 49 |
| 7.11.1.10                  | Instandhaltungsrückstellungen / Aufwandsrückstellungen .....                     | 49 |
| 7.11.1.11                  | Altersteilzeitrückstellungen .....   | 50 |
| 7.12                       | Kontengruppen 30 bis 39: Verbindlichkeiten und Passive Rechnungsabgrenzung ..... | 51 |
| 7.12.1                     | Allgemeines .....  | 51 |
| 7.12.2                     | Verbindlichkeiten .....  | 51 |
| 7.12.3                     | Passive Rechnungsabgrenzung (PRA) .....  | 53 |
| 8.                         | Schlussbetrachtung und Ausblick .....  | 54 |
| ANHANG .....               |  | 55 |
| LITERATURVERZEICHNIS ..... |  | 56 |

## 1. Einleitung

Schleswig-Holstein hat sich für einen koordinierten Umstieg auf das neue kommunale Rechnungswesen entschieden. Die kommunalen Landesverbände beschreiten – gemeinsam mit dem Land – einen einvernehmlichen Weg zur Umsetzung des Reformkonzeptes der Innenministerkonferenz (IMK) im Hinblick auf eine künftige Verwaltungssteuerung nach betriebswirtschaftlichen Methoden. Die wichtigsten Entscheidungen hinsichtlich des neuen Haushaltsrechts werden im Konsens getroffen.

Ausgangspunkt sind die inhaltlichen Vorgaben der IMK, welche vom Innovationsring NKR-SH durch praktische Handlungsempfehlungen für die umstellenden Kommunen unterstützt werden.

In Schleswig-Holstein wird die Verwaltungsmodernisierung zunehmend thematisiert. Die Professionalität und Wirtschaftlichkeit einer Kommune sowie die Diskussion über die Aufgaben einer Kommune sind in erheblichem Umfang abhängig von einem sachgerechten und objektiven Bewertungsmaßstab. Dieser wird auch von den schleswig-holsteinischen Kommunen zunehmend mit dem Instrumentarium der Doppik verbunden. Zudem sehen die Kommunen mit der Einführung des doppischen Haushaltsrechts die Möglichkeit der betriebswirtschaftlichen Steuerung der Kommune.

Alle schleswig-holsteinischen Landkreise stellen auf die kommunale Doppik um. Drei der vier kreisfreien Städte haben Umstellungsbeschlüsse für die kommunale Doppik (Kiel, Lübeck, Neumünster) erwirkt. Viele Städte, Gemeinden und Ämter stellen ebenfalls um. Zudem passen die Verwaltungsfachhochschule Altenholz und die Verwaltungsakademie Bordesholm ihre Lehr- und Ausbildungsinhalte den veränderten Anforderungen an.

Im Juni 2004 wurde eine Arbeitsgruppe „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ beim Land eingerichtet<sup>1</sup>. Diese erarbeitet ein Regelwerk für ein doppisches kommunales Haushaltsrecht für die Kommunen, die ihr Haushalts- und Rechnungswesen umstellen wollen. Die Mitglieder der Arbeitsgruppe sind Vertreter (Finanzverwaltungsfachleute, Kämmerer, Betriebswirte o.ä.) der vier kommunalen Landesverbände, des Landesrechnungshofes, des Statistischen Amtes für Hamburg und Schleswig-Holstein und des Innenministeriums (Vorsitz). Es soll ein möglichst einfaches Regelwerk erarbeitet werden, das den Kommunen eine Umstellung ihres Haushalts- und Rechnungswesens auf die Doppik erleichtert und frühestmöglich gesetzliche Bindung entfaltet. Die Ergebnisse der Arbeitsgruppe „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ sind im Internet verfügbar unter <http://landesregierung.schleswig-holstein.de/coremedia/generator/Aktueller20Bestand/IM/Information/Kommunales2C20Sport/gemeindehaushaltsrecht.html>.

Folgende Entwürfe und Feststellungen der Arbeitsgruppe - die im Konsens erzielt wurden - sind öffentlich einsehbar:

---

<sup>1</sup> Durch Beschluss der Lenkungsgruppe "kommunale Verwaltungsreform" wurde die Arbeitsgruppe "Reform des Gemeindehaushaltsrechts" eingerichtet, die für Schleswig-Holstein die Umsetzungen des **IMK-Beschlusses vom 21. November 2003** zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts begleitet.

- Entwurf der GemHVO-Doppik zzgl. Erläuterungen,
- Änderungen der GO,
- Abschreibungstabelle,
- Kontenrahmen,
- Produktrahmen und
- Verwaltungsvorschriften sowie Erläuterungen.

Die neue künftige GemHVO-Doppik ist an die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) angelehnt. Entsprechende Verweise werden in den Erläuterungen ihren Niederschlag finden. Verwaltungsvorschriften (Muster) treten an die Stelle von Ausführungsanweisungen. Diese werden durch Handlungsempfehlungen des Innovationsrings NKR-SH ergänzt.

Der Innovationsring NKR-SH ist ein Gemeinschaftsprojekt der kommunalen Landesverbände in Schleswig-Holstein. Dieses Selbsthilfeprojekt der Kommunen wurde gegründet, um den anstehenden Umstellungsprojekten in den schleswig-holsteinischen Kommunen hinsichtlich des **Neuen Kommunalen Rechnungswesens** Rechnung zu tragen.

Die Idee des Projekts ist die selbstständige Umstellung der schleswig-holsteinischen Kommunen auf ein neues Rechnungswesen zu koordinieren. Dabei gehen die kommunalen Landesverbände davon aus, dass 80% der Kommunen – mit Ausnahme der größeren Städte – die Umstellung auf der Grundlage der Arbeitsgruppenergebnisse lt. „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ beim Innenministerium, durch die Partizipation von Erfahrungen anderer Umstellungsprojekte (u.a. Uelzen, Salzgitter, Modellprojekte aus Nordrhein Westfalen) sowie der Nutzung praxisorientierter wissenschaftlicher Erkenntnisse selbst vornehmen können. Durch den Zusammenschluss hochqualifizierter Experten aller kommunalen Landesverbände aus den Kreisen, Städten, Gemeinden und Ämtern werden im Innovationsring Kompetenzen von Leistungsträgern der schleswig-holsteinischen Kommunen gebündelt. Diese Experten sind u.a. Betriebswirte, Volkswirte, Kämmerer, Kassenverwalter, Personalentwickler. Hinzu kommen Dozenten der Verwaltungsfachhochschule aus Altenholz und der Verwaltungsakademie aus Bordesholm. Nicht zuletzt durch die Mitarbeit der Kommunalberatungen und Beteiligungen der Kommunalen Landesverbände (Kubus und Gekom) werden die Ergebnisse der Arbeitsgruppen des Innovationsrings einem Qualitätsmanagement unterworfen.

Die Hauptzielsetzung ist die Unterstützung beim Umstieg der schleswig-holsteinischen Kommunen (Städte, Gemeinden, Ämter, Kreise) auf ein neues (kommunales) Haushalts- und Rechnungswesen. Dies geschieht schwerpunktmäßig auf der Grundlage von Handlungsempfehlungen. Die vorliegende Handlungsempfehlung ist die erste Veröffentlichung des Innovationsrings. Sie ist für die meisten Kommunen der erste und erfahrungsgemäß auch der größte Schritt im Hinblick auf ein neues Haushalts- und Rechnungswesen.

Im Vordergrund steht die systematische und kostengünstige Durchführung des Umstiegs. Die Koordination erfolgt durch den Innovationsring NKR-SH, um Kosteneinsparungen durch ein gemeinsames Vorgehen zu ermöglichen.

## 2. Projektarbeit und Beteiligte

Projektleiter ist Volker Bensch von der Gemeinde Scharbeutz.

Folgende Projektmitarbeiter/ innen waren an dem Projekt und der Erstellung der Handlungsempfehlung beteiligt:

Michael Albrecht, Stadt Itzehoe  
Christina Drevs, Kreis Pinneberg  
Eckhard Frahm, Stadt Plön  
Lothar Gersch, Gemeinde Heikendorf  
Amelie Mahl-Grundmann, Kreis Nordfriesland  
Ulrike Hoop, Stadt Kiel  
Stefan Kretschmer, Stadt Neumünster  
Uwe Lohse, Amt Nortorf-Land  
Hans-Christian Rochau, Gemeinde Kronshagen  
Andrea Schinkel, Stadt Elmshorn  
Uwe Seestädt, Kreis Dithmarschen  
Peter Schmeling sowie Uwe Albrecht, Hansestadt Lübeck  
Rainer Siewertsen, Amt Landschaft Sylt  
Marion Sievers, Kreis Dithmarschen

Begleitet wird die Projektgruppe durch den Hauptkoordinator des Innovationsrings NKR-SH Herrn Frank Dieckmann und im Projektbüro durch Frau Marion Sommer.

Allen Beteiligten gilt der besondere Dank der kommunalen Landesverbände für die Einsatzbereitschaft, sich über ihre eigene Arbeit hinaus im Innovationsring NKR-SH zu engagieren.

Die Arbeitsgruppe wird sich künftig weiterhin in regelmäßigen Zeitabständen (vierteljährlich) treffen und die Handlungsempfehlung an neue – sich aus der Praxis heraus ergebende – Erkenntnisse und Problemlösungen anpassen. Es wird dabei davon ausgegangen, dass sich während der Praxisarbeit noch zahlreiche neue Probleme und auch Lösungsansätze ergeben werden, die es rechtfertigen, von der Projektgruppe in der Handlungsempfehlung aufgenommen werden. Diese neuen Handlungsempfehlungen werden entsprechend versioniert und über die Seite des Innovationsrings NKR-SH ([www.nkr-sh.de](http://www.nkr-sh.de)) oder über die Internetseiten der kommunalen Landesverbände bzw. entsprechende Benachrichtigungen (Informationsrundschriften) veröffentlicht.

So soll die nächste Version u.a. die noch nicht abschließend behandelten Themenfelder Denkmalschutz an Gebäuden, immaterielle Vermögensgegenstände die mit Rechten verbunden sind, unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, Berücksichtigung von Reallasten bei Grundstücken, Deckungsrücklage, Dauergrabpflege sowie Alternativen bei der Straßenbewertung beinhalten

### 3. Empfehlung für eine Projektorganisation und einen Projektablauf

#### 3.1 Grundsätzliches

Das Projekt der Vermögenserfassung und -bewertung ist als Teilprojekt des Gesamtprojektes zur Einführung eines neuen kommunalen Rechnungswesens (NKR/Doppik) zu betrachten. Infolgedessen sind alle Projektbeteiligten bei der örtlichen Umsetzung in der einzelnen umsetzenden Kommune an diesem Prozess mit einzubeziehen. Im Regelfall empfiehlt sich folgende Projektorganisation zur Umstellung auf das NKR:

- Teilprojekt 1: Vermögenserfassung und -bewertung, Eröffnungsbilanz
- Teilprojekt 2: Softwareauswahl, -beschaffung und -implementierung
- Teilprojekt 3: Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung, des gesetzlich normierenden Produktrahmens und eines betriebswirtschaftlichen Instrumentariums (u.a. Risikomanagements)
- Teilprojekt 4: Organisation mit anpassungsbezogenen Aspekten der Ablauforganisation und der Geschäftsprozesse (Stichwort und Chance zur Optimierung der Geschäftsprozesse)
- Teilprojekt 5: Aus- und Fortbildung (Rechnungswesen, Führungskräfte, Politik)
- Teilprojekt 6: Haushaltsplanung im neuen System (NKR/Doppik)

Die Projektorganisation sollte sich nach den Ergebnissen und Handlungsempfehlungen des Innovationsrings NKR-SH richten. Die veröffentlichten Handlungsempfehlungen des Innovationsrings NKR-SH sind im Internet unter der Adresse [www.nkr-sh.de](http://www.nkr-sh.de) bzw. über die kommunalen Landesverbände und das Innenministerium abrufbar. Ggf. wenden Sie sich bitte auch an den Hauptkoordinator des Innovationsrings NKR-SH, den Fachverband der Kämmerer oder der Kassenverwalter Schleswig-Holsteins. Diese Empfehlungen stellen auf Standards und allgemein gültige Aussagen ab und sollten unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten angepasst und angewendet werden.

Die Empfehlungen des Innovationsrings wurden anhand der spezifischen gesetzlichen (neuen) Regelungen (u.a. GemHVO-Doppik; Änderungen der GO etc.) und der vorliegenden Umstellungserkenntnisse schleswig-holsteinischer und anderweitiger Kommunen (wie Uelzen, Salzgitter, Dreieich, rheinland-pfälzische Projektergebnisse) ausgearbeitet.

Zur erfolgreichen Umsetzung des Gesamtprojektes ist eine detaillierte und realistische Projektplanung erforderlich. Empfohlen wird an dieser Stelle auch der Einsatz von MS-Projekt. Dabei sollten im Zuge der Kapazitätsplanung ausreichend projektbedingte Arbeitsstunden für die Projektmitglieder eingeplant werden. Ebenso sind ausreichend Projektpufferzeiten zu berücksichtigen. Ggf. und je nach Größe der Verwaltung sind projektbedingte Freistellungen oder Freistellungszeiten von Mitarbeitern zu berücksichtigen, denn es handelt sich bei der Umstellung auf das NKR um ein komplexes Vorhaben. Unbedachtheiten ziehen zu einem späteren Zeitpunkt ggf. negative Folgewirkungen nach sich.

Je nach inhaltlichem Erfordernis und vorhandenen Mitteln kann auch die Einbeziehung externer Beratungsgesellschaften vorgenommen werden. Als Voraussetzung hierfür ist Erfahrung auf dem Gebiet „Einführung der Doppik in Kommunen“ unabdingbar, eine Beauftragung wird dem Vergaberecht entsprechend durchgeführt werden. Hierfür ist allerdings eine Aussage erst nach Ermittlung des konkreten Bedarfes an Unterstützung möglich. Die konkrete Bedarfsermittlung geschieht in enger Abstimmung mit allen Teilprojektgruppen.

## **3.2 Projektorganisation**

### **3.2.1 Voraussetzungen**

Möglichst früh muss mit der Erfassung und Bewertung des Vermögens begonnen werden. Diese sollte soweit bereits vorhanden mit dem entsprechenden Modul des NKR-Verfahrens erfolgen. Ist diese noch nicht vorhanden oder die Softwareauswahl noch nicht abgeschlossen, sollte sichergestellt werden, dass die anderweitig, z. B. mit MS Excel, erfassten Daten in das künftige NKR-Verfahren importiert werden können. Ein Anforderungsprofil kann wie im Kapitel „Auswahlverfahren“ beschrieben, (siehe aber auch Leitfaden des Projektes „Kostenrechnung“ des Innovationsringes des Landkreistages) als Grundlage dienen.

### **3.2.2 Organisation und Projektverlauf**

Alle Vermögensgegenstände, die zukünftig beschafft werden, sind nach Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten. Sie sind bei der Rechnungsabgrenzung zu erfassen und zu kontieren. Das stellt die einfachste Möglichkeit der Erfassung und Bewertung dar. Um die Arbeitsvorgänge zu optimieren, sollten die erfassten und bewerteten Vermögensgegenstände direkt Eingang in das neue Rechnungswesensystem finden.

Alle bereits beschafften Gegenstände (oberhalb der zurzeit vorgesehenen Wertgrenze 410<sup>2</sup> Euro) müssen „nacherfasst“ und „nachbewertet“ werden, was ungleich aufwändiger ist, selbst dann, wenn man nur die Unterlagen raussuchen muss.

---

<sup>2</sup> Achtung: Im Rahmen des 2. Anhörungsverfahrens der GemHVO-Doppik hat das Innenministerium die Regelung des Unternehmenssteuerreformgesetzes zu § 6 EKStG übernommen. siehe § 38 (4) und (6) GemHVO-Doppik

§ 38 (4): Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft oder hergestellt werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 150 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, werden nicht erfasst. Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft oder hergestellt werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 150 Euro ohne Umsatzsteuer überschreiten, aber 1.000 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, sind gesondert zu erfassen.“

§ 38 (6): Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die vor dem 1. Januar 2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten



Jeder bereits mit dem Kauf erfasste Gegenstand hilft also Aufwand zu vermeiden. Ein positiver Nebeneffekt ist die einheitliche Bewertung der Gegenstände, welche später für mehr Klarheit des Vermögens sorgt und ggf. Bewertungsspielräume minimiert, bzw. die Vergleichbarkeit erhöht.

#### **Hinweis/Empfehlung**

Was vorher bereits in Sachen Vermögensbewertung geleistet wurde (z.B. für kostenrechnende Einrichtungen), ist nicht fehlinvestiert, da bereits vorhandene Bewertungen übernommen werden können. Allerdings ist es nicht zulässig, Vermögensbewertungen nach dem Zeitwertverfahren durchzuführen und anschließend einmalig entsprechende Abschreibungen im kameralen Haushalt zu veranschlagen und durchzubuchen. Dies stellt eine Umgehung des Anschaffungs- und Herstellungswertprinzips dar und ist unzulässig.

Was vorher bereits in Sachen Vermögensbewertung geleistet wurde (z.B. für kostenrechnende Einrichtungen), ist nicht fehlinvestiert, da bereits vorhandene Bewertungen übernommen werden können. Allerdings ist es nicht zulässig, Vermögensbewertungen nach dem Zeitwertverfahren durchzuführen und anschließend einmalig entsprechende Abschreibungen im kameralen Haushalt zu veranschlagen und durchzubuchen. Dies stellt eine Umgehung des Anschaffungs- und Herstellungswertprinzips dar und ist unzulässig.

Nach dem Beginn der Vermögenserfassung, die spätestens parallel zur Softwareeinführung durchzuführen ist, sollte man sich mit dem weiteren Ablauf und der Planung weiterer Aktivitäten befassen, um z.B. den Buchungsablauf in den Kommunen zu optimieren, die Anzahl der Buchenden zu reduzieren und gleichzeitig das Buchungsgeschäft nach sinnvollen Maßstäben zu zentralisieren. Eine verspätete Softwareeinführung setzt zunächst eine manuelle Vermögenserfassung voraus. Besser wäre von daher eine frühzeitige Softwareanschaffung, um den Zeitaufwand im Projekt zu minimieren. Der Produktplan muss darüber hinaus den neuen Regelungen angepasst und die Budgetierung fortentwickelt werden.

In jedem Fall muss so früh wie möglich mit dem Projekt begonnen werden, da auch Organisationsänderungen sinnvoll und wahrscheinlich sind sowie allein diese eine klare strategische Vorgehensweise erfordern.

Das Projekt endet mit der tatsächlichen Abschaltung des kameralen Systems. Von diesem Zeitpunkt an werden ausschließlich doppische Buchungen generiert.

---

410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, kann verzichtet werden.

### **3.3 Gemeinsames koordiniertes Vorgehen – auch allgemeine Aspekte**

Ein gemeinsames koordiniertes Vorgehen mehrerer oder einer Vielzahl von Kommunen senkt die Kosten, die im Umstellungsprozess auf ein NKR entstehen. Diese Kostensenkung kann durch den Zusammenschluss einzelner Verwaltungen oder durch ein koordiniertes Vorgehen über den Innovationsring erfolgen.

Kostenreduzierungen sollen durch folgende weitere Aspekte unterstützt werden:  
Gemeinsame Schulungen und Informationen, da wo es sinnvoll und möglich ist.

#### Softwareschulungen

Für Softwareschulungen schließen sich die Kommunen zusammen, die die gleiche Software betreiben. Ggf. werden weitere Kommunen angefragt, um die Schulungen aufzufüllen.

#### Führungskräfteschulungen

Für spezielle bzw. individuelle Schulungen sollte eine Koordination mit der Verwaltungsfachhochschule Altenholz und der Fortbildungsakademie Bordesholm stattfinden. Die Anforderungen an die Aus- und -Fortbildung u.a. sind im Handlungsleitfaden des Teilprojektes des Innovationsrings NKR-SH „Aus- und Fortbildung“ berücksichtigt.

#### Schulungen des Ehrenamtes

Schulungen des Ehrenamtes können durch den Innovationsring oder durch externe Berater durchgeführt werden. Es bietet sich an, hier kreisweite Veranstaltungen anzubieten, in der auch Ehrenämter aus Städten und kleineren Gemeinden teilnehmen können. Die Anforderungen an die Aus- und -fortbildung sind auch hier im Handlungsleitfaden des Teilprojektes des Innovationsrings „Aus- und Fortbildung“ berücksichtigt.

#### Weitere Schulungen

Weitere Schulungen sind z.B. „Doppik allgemein“, „Vertiefende Schulungen der Projektteams“ und Schulungen der Kosten- und Leistungsrechnung, die als „internes Rechnungswesen“ eine andere, bedeutendere Rolle gewinnt. Die Anforderungen an die Aus- und Fortbildung sind auch hier im Handlungsleitfaden des Teilprojektes des Innovationsrings „Aus- und Fortbildung“ berücksichtigt und können auch durch die Mitglieder des Innovationsrings oder über die Landesverbände wahrgenommen werden.

Die Koordination kann durch den Innovationsring NKR-SH erfolgen, dadurch werden u.a. Doppelarbeiten vermieden.

Als Anlaufstelle für alle Kommunen im Land, ggf. auch durch Einrichtung einer Hotline (unter Finanzierungsvorbehalt) kann der Innovationsring Aktivitäten der Kommunen koordinieren, da er darüber informiert ist, wer gerade was macht. So können Doppelarbeiten vermieden und z.B. Veranstaltungen besser (und gezielter) ausgelastet werden.

#### Externe Beratung

Im Innovationsring wird der Bedarf für externe Beratung gesammelt, ermittelt und koordiniert. Anschließend wird entschieden, ob ggf. der externe Bedarf der einzelnen Kommunen durch vorhandene Erkenntnisse gedeckt werden kann. Ist das nicht der Fall, bzw. wird die

(Personal-) Kapazität des Innovationsringes überschritten, wird ermittelt, ob ggf. mit anderen zusammen eine Beratung abgefragt wird.

#### Softwareauswahlverfahren

Durch den Zusammenschluss von Verwaltungen oder ein koordiniertes Softwareauswahlverfahren über den Innovationsring kann der Preisdruck durch eine Bietergemeinschaft zur Kostensenkung beitragen. Auch können so „Software-Inseln“ mit u. U. nur einem Anwender in Schleswig-Holstein vermieden werden.

#### **4. Rechtliche Grundlagen und Ziele**

Als Grundlage der Arbeitsgruppe dienten die allgemeinen Festlegungen der Anlage F, welche in der Arbeitsgruppe Reform des Gemeindehaushaltsrechts im Konsens aller Landesverbände, mit dem Innenministerium, dem Rechnungshof und dem statistischen Landesamt verabschiedet wurden. Diese Festlegungen sind hinsichtlich der Vermögenserfassung und –bewertung im Folgenden dargestellt:

- keine Trennung von Verwaltungs- und realisierbaren Vermögen, daher keine Berücksichtigung unterschiedlicher Bewertungsansätze beim Vermögen
- Eröffnungsbilanz
  - ➔ Bewertung der Vermögensgegenstände nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
  - ➔ vorhandene Bewertungen nach anerkannten Verfahren können übernommen werden.
- Vermögenszugänge (Ifd. Geschäftsbetrieb): Bewertung der Vermögensgegenstände nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, kann - abweichend von steuer- und handelsrechtlichen Regelungen - verzichtet werden.
- Abschreibungen
  - ➔ nur feste Nutzungsdauer,
  - ➔ nur lineare Abschreibung,
  - ➔ Abweichungen von Abschreibungstabellen sind grundsätzlich zulässig. In diesen Fällen ist die Abweichung im Anhang darzustellen und zu erläutern,
  - ➔ für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) findet die Regelung des § 6 Abs. 2 EStG Anwendung, soweit nicht eine direkte Buchung als Aufwand erfolgt.
  - ➔ siehe Entwurf zu Verwaltungsvorschriften über Abschreibungen von abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens der Gemeinden (Verwaltungsvorschriften-Abschreibungen)
- zum Kontenrahmen (entsprechend Anlage 7 zum IMK-Beschluss vom 21.11.2003), siehe auch Entwurf von Zuordnungsvorschriften über den Kontenrahmen für die Haushalte der Gemeinden (Zuordnungsvorschriften-Kontenrahmen)

Im Rahmen der Umstellung des Rechnungswesens haben die Gemeinden zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung und für den Schluss jeden Haushaltsjahres ihr Vermögen und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (§§ 37 (1), 54, 55 GemHVO-Doppik).

Ziel der Bewertung und Erfassung des Vermögens ist es, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu vermitteln.

## **5. Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

Die Bilanzierung und Bewertung erfolgt in sinngemäßer Anwendung der Regelungen des deutschen Handelsrechts sowie nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung<sup>3</sup>. Es gelten die folgenden Allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze (§§39, 40 GemHVO-Doppik):

- die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Stichtag vollständig und einzeln zu erfassen und bewerten (Vollständigkeitsgebot / Grundsatz der Einzelbewertung),
- Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden (Verrechnungsverbot),
- es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (Grundsatz der Vorsicht),
- Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Stichtag realisiert sind (Realisationsprinzip),
- nicht realisierte Verluste sind zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen,
- Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahres sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen,
- die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahres müssen mit denen in der Schlussbilanz des vorhergehenden Haushaltsjahres übereinstimmen (Stichtagsprinzip),
- die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden (Grundsatz der Bewertungsstetigkeit),
- als Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.

---

<sup>3</sup> Die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung sind: Klarheit, Wahrheit und Stetigkeit

## 6. Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden

Die Allgemeinen Bewertungsgrundsätze sind in den §§ 39 – 41 GemHVO-Doppik geregelt, während die Bewertungsvereinfachungen für die erstmalige Erstellung der Eröffnungsbilanz in den §§ 54-56 dargestellt sind.

### 6.1 Wertansätze im Rahmen der laufenden Bilanzierung

Das Anlagevermögen ist grundsätzlich mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 43 GemHVO-Doppik (lineare Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) zu bewerten. Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist.

Die Höhe der Abschreibungen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, ergibt sich aus den in der AfA-Tabelle des Landes Schleswig-Holstein fest geschriebenen Nutzungsdauern. Abweichungen hiervon sind zu begründen.

Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten im Einzelnen den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten (bis 31.12.2007, siehe auch Kapitel 3.2.2), kann verzichtet werden. Bei Betrieben gewerblicher Art ist eine Erfassung ab 60 EUR aus steuerlichen Gründen erforderlich.

*Anschaffungskosten* sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Diese Aufwendungen setzen sich wie folgt zusammen:

|                                    |  |
|------------------------------------|--|
| Anschaffungspreis                  | (Kaufpreis, i.d.R. brutto)                             |
| + Anschaffungsnebenkosten          | (Bezugskosten, Montage, Notar, Makler, Gebühren, etc.) |
| + nachträgliche Anschaffungskosten | (Um-, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen)              |
| ./. Anschaffungskostenminderungen  | (Rabatte, Skonti, Preisminderungen)                    |
| = Anschaffungskosten               |  |

*Herstellungskosten* sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes verursacht werden. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung.

Es werden nur die Aufwendungen während der Herstellungsphase berücksichtigt. Die Herstellung ist abgeschlossen, wenn die Betriebsbereitschaft erreicht ist (Bauabnahme bzw. Fertigstellungsmeldung).

Laut GemHVO-Doppik dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, eingerechnet werden.

Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, dürfen laut GemVHO-Doppik ebenfalls als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Die Herstellungskosten setzen sich somit wie folgt zusammen:

|   |   |
|---|---|
| Materialeinzelkosten                    | einzel zurechenbare Materialkosten  |
| + Fertigungseinzelkosten                | einzel zurechenbare (Lohn-)Kosten, z.B. anhand von Stundenaufschreibungen |
| + Sonderkosten der Fertigung            | speziell für das Produkt angefallene Einzelkosten, z.B. Patentkosten      |
| + Materialgemeinkosten                  | Materialkosten, die per Umlageschlüssel zugerechnet werden                |
| + Fertigungsgemeinkosten                | (Lohn-)Kosten, die per Umlageschlüssel zugerechnet werden                 |
| + ggf. Werteverzehr des Anlagevermögens | s.o.  |
| + ggf. Zinsen für Fremdkapital          | s.o.  |
| = Herstellungskosten                    |   |

### Festbewertung

Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können mit einer gleich bleibenden Menge und einem gleich bleibenden Wert (= Festwert) angesetzt werden, soweit folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- die Vermögensgegenstände werden regelmäßig ersetzt,
- der Gesamtwert ist für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung und
- der Bestand unterliegt in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen.

Dazu wird zunächst definiert, welche Vermögensgegenstände unter Berücksichtigung der genannten Voraussetzungen zu einem Festwert zusammengefasst werden sollen. Dann werden die Vermögensgegenstände, die einen Festwert bilden sollen einzeln erfasst und mit ihrem Anschaffungswert / Herstellungskosten (AW/HW) oder, wenn dieser nicht bekannt ist

bzw. nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden kann, mit dem aktuellen AW/HW oder einem durchschnittlichen AW/HW bewertet. Statt einer Einzelerfassung können auch geeignete Schlüsselgrößen verwendet werden (Anzahl von Arbeitsplätzen, Schülerzahlen etc.). Da von einem ständigen Ersatz ausgegangen wird, wird zur Bildung des Festwertes die Gesamtsumme um 50% reduziert (Annahme, dass die Vermögensgegenstände durchschnittlich zur Hälfte abgeschrieben sind). Die Bildung der Festwerte ist zu dokumentieren.

Die Höhe des Festwertes ist spätestens alle 3 Jahre im Rahmen einer Inventur zu überprüfen und ggf. zu korrigieren. Dazu sind geeignete Nebenbuchhaltungen oder Listen zu führen. Zugänge im Bereich der Festwerte werden vollständig im Jahr der Anschaffung als Aufwand gebucht, da die oben genannten Voraussetzungen die Fiktion beinhalten, dass die Ersatzbeschaffungen eines Jahres den Abschreibungen dieses Jahres entsprechen. Entsprechend entfallen die Abschreibungen.

Nach den Erläuterungen zu § 37 (2) GemHVO-Doppik ist die Festbewertung u.a. zulässig für:

EDV-Ausstattung an den Arbeitsplätzen, Büromöbel (je Arbeitsplatz), Schulausstattung (je Schüler), Medienbestand Bücherei.

#### Gruppenbewertung:

Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige oder regelmäßig gemeinsam genutzte bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.

## **6.2 Sonderregelungen für die Eröffnungsbilanz / Bewertungsvereinfachungsverfahren**

Im Rahmen der laufenden Bilanzierung erfolgt die Bewertung auf der Basis der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten (siehe 6.1). Auch in der Eröffnungsbilanz sind die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 43 GemHVO-Doppik, anzusetzen (§ 55 (1) GemHVO-Doppik).

Von dieser Regelung kann für die erstmalige Bewertung im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz abgewichen werden, wenn die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können. In diesem Fall können den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden, vermindert um Abschreibungen nach § 43 GemHVO-Doppik seit diesem Zeitpunkt (§ 55 (2) GemHVO-Doppik).

Die Ermittlung der Erfahrungswerte der verschiedenen Vermögensarten erfolgt nach den unter Ziffer 7 getroffenen Bestimmungen. Die dabei ermittelten Werte gelten dann für die Zukunft als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 55 (4) GemHVO-Doppik).

Es wird davon ausgegangen, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten der in den letzten 7 Jahren beschafften Vermögensgegenstände aus vorhandenen Unterlagen bzw. den Jahresrechnungen ermittelt werden können. Erfahrungswerte dürfen deshalb nur bei Vermögensgegenständen angesetzt werden, die 7 Jahre vor Erstellung der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden.

Sofern im bisherigen Rechnungswesen der Gemeinde bereits Wertansätze für Vermögensgegenstände ermittelt sind (z.B. bei kostenrechnenden Einrichtungen), können die Wertansätze übernommen werden (§ 55 (5) GemHVO-Doppik).

#### **Hinweis/Empfehlung**

Im Rahmen der Eröffnungsbilanz kann bei beweglichen Vermögensgegenständen eine pauschale Abschreibung von 50% vorgenommen werden. Der Restbuchwert ist in diesem Fall innerhalb von fünf Jahren abzuschreiben.

### **7. Empfehlungen zur Vermögenserfassung und Bewertung gegliedert nach dem künftigen Kontenplan für Schleswig-Holstein**

Die nachfolgenden Empfehlungen zur Vermögenserfassung und –bewertung orientieren sich am künftigen Kontenrahmen für Schleswig-Holstein der im Internet auf den Seiten des Innenministeriums abrufbar ist.

siehe auch unter

[http://landesregierung.schleswig-holstein.de/coremedia/generator/Aktueller\\_20Bestand/IM/Information/Kommunales\\_2C\\_20Sport/gemeindehaushaltsrecht.html](http://landesregierung.schleswig-holstein.de/coremedia/generator/Aktueller_20Bestand/IM/Information/Kommunales_2C_20Sport/gemeindehaushaltsrecht.html)

#### **7.1 Kontengruppe 01: Immaterielle Vermögensgegenstände**

Die Aktivierung Immaterieller Vermögensgegenstände wie Lizenzen oder Datenverarbeitungs-Software setzt voraus, dass diese entgeltlich erworben wurden. Nicht entgeltlich erworbene Immaterielle Vermögensgegenstände wie z.B. selbst erstellte Software können inventarisiert, dürfen aber nach § 40 (4) GemHVO-Doppik nicht bilanziert werden.

Grundsätzlich ist bei der Beschaffung von Standardsoftware und Hardware eine getrennte Bewertung durchzuführen und zu aktivieren. Wird ein Arbeitsplatzrechner inklusive vorinstallierter Software als Paket beschafft, so ist vereinfachend die Aktivierung und Bewertung unter der Bilanzposition „*Betriebs- und Geschäftsausstattung*“ vorzunehmen.



Sofern die tatsächlichen Anschaffungskosten nicht ermittelt werden können, darf vereinfachend ein vergleichbarer immaterieller Vermögensgegenstand herangezogen werden, der die gleiche Art und Güte des Immateriellen Vermögensgegenstandes aufweist.

## 7.2 Kontengruppe 02: Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

### 7.2.1 Bewertung von Grund und Boden

#### 7.2.1.1 Grundstücksbegriff

Der Begriff des Grundstückes wird durch die Rechtsordnung geschaffen. Eine allgemein verbindliche einheitliche Definition des Begriffes Grundstück gibt es nicht.

Mögliche Sichtweisen sind:

|  |                                     |                              |
|--|-------------------------------------|------------------------------|
| rechtlich                                  | wirtschaftlich / natürlich          | katastertechnisch            |
| Eintragung im Grundbuch unter einer Nummer | Abgegrenzter Teil der Erdoberfläche | Flurstück mit eigener Nummer |

Für die anstehende Vermögensbewertung wird der Grundstücksbegriff aus § 70 Bewertungsgesetz (BewG) abgeleitet. Anders als im bürgerlichen Recht beinhaltet der bewertungsrechtliche Grundstücksbegriff nicht den räumlich begrenzten Teil der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchs eingetragen ist. Er stellt vielmehr auf die wirtschaftliche Einheit ab, so dass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes bilden kann. Grund und Boden sowie Gebäude sind unterschiedliche Anlagegüter, bilden aber eine wirtschaftliche Einheit. Damit wird eine sachgerechte Zuordnung von Grundstücksteilen ermöglicht, wenn sich z.B. mehrere Gebäude unterschiedlicher Nutzung auf einem „Grundstück“ befinden.

#### **Hinweis/Empfehlung**

Eine vollständige Erfassung der Grundstücke wird nur unter Verwendung aktueller ALB- und ALK - Daten möglich sein. Die ALK - Daten (digitales Kartenwerk) werden aufgrund einer Rahmenvereinbarung des Landes mit den kommunalen Landesverbänden „kostenlos“ bereitgestellt. Die ALB - Daten (digitales Liegenschaftsbuch) und die Software müssen erworben werden.

#### 7.2.1.2 Bewertung

Nach § 55 Abs. 1 werden Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich zu Anschaffungskosten, vermindert um die Abschreibung nach § 43 GemHVO-Doppik bewertet.

Da Grund und Boden keiner Abnutzung unterliegt erfolgt die Bewertung in der Eröffnungsbilanz zu Anschaffungskosten.

Beispiel:

Kauf eines 10.000 qm großen Grundstückes 1952 für 1,- DM/qm bebaut mit einer Schule, Unterlagen sind vorhanden,  
Grundstückswert in der Eröffnungsbilanz: 10.000,- DM bzw. 5.112,94 €

Sind die Anschaffungskosten von Grund und Boden nicht bekannt oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelbar, können nach § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik den Preisverhältnissen zum Anschaffungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden.

Die Erfahrungswerte können anhand der Anschaffungskosten zum jetzigen Zeitpunkt und entsprechender Rückindizierung dieser Werte durch den entsprechenden Preisindex auf das Jahr der Anschaffung berechnet werden (Erläuterung zu § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik). Für die Rückindizierung der Grundstücke, die vor 1975 angeschafft wurden, können die Preisverhältnisse des Jahres 1975 zugrunde gelegt werden (§ 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik).

Als Erfahrungswerte können aktuelle Bodenrichtwerte bzw. Bodenrichtwerte umliegender, gleichartig genutzter Grundstücke (immer der niedrigste), die entsprechend auf den Anschaffungszeitpunkt rückindiziert werden, herangezogen werden.

Beispiel:

Kauf eines 10.000 qm großen Grundstückes 1952 bebaut mit einer Schule, keine Unterlagen vorhanden  
Grundstückswert in der Eröffnungsbilanz: aktueller Bodenrichtwert beträgt 100,- €/qm, damit ergibt sich ein heutiger Wert von 1.000.000,- € der längstens bis 1975 auf den Wert von 284.313,73 € rückindiziert werden kann.

Anmerkung: Vereinfachungsgründen kann die Rückindizierung nur bis zum Jahr 1975 erfolgen. Eine Rückindizierung auf einen späteren Zeitpunkt lässt § 55 Abs. 2 GemHVO-Doppik sehr wohl auch zu.

#### **Hinweis / Empfehlung**

Gemäß § 55 Abs 5 GemHVO-Doppik sowie den entsprechenden Erläuterungen können im bisherigen Rechnungswesen ermittelte Wertansätze für Vermögensgegenstände und damit auch für Grundstücke (bei kostenrechnenden Einrichtungen auch Wiederbeschaffungszeitwerte) übernommen werden. Jedoch müssen übernommene Werte auf sachliche Richtigkeit überprüft werden. Es ist nicht zulässig, pro forma entsprechende Abschreibungen aufgrund von Vermögensbewertungen nach Zeitwerten einmal im kameralen Haushalt zu veranschlagen.

Bei einer Bewertung, orientiert an den Bodenrichtwerten, sind die nachstehenden Besonderheiten zu beachten. Sind entsprechende Bodenrichtwerte/Gutachten vorhanden können diese verwendet werden.

**Die angegebenen Mindestwerte werden für Landkreise, kreisangehörige Städte empfohlen. Abweichend davon wird für große Städte ein Mindestwert von einem Euro pro Quadratmeter als angemessen angesehen.**

#### A. Grünflächen, öffentliche Parks und Gärten, Friedhöfe (Kontoart 021)

- Innenbereich (In Anlehnung § 34 BauGB):  
10 % des Bodenrichtwertes der Umgebungsflächen, mindestens jedoch 1,00 Euro/qm  
Pflanzen, Sträucher usw.
  - a) Auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus dem An- bzw. Verkauf oder der Herstellung oder aus Katalogpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstandes
  - b) einjährige und jüngere Pflanzen werden nicht bewertet,
- Außenbereich (In Anlehnung § 35 BauGB):  
Landwirtschaftliches Grünland, mindestens jedoch 0,20 Euro/qm

#### B. Kleingartenanlagen (Kontoart 021)

5 % des Bodenrichtwertes der Umgebungsflächen, mindestens jedoch 0,20 Euro/qm

#### C. Spielplätze, Sportanlagen, Freibäder (Kontoart 021)

- Innenbereich:  
20% des Bodenrichtwertes der Umgebungsflächen, mindestens jedoch 0,20 Euro/qm
- Außenbereich:  
Landwirtschaftliches Grünland, mindestens jedoch 0,20 Euro/qm

#### D. Wasserflächen (Kontoart 021)

D.h. Flächen, die ständig von oberirdischen Gewässern bedeckt sind, wie

- Parkanlagen entsprechend der Bewertung der umliegenden Flächen,
- Seen, Teiche, frei fließende und staugeregelte Flüsse sowie Kanäle mit 5 % des Bodenrichtwertes der Umgebungsflächen, mindestens jedoch 0,20 Euro/qm und
- Häfen mit dem Bodenrichtwert der mit dieser Wasserfläche in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Landfläche

### **Hinweis/Empfehlung**

#### Bachrenaturierungsmaßnahmen

(Nur Maßnahmen 20 Jahre rückwirkend ab Bilanzeröffnung)

Auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus der Herstellung vergleichbarer Maßnahmen unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die zu bewertende Bachrenaturierung anzusetzen, wenn die Kosten nicht bekannt sind.

Der so ermittelte Wert ist unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Restnutzungsdauer auf den ggf. fiktiven Herstellungszeitpunkt zurück zu indizieren.

#### E. Naturschutzgebiete (Kontoart 021)

0,20 Euro pro Gebiet

#### F. Landwirtschaftlich genutzten Flächen (Kontoart 022)

Kaufwerte landwirtschaftlicher Grundstücke können dem statistischen Bericht des Statistischen Amtes für Hamburg und Schleswig-Holstein M I 7-j/04 S entnommen werden ([www.statistik-nord.de](http://www.statistik-nord.de)). Sie sind geordnet nach Naturräumen, nach Kreisen sowie als Landesdurchschnittswerte nach Jahrgängen. Bodenrichtwerte können ferner bei den Gutachterausschüssen erfragt werden, denen auch gemeindebezogene Daten zur Verfügung stehen. Mindestens sollten 0,20 Euro/qm in Ansatz gebracht werden.

#### G. Wald und Forsten (Kontoart 023)

- Nicht wirtschaftlich genutzter Erholungswald:  
10 % des Bodenrichtwertes der Umgebungsflächen, mindestens jedoch 0,20 Euro/qm

#### **Baumbestand:**

a) Auf der Grundlage von Vergleichswerten aus der Anschaffung und Anpflanzung vergleichbarer Bäume oder von Katalogwerten unter Beachtung eines ggf. erforderlichen Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten der zu bewertenden Bäume

b) Bei untergeordneter Bedeutung 1.200 € bis 1.500 € je ha.

- Forstwirtschaftlich genutzte Waldflächen:  
Auskunft über Bodenwerte erteilen die Forstämter

### **Baumbestand:**

Bei der Bewertung des Baumbestandes sollten dauerhaft die durchschnittlichen Aufforstungskosten angesetzt werden, weil Waldflächen erst nach 50-90 Jahren wirtschaftlich nutzbar sind und nach der Abholzung eine Wiederaufforstung vorzunehmen ist. Die Aufforstungskosten betragen derzeit etwa für Laubwald einschließlich Aufwuchspflege 12.000 bis 15.000 Euro/ha bzw. 1,20 bis 1,50 Euro/qm).

### H. Sonstige unbebaute Grundstücke (Kontoart 029)

Individuelle Untersuchung unter Berücksichtigung des Bodenrichtwertes der umliegenden Grundstücke, mindestens jedoch 1,00 Euro/qm

### I. Bebaute oder bebaubare Grundstücke (Konto 0311, 0321, 0331 und 0341)

Nach § 4 der Wertermittlungsverordnung sind folgende Entwicklungszustände definiert:

*Bauerwartungsland* sind Flächen, die nach ihrer Eigenschaft, ihrer sonstigen Beschaffenheit und Lage eine bauliche Nutzung in absehbarer Zeit tatsächlich erwarten lassen. Die Bauerwartung kann sich auf eine entsprechende Darstellung im Flächennutzungsplan, ein entsprechendes Verhalten der Gemeinde oder auf eine besonders günstige Verkehrslage (Erschließungssituation) begründen.

*Rohbauland* sind Flächen, die nach den §§ 30, 33 und 34 BauGB für eine bauliche Nutzung zukünftig vorgesehen werden, deren Erschließung aber noch nicht gesichert ist oder die nach Lage, Form oder Größe für eine bauliche Nutzung unzureichend gestaltet sind.

*Baureifes Land* sind Flächen, die nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften baulich nutzbar (und erschlossen) sind.

Bei der Bewertung ist zu unterscheiden zwischen

- **Bebauter Grund und Boden mit Marktnachfrage**

Bei Grundstücken, für die eine Marktnachfrage besteht (Wohngebäude, Geschäftsgebäude, Erbbaurechtsgrundstücke) ist der für den angrenzenden Bereich ermittelte Bodenrichtwert unter Berücksichtigung eventueller Zu- und Abschläge zu 100 % anzusetzen. Auf die **Anlage 8** wird verwiesen.

- **Bebauter Grund und Boden für eigene (öffentliche) Zwecke**

Bei bebauten Grundstücken, die zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben benötigt werden, wie z. B. Schulen, Kindertageseinrichtungen, Feuerwehrgebäude, Sportanlagen, kulturelle Einrichtungen, Obdachlosenunterkünfte usw. ist der für den angrenzenden Bereich ermittelte Bodenrichtwert mit 50 % anzusetzen.

### J. Grund und Boden des Infrastrukturvermögens (Kontoart 041)

Die Höhe des Bodenwertes lässt sich nur aus den umliegenden Bodenwerten ableiten, da es für diese Flächen keinen Richtwert gibt und dafür auch kein Markt besteht.

Nach der Rechtsprechung hat sich für den *Innenbereich* (§ 34 BauGB) in der Praxis ein Wert in Höhe von 10 % des Bodenrichtwertes der angrenzenden Grundstücke durchgesetzt.

Der Wert der Flächen im *Außenbereich* (§ 35 BauGB) bestimmt sich nach dem Wert der angrenzenden Flächen für die Landwirtschaft, sollte aber *mindestens mit 0,20 Euro/qm* bewertet werden.

Durchschnittlicher Preis für Bauland in SH lt. Statistisches LA je qm:

|                                   | <b>1995</b> | <b>2002</b> |
|-----------------------------------|-------------|-------------|
| Alle Baugebiete                   | 65,83 Euro  | 84,36 Euro  |
| Wohngemeinden in offener Bauweise | 86,33 Euro  | 102,91 Euro |
| Dorfgebiete                       | 48,99 Euro  | 67,51 Euro  |

Nach herrschender Meinung sind Gemeinbedarfsflächen, die einer dauerhaften öffentlichen Zweckbindung, insbesondere durch B-Pläne unterworfen sind, jeglichem privaten Gewinnstreben entzogen und nehmen an der Wertsteigerung durch das Hineinwachsen in einen anderen Entwicklungszustand und durch Erschließungsmaßnahmen nicht teil. Straßenflächen bleiben daher Rohbauland. Der Wertermittlung sind der Entwicklungszustand und die Lagemerkmale unmittelbar vor dem Zeitpunkt, zu dem das Grundstück infolge der künftigen öffentlichen Zweckbestimmung von der konjunkturellen Weiterentwicklung ausgeschlossen worden ist, zu Grunde zu legen. Nach der o.g. Statistik wurden für Rohbauland folgende Kaufwerte ermittelt:

Durchschnittlicher Preis für Rohbauland in SH lt. Statistisches LA je qm

|                                   | <b>1995</b> | <b>2002</b> |
|-----------------------------------|-------------|-------------|
| Alle Baugebiete                   | 12,04 Euro  | 21,85 Euro  |
| Wohngemeinden in offener Bauweise | 14,70 Euro  | 32,02 Euro  |
| Dorfgebiete                       | 9,11 Euro   | 15,73 Euro  |

Der Vergleich zeigt, dass 10 % des Baulandwertes unter dem Wert für Rohbauland liegt und daher angemessen ist.

### **Hinweis/Empfehlung**

#### Indizierung

Sofern die Bewertung der Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte auf der Grundlage von Richtwerten erfolgt, sind diese Werte auf den Zeitpunkt der Anschaffung der Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte zurück zu indizieren, längstens jedoch bis auf das Jahr 1975.

Wird bei der Bewertung der Grundstücke der Mindestwert von 0,20 Euro / qm angesetzt, dann erfolgt keine Rückindizierung.

siehe hierzu auch die im Anhang beigefügten Preisindices (Anlage 3)

## **7.2.2 Weitere Hinweise für die Bewertung von Grund und Boden**

### a) Abbaurechte

Mit dem Wert des Vorkommens, sofern die Bodenschätze ausgebeutet werden oder eine Genehmigung zur Ausbeutung vorliegt und mit dem Abbau innerhalb der nächsten drei Jahre begonnen werden soll.

Der Wert des Vorkommens ist vorsichtig zu schätzen aufgrund des nachhaltig erzielbaren Verwertungserlöses abzüglich anfallender Kosten, die u.a. mit der Ausbeute der Vorkommen und deren Vermarktung im Zusammenhang stehen. In Höhe der voraussichtlichen Rekultivierungskosten ist eine Rückstellung zu bilden.

Liegt eine Genehmigung zur Ausbeutung vor und soll innerhalb der nächsten drei Jahre nicht mit dem Abbau begonnen werden, dann erfolgt die Bewertung des Abbaurechts mit dem Aufwand für die Genehmigung des Abbaurechts. Sind diese Aufwendungen nicht bekannt, dann erfolgt die Bewertung mit dem Erinnerungswert von 1,00 Euro.

#### b) Erbbaurechte

Mit Erbbaurechten und Nießbrauchsrechten belastete Grundstücke sind grundsätzlich mit dem vollen Grundstückswert in der Bilanz zu erfassen, da davon auszugehen ist, dass diese Rechte gegen ein angemessenes Entgelt eingeräumt wurden.

#### c) Reallasten

Auf einem Grundstück lastende Reallasten (Leibrenten, Erbbauzinsen, Rentenreallasten), Vorkaufsrecht und Wohnrechte vermindern den Wert des Grundstücks nicht. Sie sind auf der Passivseite zu berücksichtigen.

#### d) Überbauung

Die versehentliche Überbauung der Grenze eines Grundstücks durch einen Dritten beeinflusst den Grundstückswert grundsätzlich nicht, da dem Grundstückseigentümer ein Entschädigungsanspruch zusteht.

#### e) Notweg

Sofern ein Dritter die Duldung eines Notwegs verlangt, ist dadurch der Grundstückswert grundsätzlich nicht beeinflusst, da dem Grundstückseigentümer ein Entschädigungsrecht zusteht.

#### f) Unentgeltliche Geh- und Fahrrechte

Unentgeltlich eingeräumte Geh- und Fahrrechte vermindern den Wert des Grund und Bodens. Die durch das Recht belastete Grundstücksteilfläche ist pauschal in ihrem Wert um 20 % zu reduzieren.

Wurde bei der Wertermittlung des belasteten Grundstücks eine Wertminderung wegen des erforderlichen Geh- oder Fahrrechts angesetzt, erhöht das eingeräumte Recht den Wert des begünstigten Grundstücks entsprechend. Der so ermittelte Betrag darf den Wert des Grundstücks nicht über den Wert erhöhen, der sich bei der Bewertung eines unmittelbar erschlossenen Grundstücks ergeben würde.

Wurden die Geh- und Fahrrechte gegen ein angemessenes einmaliges oder laufendes Entgelt eingeräumt, vermindern diese Rechte den Wert des Grund und Bodens nicht.

g) Aussichtsrechte

Aussichtsrechte zu Gunsten eines Dritten beeinflussen den Grundstückswert nicht.

h) Altlasten

Sofern eine behördliche oder gesetzliche Auflage besteht, eine Altlast zu beseitigen, sind die Sanierungskosten nach § 24 Nr. 5 GemHVO-Doppik auf der Passivseite zu berücksichtigen. Der Grundstückswert ist in voller Höhe auf der Aktivseite darzustellen.

i) Leitungsrechte

Entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumte Leitungsrechte im öffentlichen Straßenraum mindern den Wert der Grundstücke nicht. Sonstige entgeltlich eingeräumte Leitungsrechte beeinflussen den Grundstückswert nicht.

siehe auch Anlage 8

### 7.3 Kontengruppe 03: Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

#### 7.3.1 Was sind bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte?

Zu den bebauten Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten gehört der bebaute *Grund und Boden*, der nicht

- den unbebauten Grundstücken (Kontengruppe 02)
- dem Infrastrukturvermögen (Kontengruppe 04) oder
- den Bauten auf fremden Grund und Boden (Kontengruppe 05) zugeordnet ist

und *Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen* (im Folgenden vereinfacht Gebäude genannt) aufweist, die

- fest mit dem Grundstück verbunden sind
- von einiger Beständigkeit und Standfestigkeit sind
- vor Witterungseinflüssen schützen und Menschen Unterkunft bieten (BFH v. 18.3.1987, BStBl. II, 551)

Die *Bilanzgliederung* unterscheidet bebaute Grundstücke *nach Nutzungszwecken*:

- Grundstücke mit Wohnbauten (z.B. Einfamilienhäuser, Mehrfamilienhäuser, Dienstwohnungen, landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Gebäude zu Wohnzwecken)
- Grundstücke mit Kindertageseinrichtungen und Jugendeinrichtungen ,z.B. Kindertagesstätten, Jugendeinrichtungen, Jugendhilfeeinrichtungen, Familienberatungsstellen, Frauen- und Männerhäuser, Freizeiteinrichtungen, Alten- und Betreuungseinrichtungen
- Grundstücke mit Schulen, z.B. Grund-, Haupt-, Realschulen, Gymnasien, Gesamtschulen, Sonderschulen, sonstige Schultypen



- Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden, z.B. Verwaltungsgebäude, Stadthallen, Theatergebäude, Büchereien, Museen, Stadtarchiv, Volkshochschule, Musikschule, Mahnmale, Gedenkstätten, Historische Gebäude und Einrichtungen, Schwimm-, Hallen-, Freibäderbäder, Turn- und Sporthallen, Stadien, Sportplätze, Kleingärten, zoologische und botanische Gärten, Baumschulen, Gärtnereien, Gemeinschafts-, Bürgerhäuser, Stadthallen, Friedhofsgebäude, -gräberanlagen, Einfriedungen, Bahnhöfe, Wartehallen, sonstige Wartehallen, Werkstätten, Brand- und Katastrophenschutzeinrichtungen, Krankenhäuser, Gewerbe und Industrie, Grillhütten, Campingplätze, Freizeitparks, Messen, Ausstellungen, Beherbergung, Gastronomie, Kureinrichtungen, Gründer- und Innovationszentren, Volksfestplätze

Jede dieser Bilanzpositionen ist in

- Grund und Boden und
- Gebäude zu unterteilen.

zu) *Grund und Boden*

Beim Erwerb von Gebäuden und erworbenen Gebäuden im Zuge der Erstellung einer Eröffnungsbilanz ist die Bewertung von Grund und Boden separat vom Gebäudewert vorzunehmen und beide Bilanzpositionen getrennt darzustellen. Die Bewertungsregeln für Grund und Boden des vorherigen Kapitels (Kontengruppe 02: Unbebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte) finden hier Anwendung.

Bei der nachträglichen Bebauung eines unbebauten Grundstückes ist eine Umbuchung des Grund und Bodens aus der Kontengruppe 02 in die Kontengruppe 03 vorzunehmen und die Herstellungskosten separat auszuweisen.

zu) *Gebäude*

Die Bewertungsregeln (und Rechtsgrundlagen) für Gebäude finden Sie in Kapitel 7.3.2.

## **7.3.2 Bewertungsempfehlungen für Gebäude**

### **7.3.2.1 Grundsätzliche Bewertungsempfehlungen**

Grundsätzlich sieht die GemHVO-Doppik eine Bewertung der Gebäude zu Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen vor.

Erläuterungen zu den Begriffen *Anschaffungs- und Herstellungskosten* finden sich im allgemeinen Teil unter 6.1. Wertansatz im Rahmen der laufenden Bilanzierung.

Der Gesetzgeber stellt klar, dass der Anschaffungsvorgang erst mit der Betriebsbereitschaft des Gebäudes / der Betriebseinrichtung beendet ist. Dieses kann aber schon für Teilbereiche gelten, wenn diese separat genutzt werden.

Nachträgliche Um- und Ausbauarbeiten sind als *nachträgliche Anschaffungskosten* zu aktivieren, wenn eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus erreicht wird. Eine übliche Modernisierung (wie z.B. Umstellung des Heizungssystems,

Verkleidung Außenwände, Ersetzen von Dachfenster durch Gauben) erfüllt das Kriterium der wesentlichen Verbesserung des Ganzen noch nicht. Die wesentliche Verbesserung muss in Verbindung mit etwas Neuem stehen, z.B. der Anbau eines Fahrstuhls, Garagen usw. und den Nutzwert des Ganzen erhöhen.

Obwohl die einzelnen Gebäudeteile unterschiedliche Lebensdauer haben, gilt hier die *Fiktion der gleichmäßigen Abnutzung*, d.h. das Gebäude ist als Ganzes entsprechend der Nutzungsdauer abzuschreiben.

*Die Höhe und Laufzeit der Abschreibung* ist in der Abschreibungstabelle des Innenministeriums (Amtsblatt oder Internet) geregelt. Die Nutzungsdauer (ND) ist nach generellen Konstruktionskriterien (massiv ND 80 Jahre, teilmassiv ND 40 Jahre und Holzkonstruktion ND 20 Jahre) und Nutzungsart des Gebäudes (Wohn-, Dienstgebäude) gegliedert.

Zu den Gebäuden zählen auch *Gebäudeeinrichtungen*, fest verbundene Ein- und Umbauten, wie z.B. Aufzüge, Drehbühnen in Theatern, Beleuchtung, Zentralheizung, die als Teil des Gebäudes aktiviert werden. Bewegliche Einrichtungen werden in Kontengruppe 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung ausgewiesen.

Als selbstständige *Grundstückseinrichtungen*, Betriebseinrichtungen werden die der inneren Erschließung oder Nutzung von mit Gebäuden bebauten Grundstücken dienenden Einrichtungen bezeichnet (z.B. Überwege, Parkplätze, Hofbefestigungen, Außenanlagen, Schuppen, Unterstände oder Umzäunungen). Sie werden beim Gebäude ausgewiesen und mit diesem abgeschrieben.

### **7.3.2.2 Bewertungsempfehlungen zur Eröffnungsbilanz**

Sollten die grundsätzlichen Bewertungsregeln (Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten) nicht anwendbar sein, da die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellkosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können, können alternativ zu den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden, vermindert um Abschreibungen nach § 43 GemHVO-Doppik seit diesem Zeitpunkt.

Grundlage für diese Erfahrungswerte ist folgendes Verfahren:

- Sachwertverfahren auf der Basis der Normalherstellungskosten

*Allgemein anerkannt ist das Sachwertverfahren auf der Basis der Normalherstellungskosten 2000 (NHK 2000) unter Berücksichtigung der (linearen) Abschreibungen. Nach dem Gebäude-Sachwertverfahren (Wertermittlungsrichtlinien 2002 des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen) auf der Grundlage der NHK 2000 sind die Gebäude zuzüglich eines Zuschlags in Höhe von 15 vom Hundert für Baunebenkosten und abzüglich der planmäßigen Wertminderung für die Zeit der Nutzung bis zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz sowie eines Abzugs für Baumängel und Bauschäden zu bewerten. Der Baukostenkatalog der NHK 2000 nennt Mittelpreise für Gebäudeklassen für verschiedene*

Ausstattungsstandards und Baujahrsklassen. Bei der Bewertung muss zunächst entschieden werden, welchen Ausstattungsstandard (z.B. einfach, mittel, gehoben) das Gebäude hat und zu welcher Baujahrsklasse es zugehörig ist (ist es z.B. 1975 gebaut worden, dann sind die Werte der Baujahrsklasse 1970 - 1984 zu nehmen). Aus diesen Angaben ergibt sich dann die Bandbreite der Normalherstellungskosten pro m<sup>2</sup> Brutto-Grundfläche, innerhalb derer eine Abwägung für einen Wert zu treffen ist. Der dann verwendete Wert bezieht sich, auch wenn der Wert aus der Spalte für die Baujahrsklasse 1970 - 1984 entnommen worden ist, stets auf das Jahr 2000. Mit Hilfe dieses Wertes werden die Kosten ermittelt, die anfallen würden, wenn das 1975 errichtete Gebäude im Jahr 2000 nochmals errichtet würde - mit einem Standard des Jahres 1975. Da in Schleswig-Holstein in der Eröffnungsbilanz generell die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen sind, oder alternativ Erfahrungswerte, die den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechen, ist eine Rückindizierung des per NHK 2000 ermittelten Wertes auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt vorzunehmen. Wird gleichzeitig eine Verlängerung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes nach § 43 Abs. 5 berücksichtigt, so darf die verbleibende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) 50 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht überschreiten; an die Stelle des Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunktes tritt ein fiktiver Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt, der sich errechnet aus dem Jahr, für das die Eröffnungsbilanz erstellt wird, zuzüglich der verbleibenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nach dem 1. Halbsatz abzüglich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Im Einzelnen verweisen wir auf folgende Anlagen:

- Ermittlung der Bruttogrundfläche nach DIN 277 Teil 1 (Anlage 1)
- Bestimmung des Ausstattungsstandards (Anlage 2)
- Preisindices (Anlage 3)
- Ermittlung des bereinigten Gebäudewertes auf der Grundlage der Normalherstellungskosten 2000 (Anlage 4).

*Denkmalgeschützte Gebäude*, die als Gebäude genutzt werden, sind wie Gebäude zu bewerten, die nicht denkmalgeschützt sind. Ist die Nutzung aufgrund des Denkmalschutzes beim Gebäude beeinträchtigt sind individuelle Abschläge möglich.

*In allen Bewertungsverfahren* (einschließlich Anschaffungs- und Herstellungskosten mit Abschreibungen), kann die Darlegung einer dauernden Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung d.h. kürzere Nutzungsdauer als in der Abschreibungstabelle angegeben rechtfertigen (§ 43 Abs. 7 GemHVO-Doppik). Diese Darlegung muss begründet und im Anhang der Bilanz kommentiert werden.

## 7.4 Kontengruppe 04: Infrastrukturvermögen

### Bewertung von Infrastrukturvermögen:

Grundsätzlich wird zu Anschaffungs- und Herstellungskosten vermindert um die Abschreibungen nach § 43 (1) bewertet. Alternativ sind Erfahrungswerte nach den folgenden Grundsätzen zu ermitteln:

Da die zu erarbeitenden Richtlinien in erster Linie dazu dienen sollen, die Ersterfassung und Erstbewertung zu erleichtern und die im bisherigen Rechnungswesen der Gemeinde ermittelten Wertansätze für Vermögensgegenstände übernommen werden können (§ 55 Abs. 5 GemHVO-Doppik), sind die Kontenarten 043 bis 044 und 046 hier ausgenommen worden.

### Ingenieurtechnische Bauwerke

sind

- a) auf der Grundlage der vorhandenen Aufzeichnungen in Bauwerksakten (z.B. Brückenbücher usw.) zu bewerten.
- b) auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus der Herstellung vergleichbarer Bauwerke unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten der zu bewertenden ingenieurtechnischen Bauwerke anzusetzen.
- c) falls keine anderweitigen Erfahrungswerte vorliegen, können die folgenden Pauschalsätze angesetzt werden:
  - Brücken
    - mit einer Fläche unter 1.000 qm mit 2.250,00 Euro pro qm,
    - mit einer Fläche über 1.000 qm mit 1.700,00 Euro pro qm,
  - Tunnel mit 15.000,00 Euro je lfd. m,
  - Trogbauwerke mit 1.000,00 Euro je qm,
  - Lärmschutzbauwerke mit 400,00 Euro je qm,
  - Verkehrszeichenbrücken mit 20.000,00 Euro je Stück,
  - Stützbauwerke:
    - Trockenmauer mit 250,00 Euro je qm,
    - Winkelstützmauer:
      - Höhe von 0,80 m mit 150,00 Euro je lfdm,
      - Höhe von 1,25 m mit 200,00 Euro je lfdm,
      - Höhe von 2,00 m mit 380,00 Euro je lfdm,
      - Höhe von 2,50 m mit 560,00 Euro je lfdm,
    - Ortbeton, d = 0,25 m:
      - Höhe von 1,00 m mit 230,00 Euro je lfdm,
      - Höhe von 2,00 m mit 370,00 Euro je lfdm,
    - Stahlbetonplatten zwischen IP – Trägern: Höhe von 2,00 m mit 560,00 Euro je lfdm.

### **Hinweis/Empfehlung**

Die nach den Ziffern a) bis c) ermittelten Werte sind unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Restnutzungsdauer auf den ggf. fiktiven Herstellungszeitpunkt (gem. § 55 Abs.2 GemHVO–Doppik) zurück zu indizieren.

Zur Indexreihe vergleiche Anlage 3

### Straßen, Wege, Plätze und Verkehrslenkungseinrichtungen (Kontoart 045)

können auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus der Herstellung bzw. dem An- oder Verkauf vergleichbarer Straßen unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten der zu bewertenden Straße angesetzt werden. Die so ermittelten Werte sind unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Restnutzungsdauer, die auf der Grundlage des Straßenzustands zu schätzen ist, auf den ggf. fiktiven Herstellungszeitpunkt (gem. § 55 Abs.2 GemHVO–Doppik) zurück zu indizieren.

Vergleiche hierzu: (siehe Anlagenverzeichnis)

- **Anlage 5** Leitfaden Erfassungsbogen Straßenzustand
- **Anlage 6** Leitfaden Erfassungsbogen Gehwege und Plätze
- **Anlage 7** Leitfaden Ermittlung von Katalogpreisen zur Verkehrsflächenbewertung

Grundsätzlich gehören zur Fahrbahn (keine abschließende Aufzählung !!!):

- a) die einzelnen Schichten des Straßenkörpers (Damm bzw. Geländeeinschnitt, Frostschuttschicht, Tragschicht, Binderschicht, Deckschicht),
- b) Verkehrsinseln,
- c) Geschwindigkeitsbremsen,
- d) Fahrbahnmarkierungen,
- e) Fußgängerquerungshilfen,
- f) Pflanzbeete in der Fahrbahn,
- g) Gräben,
- h) Böschungen,
- i) Bankette,
- j) Mulden, sofern nicht von Dritten mitgenutzt,
- k) Parkstände (innerhalb des Fahrbahnbereichs).
- l) Straßenabläufe, Straßenentwässerungsanlagen,
- m) Grünstreifen,
- n) mehrjährige Pflanzen und Bäume in Pflanzbeeten und auf Grünstreifen,
- o) Schutzplanken,
- p) Betonschutzwände,
- q) Betongleitwände,

Selbstständig zu erfassende und einzeln zu bewertende Vermögensgegenstände sind:

- Radwege, Gehwege, kombinierte Rad- und Gehwege,
- Kreisel,

- Bushaltestellen,
- Unterstände Bushaltestellen,
- Parkplätze jeder Art,
- Taxistände,
- sonstige Plätze,
- Verkehrsampeln, Signalanlagen,
- Parkleitsysteme,
- Straßenbeleuchtung,

Sofern Radwege, Gehwege und kombinierte Rad- und Gehwege in einem unmittelbaren räumlichen Zusammenhang mit der Fahrbahn stehen, können diese mit der Fahrbahn zusammen bewertet werden, wenn die Restnutzungsdauer und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten je qm der Fahrbahn, der Radwege, Gehwege oder der kombinierten Rad- und Gehwege nicht wesentlich unterschiedlich sind.

Bei der Bewertung von Litfasssäulen, Werbetafeln, Fahrradständern, Ruhebänken, Mülleimern sind die Bewertungsgrundsätze für bewegliche Vermögensgegenstände zu beachten.

## **7.5 Kontengruppe 05: Bauten auf fremdem Grund und Boden**

Zu den Bauten auf fremdem Grund und Boden können neben Gebäuden auch Bauten des Infrastrukturvermögens (z.B. Straßen) oder sonstige Bauten (Trafostationen, Pumpwerke etc.) gehören.

Nach den Erläuterungen zu § 48 GemHVO-Doppik zählen zu den Sachanlagen Bauten auf fremdem Grund und Boden, die entgegen dem grundstücksgleichen Recht kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht, sondern ein vertraglich gesichertes Recht, z.B. durch Miet- oder Pachtvertrag, beinhalten.

Hier sind also nur Bauten zu erfassen, die nicht z.B. über ein Erbbau- oder ein Nießbrauchsrecht abgesichert sind.

Die Bauten gehören zum wirtschaftlichen Eigentum der Kommune und sind als solche zu berücksichtigen. Gründe für einen Wertabschlag sind nicht gegeben.

Insoweit sind Bauten der Kommune auf fremdem Grund und Boden entsprechend der Bewertungsregeln für Bauten auf eigenem Grund und Boden zu bewerten und gesondert in der Kontengruppe 05 auszuweisen.

Bei Straßenaufbauten wäre ein Herausrechnen der Werte für den Teil der Straßen, der auf fremdem Grund liegt, denkbar. Dieser könnte ebenfalls in der Kontenklasse 05 verbucht werden. Hier wäre im Einzelfall zu prüfen, ob dieses Vorgehen wirtschaftlich ist. Sollte dies nicht der Fall sein, wird empfohlen, von diesem zusätzlichen Aufwand abzusehen und diese Straßenteile dem eigenen Infrastrukturvermögen in der Kontenklasse 04 zuzuordnen.

Wenn die Nutzungsdauer eines Bauwerkes über die Vertragsdauer der Nutzung an dem Grundstück hinausgeht, so ist die Nutzungsdauer an die Vertragsdauer anzupassen.

## **7.6 Kontengruppe 06: Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler**

### **7.6.1 Kunstgegenstände**

#### Beschreibung

Bei Kunstgegenständen handelt es sich um Sachanlagen, die im Besitz der Kommune sind und nicht an einen bestimmten praktischen Nutzen oder Zweck gebunden sind. Im Regelfall sind Kunstgegenstände im kommunalen Besitz für die Ausstattung von Galerien, Museen oder für die Gestaltung öffentlicher Gebäude, Straßen, Wege oder Plätze vorgesehen. Auch Archivarien im Stadtarchiv können unter die Kunstgegenstände fallen.

#### Bewertung

Grundsätzlich zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Wenn diese nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Zeitaufwand zu ermitteln sind, gibt es folgende Bewertungsalternativen:

- Erfahrungswerte aus dem An- bzw. Verkauf oder von Katalogpreisen vergleichbarer Vermögensstände unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstandes
- Versicherungswert, sofern sie dauerhaft versichert sind
- Wertgutachten (Nachteil: Kosten)
- Erinnerungswert von 1 Euro

Kunst am Bau, die mit dem Gebäude verbunden ist, wird nicht gesondert bewertet. Hingegen sind Kunstgegenstände, die als eigenständige Vermögensgegenstände zu betrachten sind und nicht mit dem Gebäude verbunden sind, gesondert zu erfassen und zu bewerten.

### **7.6.2 Kulturdenkmäler**

#### Beschreibung

Kulturdenkmäler sind Baudenkmäler, die als bauliche Anlagen nicht zu den Gebäuden gehören und Bodendenkmäler. Beispiele hierfür sind Kriegerdenkmäler, Ehrenfriedhöfe oder Säulen.

#### Bewertung

Die Bewertung erfolgt grundsätzlich zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Wenn diese nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Zeitaufwand zu ermitteln sind, gibt es folgende Bewertungsalternativen:

- Erfahrungswerte aus dem An- bzw. Verkauf oder der Herstellung vergleichbarer Denkmäler unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an das zu bewertende Denkmal
- Erinnerungswert von 1 Euro

Denkmalgeschützte Gebäude, die als Gebäude genutzt werden, sind wie Gebäude zu bewerten, die nicht denkmalgeschützt sind (siehe hierzu „Bewertungsregeln für bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte“; Kontengruppe 03). Ist die Nutzung aufgrund des Denkmalschutzes beim Gebäude beeinträchtigt sind individuelle Abschläge möglich.

Planmäßige Abschreibungen sind bei der Bewertung von Kunstgegenständen sowie Kulturdenkmäler grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Eine Ausnahme bildet Gebrauchskunst.

### **7.7 Kontengruppe 07: Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge**

Als technische Anlagen und Maschinen sind die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens auszuweisen, die unmittelbar der Leistungserstellung dienen.

Hierunter sollen u.a. ausgewiesen werden:

Personen- und Lastkraftwagen, Anhänger, Sattelanhänger, Schiffe, Fahrräder, Maschinen für die Land- und Forstwirtschaft, Werkzeugmaschinen, EDV-Einrichtungen, Geräte der Elektrizitätserzeugung und –verteilung, Rundfunk-, Fernseh- und Nachrichtentechnik, medizinische Geräte, Geräte der Optik, Mess-, Steuerungs- und Regelungstechnik sowie Anlagen der Verkehrstechnik.

Auch fallen hierunter Feuerwehrfahrzeuge, Rettungswagen, Kehrmaschinen, Schneepflüge, Bagger, Traktoren.

Die Bewertung erfolgt zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung von Abschreibungen, Anschaffungsnebenkosten sowie Anschaffungspreisminderungen.

Als Anschaffungsnebenkosten sind alle Aufwendungen zu erfassen, die bis zur Inbetriebnahme der technischen Anlagen und Maschinen erforderlich sind (Transportkosten, Fundamentierungskosten, Prüfungs- und Abnahmekosten ggf. einschließlich der Kosten für Probeläufe).

Gebäude, technische Anlagen oder Maschinen sind in der Bewertung i.d.R. getrennt darzustellen (z.B. Transformatorenhäuser), da Unterscheidungen nach baulich, elektronisch und mechanisch auch Auswirkungen auf Nutzungsdauern haben.

Ein Ausweis von technischen Anlagen und Maschinen unter Gebäuden ist erforderlich, wenn die Anlagen unmittelbar der Nutzung des Gebäudes (z.B. Rolltreppen, Fahrstühle, Heizungsanlagen) und nur mittelbar dem Produktions- oder Geschäftsbetrieb dienen.

Die Verkehrsanlagen (Verkehrszeichen, Beleuchtungsanlagen, Lichtsignalanlagen) sind jeweils getrennt zu erfassen und zu bewerten. Die Erfassung kann unabhängig von den Strassen erfolgen.

Hingegen gilt für unselbständige Ausstattungselemente (z.B. angeschweißte Spezialeilwinde), dass sie mit dem Fahrzeug zu aktivieren sind.



### Hinweis/Empfehlung

Achtung ab 1.1.2008 neue Regelung:

§ 38 (4): Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft oder hergestellt werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 150 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, werden nicht erfasst. Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft oder hergestellt werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 150 Euro ohne Umsatzsteuer überschreiten, aber 1.000 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, sind gesondert zu erfassen.“

§ 38 (6): Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die vor dem 1. Januar 2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, kann verzichtet werden.

Entsprechend den in § 6 Einkommenssteuergesetz (EStG) festgelegten Wertgrenzen werden bewegliche Sachanlagen unterschieden in:

- **Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)**

selbstständig nutzbare und bewertbare Gegenstände mit einem Anschaffungswert bis einschließlich 410,00 Euro (bis 31.12.2007, siehe auch Kapitel 3.2.2)  
(ohne Umsatzsteuer, auch falls nicht vorsteuerabzugsberechtigt)

- **Nicht geringwertige Wirtschaftsgüter**

- Gegenstände mit einem Anschaffungswert von mehr als 150,00 Euro (§ 41 (5) GemHVO-Doppik), ohne Umsatzsteuer, auch falls nicht vorsteuerabzugsberechtigt
- Gegenstände in Sachgesamtheiten

Im derzeitigen Haushalt (außer für Betriebe gewerblicher Art) werden die Ausgaben einschließlich Umsatzsteuer nachgewiesen. Für die Beurteilung der Geringwertigkeitsgrenze ist dennoch der Nettorechnungsbetrag maßgebend.

| <u>Beispiel:</u>           | Betrag netto | Umsatzsteuer | Betrag brutto |
|----------------------------|--------------|--------------|---------------|
| Anschaffung einer Maschine | 400,00 Euro  | 64,00 Euro   | 464,00 Euro   |

Da der Rechnungsbetrag unter 410,00 Euro netto liegt, handelt es sich um ein GWG. Die Anschaffung im Gesamtwert von 464,00 Euro brutto wird in der *Ergebnisrechnung* ausgewiesen.

### **Sachgesamtheit:**

Unter Sachgesamtheit versteht man Anschaffungen von mehreren zusammengehörigen Gegenständen, bei denen der einzelne Gegenstand nicht mehr als 410,00 Euro kostet, die

Anschaffung jedoch in ihrer Gesamtheit genutzt wird und die Wertgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter übersteigt.

Beispiele:

|                   |   |
|-------------------|---|
| EDV–Hardware:     | Rechner und Monitor einschließlich Zubehör i.V.m. dem Festwertverfahren |
| Büroeinrichtung:  | Schreibtisch und Rollcontainer  |
| Schuleinrichtung: | Tische und Stühle eines Klassenzimmers (nicht der einzelne Tisch!)      |

Bewegliche Sachanlagegüter sind in den Vermögensnachweisen zu erfassen, wenn sie selbständig bewertungs- und nutzungsfähig oder als Sachgesamtheit anzusehen sind und die steuerrechtlichen Wertgrenzen für geringwertige Wirtschaftsgüter in Höhe von 410,00 Euro (ohne Umsatzsteuer) überschreiten (vgl. auch § 38 (4) GemHVO-Doppik).

Geringwertige Wirtschaftsgüter (Anlagegüter von 60,00 Euro bis 410,00 Euro ohne Umsatzsteuer) können hingegen in die Bestandsverzeichnisse aufgenommen werden.

## **7.8 Kontengruppe 08: Betriebs- und Geschäftsausstattung**

Vermögensgegenstände, die der Ausstattung dienen und nicht Teil der technischen Anlagen sind, gehören zur *Betriebsausstattung*, Vermögensgegenstände, die dem Verwaltungsbereich zuzuordnen sind, zur *Geschäftsausstattung*.

Hierunter sind somit u.a. auszuweisen:

Lastenaufzüge, Autoaufzüge in Parkhäusern, Verkaufsautomaten, Schauvitriolen, Tresoranlagen, Büro- und Geschäftseinrichtungen, Werkstatteinrichtungen, Büromöbel, Kopiergeräte, Telekommunikationseinrichtungen, Spielsachen in Kindertagesstätten, Werkzeuge der kommunalen Grünpflege, Zugtiere, Zucht- und Milchvieh, Obst- und Rebanlagen, sonstige Baumbestände und Sträucher, die wiederholt Erzeugnisse liefern sowie von institutionellen Einheiten kontrolliert, verwaltet und bewirtschaftet werden.

Die Abgrenzung zu den Posten 07 und 08 ist in vielen Fällen nicht eindeutig. Verschiedentlich können Vermögensgegenstände sowohl dem Posten 07 als auch dem Posten 08 zugeordnet werden. So können z.B. Handwerkzeuge ein Teil der Betriebs- und Geschäftsausstattung sein, während Maschinenwerkzeuge auch in dem Posten Maschinen ausgewiesen werden können.

Die Abgrenzung zu den Immobilien sollte danach erfolgen, ob eine Anlage erforderlich ist, um ein Gebäude zweckgerecht zu nutzen oder ob sie eher zur Durchführung des Produktions- oder Geschäftsbetriebs benötigt wird.

Da letztlich die zweckgerechte Nutzung eines Gebäudes nie ganz unabhängig von der sich darin vollziehenden Produktions- oder Geschäftstätigkeit gesehen werden kann, ist dieses Kriterium nicht ganz genau. Eine Abgrenzung ist dann nur danach vorzunehmen, ob eine

Anlage regelmäßig in Gebäuden der vorliegenden Art vorhanden ist oder ob die Anlage speziellerer Natur ist. In vielen Fällen muss somit individuell eine Zuordnung vorgenommen werden, die dann auch für die späteren Bilanzen bindend ist.

Die Bewertung von Vermögensgegenständen der Betriebs- und Geschäftsausstattung erfolgt entsprechend den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen mit den *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* unter Berücksichtigung von plan- oder außerplanmäßigen Abschreibungen.

Bei der Büroeinrichtung wäre es denkbar für jeden Büroarbeitsplatz eine standardisierte Büroausstattung zu erfassen oder andere praktikable Vereinfachungsverfahren anzuwenden.

Wo im Bereich der EDV - Hardware die Voraussetzungen der Gleichartigkeit und Gleichwertigkeit für die Gruppenbewertung vorliegen, sollte vom Grundsatz der Einzelbewertung abgesehen werden.

Unter den Telekommunikationseinrichtungen werden Telefonanlagen sowie Telefone/Nebenstellen und Telefaxgeräte zusammengefasst. Die Telefonanlage ist als einheitlicher Vermögensgegenstand anzusehen, während bei den Nebenstellenanlagen die selbständige Nutzbarkeit auf Basis ihrer technischen Spezifikation zu beurteilen ist. So sind Nebenstellen in technischem Funktionszusammenhang mit der Hauptanlage gemeinsam zu aktivieren.

Telefaxgeräte sind einzeln zu bewerten.

### Bewegliche Sachanlagen

Zu den beweglichen Sachanlagen gehören Fahrzeuge, technische Anlagen, Maschinen und Geräte, Betriebs- und Geschäftsausstattung

Abweichend von den haushaltsrechtlichen Vorschriften zählen lt. HGB auch die als Betriebsvorrichtungen bezeichneten technischen Anlagen und Maschinen zum *beweglichen* Vermögen, selbst wenn sie durch feste Verbindung zivilrechtlich wesentlicher Bestandteil des Gebäudes geworden sind, da sie in erster Linie dem betrieblichen Produktionsprozess dienen (z. B. Lastenaufzug, spezielle Klimaanlage).

## **7.9 Kontengruppe 09: Anlagen im Bau, Anzahlungen auf Sachanlagen**

Noch nicht in Betrieb genommene Teile des Anlagevermögens (z.B. Investitionsmaßnahmen, die sich bis zur Fertigstellung über einen Zeitraum von 2 oder mehr Jahren erstrecken) und Anzahlungen auf bestellte Anlagen sind als Anlagen im Bau bzw. geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen zu erfassen.

### Abschreibung

Im Bau befindliche Anlagen unterliegen *nicht* der Abschreibung.

### Zinsen auf Anlagen im Bau, Anzahlungen

Bei im Bau befindlichen Anlagen bzw. geleistete Anzahlungen dürfen Zinsen für das während der Bauzeit gebundene Kapital berechnet und den Anschaffungs- / Herstellungskosten hinzugerechnet werden.

#### Inbetriebnahme der im Bau befindlichen Anlagen

Zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme der im Bau befindlichen Anlagen sind die-Anschaffungs- und Herstellungskosten auf den entsprechenden Konten (01 bis 08) zu aktivieren und auf den Konten „Anlagen im Bau“ bzw. „geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen“ auszubuchen. Die Anlagen unterliegen anschließend der Abschreibung.

### **7.10 Kontengruppen 10 bis 19: Von Anteilen an verbundenen Unternehmen bis zu aktive RAP**

Zu den Finanzanlagen, dem Umlaufvermögen und der aktiven Rechnungsabgrenzung gehören nach § 48 GemHVO-Doppik die folgenden Vermögensgruppen:

- Anteile an verbundene Unternehmen
- Beteiligungen
- Sondervermögen
- Ausleihungen
- Wertpapiere
- Vorräte
- Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen
- Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände
- Liquide Mittel
- Aktive Rechnungsabgrenzung (Aktive RAP)

#### **7.10.1 Bewertung von Finanzanlagen**

##### Anteile an verbundenen Unternehmen

Verbundene Unternehmen sind insbesondere rechtlich selbständige Unternehmen, an denen die Kommune mit Mehrheit (größer 50%) beteiligt ist. In der Eröffnungsbilanz sind die Beteiligungen nach anteiligem Wert des Eigenkapitals (anteiliges Grundkapital + anteilige Rücklagen +/- anteilige Ergebnisvorträge) anzusetzen.

Verbundene Unternehmen im Sinne dieser Vorschrift sind alle Unternehmen,

- die unter der einheitlichen Leitung der Kommune stehen
- an denen die Kommune mindestens mit 50% beteiligt ist und die Beteiligung dazu bestimmt ist, der Kommune durch die Herstellung der Beteiligung dauernd zu dienen,
- an denen der Kommune die Mehrheit der Stimmrechte zusteht,
- bei denen der Kommune das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsrates zu bestellen oder abzuwählen und sie

gleichzeitig Gesellschafter ist, oder bei denen der Kommune das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit diesem Unternehmen abgeschlossenen Beherrschungsvertrages oder aufgrund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.

Weist das verbundene Unternehmen zum Bilanzstichtag kein positives Eigenkapital aus, so ist der Erinnerungswert von 1 Euro anzusetzen.

### Beteiligungen

Beteiligungen sind Anteile an Unternehmen *und Verbänden*, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesem Unternehmen *oder Verbänden* aufzubauen oder zu halten. Als Beteiligung gelten in der Regel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den *fünften Teil* des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten und die nicht verbundene Unternehmen sind. In der Eröffnungsbilanz sind die Beteiligungen nach anteiligem Wert des Eigenkapitals (anteiliges Grundkapital + anteilige Rücklagen +/- anteilige Ergebnisvorträge) anzusetzen (größer 20% und kleiner gleich 50%).

Als Beteiligungen gelten sämtliche Arten der Beteiligung an Unternehmen. Es ist unerheblich, ob die Beteiligungen verbrieft sind oder nicht.

### Sondervermögen

Sondervermögen nach § 96 GO ist das Vermögen rechtlich unselbständiger örtlicher Stiftungen, wirtschaftlicher Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und öffentlicher Einrichtungen für die aufgrund gesetzlicher Vorschriften Sonderrechnungen geführt werden. Bei der Bewertung des Sondervermögens ist entsprechend der Bewertung bei Beteiligungen vorzugehen.

#### **1. Möglichkeit:**

Es wird hierfür ein eigener Mandant angelegt und das Sondervermögen separat vom übrigen Kommunalvermögen geführt. Die sich daraus ergebene Vermögenssumme wird auf dem Konto 1211 aktiviert und die Zusammensetzung in den Erläuterungen zur Bilanz dargestellt.

Oder

#### **2. Möglichkeit:**

Es wird nicht zwischen einzelnen Mandanten unterschieden, sondern eine Anlagenbuchhaltung aufgebaut. Durch parallelen Einsatz einer Kosten- und Leistungsrechnung kann eine Zuweisung des Wirtschaftsgutes zu der noch einzurichtenden Kostenstelle „Stiftung“ ohne Probleme erfolgen. Bei der Abfrage hinsichtlich Restbuchwerte, Abschreibungsbeträge etc. wird dann ein Selektionsmerkmal „Stiftung“ einzubringen sein. Auch hier erfolgt eine Darstellung der Vermögensstruktur in den Erläuterungen zur Bilanz.

### Ausleihungen

Zu den Ausleihungen gehören u.a. Kautionen für Miet- und Pachtverträge oder dem Anlagevermögen zuzuordnende GmbH-Anteile, die nicht zu den Beteiligungen größer 20 Prozent des Nennkapitals zählen. Die Bewertung zum Bilanzstichtag erfolgt zum Nominalwert bzw. nach anteiligem Wert des Eigenkapitals (kleiner gleich 20%).

Langfristige Kapitalforderungen gelten als Ausleihungen. Forderungen aus Lieferung und Leistungen gehören nicht dazu, auch wenn sie langfristig sind.

Als *Ausleihungen* sind nur *langfristige Finanz- und Kapitalforderungen* zu aktivieren. Waren – und Leistungsforderungen sind ohne Berücksichtigung ihrer Fristigkeit im Umlaufvermögen auszuweisen. Dies gilt auch dann, wenn ein langfristiges Zahlungsziel eingeräumt wird. Das HGB macht im Gegensatz zum AktG, wonach langfristige Ausleihungen durch eine Laufzeit von mind. 4 Jahren gekennzeichnet sind, keine spezielle Angaben darüber, wie der Begriff der Ausleihungen abzugrenzen ist. Es ist somit auch hier nur die generelle Zuordnungsregel, die für alle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gilt, vorgeschrieben (Dauerhaftigkeit).

Man kann aber davon ausgehen, dass als Kriterium für die Einstufung langfristiger Ausleihungen die Vier-Jahres-Regel weiterhin anzuwenden ist, da sie auch in der Bankpraxis üblich ist.

Maßgebend für die Beurteilung der Langfristigkeit ist die vereinbarte Laufzeit und nicht die Restlaufzeit. Im Einzelnen sind hier langfristige Darlehen, Hypotheken, Grund- und Rentenschulden, einschließlich der Schiffs- und Sicherungshypotheken auszuweisen.

Waren- und Leistungsforderungen können nur dann zu den Ausleihungen gerechnet werden, wenn sie unmittelbar mit einem Finanzgeschäft verknüpft sind. Dies ist z.B. gegeben, wenn dem Empfänger einer Lieferung oder Leistung ein langfristiger Kredit zur Finanzierung von Lieferungen oder Leistungen des Kreditgebers zur Verfügung gestellt wird. Werden Waren- oder Leistungsforderungen förmlich in ein langfristiges Darlehen umgewandelt, dann erfolgt ein Ausweis unter den Ausleihungen in dem Geschäftsjahr, in dem die Schuldumwandlung vereinbart wurde.

#### **Hinweis/Empfehlung**

Empfehlung, die Forderungen aus Darlehen gg. Mitarbeitern sowie aus Wohnungsbaudarlehen unter Ausleihungen zu bilanzieren.

#### Wertpapiere

Die Bewertung der Wertpapiere des Anlagevermögens erfolgt höchstens zu Anschaffungskosten. Es gilt das gemilderte Niederstwertprinzip gemäß § 253 (2) Satz 3 HGB mit dem Wahlrecht zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen auf einen vorübergehend niedrigeren Wert. Bei einer dauernden Wertminderung ist die außerplanmäßige Abschreibung jedoch verpflichtend.

Wird mit dem Halten der Wertpapiere das Ziel einer reinen Kapitalanlage verfolgt, sind entsprechende Aktien unter der Bilanzposition „Wertpapiere des Anlagevermögens“ und nicht unter „Anteile an verbundenen Unternehmen“ oder „Beteiligungen“ auszuweisen.

Grundsätzlich ist bei der Bewertung von Wertpapieren des Umlaufvermögens das strenge Niederstwertprinzip zum Bilanzstichtag anzuwenden.

Sofern die tatsächlichen Anschaffungskosten der Wertpapiere nicht oder nicht mit einem vertretbaren Zeitaufwand zu ermitteln sind, erfolgt der Wertansatz mit dem Tiefstkurs des vorangegangenen Jahres, sofern Anteile, die in Form von Aktien oder Wertpapieren verbrieft sind und an der Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind.

## 7.10.2 Bewertung von Umlaufvermögen

### Vorräte

Vorräte sind Gegenstände des Umlaufvermögens, die zum Verbrauch bestimmt sind und innerhalb eines Jahres verbraucht werden, wie z.B. Streugut, Heizöl, Papierlager.

Dazu gehören auch die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die in den Prozess der Leistungserstellung eingehen und mit den Anschaffungskosten zu bewerten sind. Wenn Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und Handelswaren zu unterschiedlichen Preisen und Zeitpunkten angeschafft wurden, dann ist eine Einzelbewertung kaum möglich und eine Gruppenbewertung durchzuführen. Für die Gruppenbewertung kommen die Durchschnittsbewertung, die Lifo- und die Fifo – Methode in Betracht.

Bei der jährlichen Durchschnittswertermittlung nach § 240 (4) HGB wird der bewertete Anfangsbestand und die Zugänge durch die Gesamtmenge dividiert, so dass als Ergebnis die durchschnittlichen Anschaffungskosten den aktuellen Tageswert zum 31.12. gegenübergestellt werden kann.

### Jährliche Durchschnittsbewertung

|                       | <b>Menge</b> | <b>AK je Einheit</b> | <b>Gesamtwert</b> |
|-----------------------|--------------|----------------------|-------------------|
| Anfangsbestand 01.01. | 2.000        | 10,-- €              | 20.000 €          |
| 15.03. Zugang         | 400          | 13,-- €              | 5.200 €           |
| 15.05. Zugang         | 1.000        | 11,-- €              | 11.000 €          |
| 16.10. Zugang         | 3.000        | 9,-- €               | 27.000 €          |
| 28.11. Zugang         | 500          | 12,-- €              | 6.000 €           |
| <b>Summe (31.12.)</b> | <b>6.900</b> |                      | <b>69.200 €</b>   |

Durchschnittliche Anschaffungskosten = 10,03 Euro (69.200 Euro/6.900 Einheiten)

Schlussbestand lt. Inventur in Höhe von 2.000 Einheiten

Bewertung bei einem Tageswert von 12,50 Euro/Einheit am 31.12.: 20.060 Euro

Bewertung bei einem Tageswert von 9,00 Euro/Einheit am 31.12.: 18.000 Euro

Der Durchschnittswert ist mit dem Tageswert am 31.12. abzugleichen. Der jeweils niedrigere Wert ist zu übernehmen (gem. Niederstwertprinzip).

Permanente Durchschnittsbewertung

|                         | Datum         | Menge        | AK je Einheit  | Gesamtwert      |
|-------------------------|---------------|--------------|----------------|-----------------|
| Anfangsbestand          | 01.01.        | 2.000        | 10,-- €        | 20.000 €        |
| + Zugang                | 15.03.        | 400          | 13,-- €        | 5.200 €         |
| = Bestand               | 16.03.        | 2.400        | 10,50 €        | 25.200 €        |
| - Abgang                | 20.12.        | 1.000        | 10,50 €        | 10.500 €        |
| = Bestand               | 21.12.        | 1.400        | 10,50 €        | 14.700 €        |
| + Zugang                | 30.12.        | 600          | 11,50 €        | 6.900 €         |
| = <b>Schlussbestand</b> | <b>31.12.</b> | <b>2.000</b> | <b>10,80 €</b> | <b>21.600 €</b> |

Bewertung bei einem Tageswert von 12,50 Euro/Einheit am 31.12.: 21.600 Euro

Bewertung bei einem Tageswert von 9,00 Euro/Einheit am 31.12.: 18.000 Euro

Der Durchschnittswert ist mit dem Tageswert am 31.12. abzugleichen. Der jeweils niedrigere Wert ist zu übernehmen (gem. Niederstwertprinzip).

Abweichend von der Durchschnittsmethode kann auch die *Lifo - Methode* (Last in - First out) als Bewertungsmethode nach § 6 (1) EStG herangezogen werden. Bei dieser Methode wird unterstellt, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst veräußert oder verbraucht worden sind.

Lifo – Methode (last in – first out)

|                       | Menge        | AK je Einheit | Gesamtwert      |
|-----------------------|--------------|---------------|-----------------|
| Anfangsbestand 01.01. | 2.000        | 10,-- €       | 20.000 €        |
| 15.03. Zugang         | 400          | 13,-- €       | 5.200 €         |
| 15.05. Zugang         | 1.000        | 11,-- €       | 11.000 €        |
| 16.10. Zugang         | 3.000        | 9,-- €        | 27.000 €        |
| 28.11. Zugang         | 500          | 12,-- €       | 6.000 €         |
| <b>Summe (31.12.)</b> | <b>6.900</b> |               | <b>69.200 €</b> |

Schlussbestand lt. Inventur in Höhe von 2.000 Einheiten

Bewertung am 31.12.: 2.000 Einheiten zu 10,-- Euro/Einheit = 20.000 Euro

Abweichend von den vorgenannten Methoden kann entsprechend § 42 GemHVO-Doppik auch die *Fifo – Methode* eingesetzt werden. Hier werden die zuerst erworbenen oder hergestellten Güter auch zuerst verbraucht oder verkauft. Der Endbestand lt. Inventur stammt daher stets aus den letzten Zugängen und ist deshalb auch mit deren Preisen zu bewerten.



Fifo – Methode (first in – first out)

|                         | <b>Menge</b> | <b>AK je Einheit</b> | <b>Gesamtwert</b> |
|-------------------------|--------------|----------------------|-------------------|
| ↑ Anfangsbestand 01.01. | 2.000        | 10,-- €              | 20.000 €          |
| 15.03. Zugang           | 400          | 13,-- €              | 5.200 €           |
| 15.05. Zugang           | 1.000        | 11,-- €              | 11.000 €          |
| 16.10. Zugang           | 3.000        | 9,-- €               | 27.000 €          |
| 28.11. Zugang           | 500          | 12,-- €              | 6.000 €           |
| <b>Summe (31.12.)</b>   | <b>6.900</b> |                      | <b>69.200 €</b>   |

Schlussbestand lt. Inventur in Höhe von 2.000 Einheiten

|                      |  |                    |
|----------------------|--|--------------------|
| Bewertung am 31.12.: | 500 Einheiten zu 12-- Euro/Einheit =   | 6.000 Euro         |
| Bewertung am 31.12.: | 1.500 Einheiten zu 9,-- Euro/Einheit = | 13.500 Euro        |
| <b>Summe</b>         |  | <b>19.500 Euro</b> |

Waren, unfertige Erzeugnisse und fertige Erzeugnisse (z.B. einer Stadt/Gemeindegärtnerei) sind mit den Herstellungskosten zu bewerten.

Die Vorräte können unterjährig auch als Aufwand gebucht und der Bestand am Jahresende durch die Inventur korrigiert werden.

Die Bewertung der Vorräte mit 1,00 Euro, unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Einzelbewertung, ist nur dann statthaft, wenn keine Vergleichswerte beigebracht werden können.

Vorräte, die zur Verschrottung oder Entsorgung auszusondern sind, werden nicht erfasst und bewertet.

Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen

Öffentlich – rechtliche Forderungen (u.a. Gebühren, Beiträge, Steuern) und Forderungen aus Transferleistungen sind mit dem Nominalwert anzusetzen.

Zur Berücksichtigung des allgemeinen Ausfall- und Kreditrisikos ist eine Pauschalwertberichtigung zu bilden. Der Pauschalwertberichtigungssatz sollte sich an den eigenen Erfahrungswerten der letzten drei Jahre orientieren.

Zweifelhafte Forderungen (u.a. niedergeschlagene Forderungen o. Forderungen, die im Insolvenzverfahren angemeldet sind) sind unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen und von den einwandfreien Forderungen abzugrenzen.

Bei *Lieferungs- und Leistungsforderungen* i.S. des HGB handelt es sich um Ansprüche aus Verträgen, die im Rahmen der normalen Geschäftstätigkeit geschlossen wurden (Lieferungs-, Werks- und Dienstleistungsverträge u.ä.) und deren Erfüllung durch das bilanzierende Unternehmen bereits erfolgte, während die Leistung des Schuldners (Zahlung des Entgelts) noch aussteht. Die Forderung entsteht in dem Moment, in dem die Lieferung oder Leistung

erbracht wird. Mit dem Ausweis einer Forderung aus einer Lieferung oder Leistung wird der Erfolg des Geschäftes als realisiert gezeigt.

Die Forderungen sind als Gegenstände des Umlaufvermögens grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten, d.h. mit ihrem Nennwert nach Abzug von Rabatten, Preisnachlässen zu bilanzieren.

Die neue GemHVO-Doppik (§ 48) sieht abweichend vom HGB eine weitergehende Gliederung der Forderungen v.a. in öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen vor.

#### Privatrechtliche Forderungen

Der Grundsatz der Einzelbewertung ist zu beachten. Forderungen sind mit ihrem Nominalwert anzusetzen. Hierzu zählen insbesondere Ansprüche aus Miet- und Pachtverhältnissen.

Zur Berücksichtigung des allgemeinen Ausfall- und Kreditrisikos gelten die Regelungen unter „Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen“ (s.o.).

Bei Einzelwertberichtigungen ist das individuelle Ausfallrisiko zu berücksichtigen.

Für Zweifelhafte Forderungen gelten ebenso die o.g. Regelungen.

#### Sonstige Vermögensgegenstände

Als *sonstige Vermögensgegenstände* werden Gegenstände des Umlaufvermögens ausgewiesen, die keinem anderen Bilanzposten zuzuordnen sind, z.B. Darlehen (soweit deren gesonderter Ausweis weder im Anlage- noch im Umlaufvermögen gefordert wird), Gehaltsvorschüsse, Kostenvorschüsse, die nicht Anzahlungen sind, Kautionen, Steuererstattungsansprüche, Schadenersatzansprüche, etc.

Unter den sonstigen Vermögensgegenständen sind auch die Kredite auszuweisen, die Mitgliedern des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie diesen gleichgestellten Personen gewährt wurden, soweit sie nicht unter den Ausleihungen oder den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu bilanzieren sind.

#### Liquide Mittel

Unter der Bilanzposition liquide Mittel sind Schecks, Kassenbestände und Guthaben bei Kreditinstituten zu verstehen. Sie sind zum Bilanzstichtag mit dem Nominalwert zu bewerten. Das Saldierungsverbot ist zu beachten.

### **7.10.3 Aktive Rechnungsabgrenzung (ARA)**

Aufwendungen, die bereits im abzuschließenden Haushaltsjahr im Voraus bezahlt und gebucht wurden, aber eventuell ganz oder zum Teil dem folgenden Haushaltsjahr zuzurechnen sind, müssen zum Bilanzstichtag durch eine aktive Rechnungsabgrenzung berichtigt werden.

Die Bildung der ARA erfolgt mit dem Betrag, der sich wirtschaftlich auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag bezieht. Die Auflösung der aktiven Rechnungsabgrenzung und das Buchen des Aufwandes erfolgt in dem wirtschaftlich zuzurechnenden Haushaltsjahr (Stichwort: Miet- und Versicherungsvorauszahlungen, Leasingsonderzahlungen).

Für Zahlungen wie Disagio oder Leasingsonderzahlungen sind über die gesamte Laufzeit der eingegangenen Verpflichtungen wie ARA vorzunehmen und planmäßig linear über die gesamte Laufzeit abzuschreiben bzw. aufzulösen.

## **7.11 Kontengruppen 20 bis 28: Von Eigenkapital bis Sonstige Rückstellungen**

### **7.11.1 Passivseite der Bilanz**

#### **7.11.1.1 Eigenkapital – Kontenklasse 2**

Das Eigenkapital stellt eine abstrakte Wertsumme der Passivseite der Bilanz dar. Das Kapital gliedert sich in Eigenkapital und Fremdkapital. Das Eigenkapital liegt nicht in einer bestimmten Form (z. B. Wertpapiere oder Bankguthaben) vor. Gedanklich ist es in jedem Vermögensgegenstand enthalten. An der Höhe des Eigenkapitals ist abzulesen, welcher Gegenwert bereits in Investitionen geflossen ist oder noch fließen kann. Das Eigenkapital errechnet sich aus der Differenz zwischen dem Vermögen (gesamte Aktivseite der Bilanz) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen von der Passivseite der Bilanz). Trotz der Tatsache, dass das Eigenkapital der Saldo aller erfassten und bewerteten Vermögens- und Schuldenposten ist, und die Mittelzuflussquellen nicht mehr erkennbar sind, sollte es nicht als rechnerischer Ausgleichsposten zur Herstellung der Summengleichheit von Aktiva und Passiva angesehen werden.

Der Ausweis des Kapitals (aufgeteilt in Eigenkapital und Fremdkapital) in der Bilanz dient mehreren Zwecken. Es kann die Kapitalherkunft offen gelegt werden, eine Kapitalbewertung vorgenommen werden und die Kapitalerhaltung überprüft werden.

In der Wirtschaft gehören originär die Geschäftsanteile einer Kapitalgesellschaft oder das Stammkapital bei einer GmbH oder das Grundkapital einer AG zum Eigenkapital. Sie werden außerdem durch Zuführungen von Außen (z. B. durch Einzahlungen/Anlagen von z. B. Gesellschaftern oder Gewinnen) gebildet. Dies sind dann Kapital- und Gewinnrücklagen. In Kommunen gehören Rücklagen auch zum Eigenkapital. Weiterhin findet in Kommunen eine Zuführung von Außen durch eine Sonderrücklage in Form passivierter Zuwendungen statt.

Dies sind Gelder, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen werden. In der Wirtschaft wird Eigenkapital durch die Thesaurierung von Gewinnen gebildet. In der Kommune können dies nur einbehaltene Überschüsse aus den Jahresergebnissen sein.

Es ist nicht möglich, das Eigenkapital mit einem negativen Vorzeichen zu versehen. Im Falle eines Fehlbetrages, muss dieser auf der Aktivseite der Bilanz als separater Posten „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen werden, der nicht im Kontenplan aufgeführt wurde (siehe auch § 50 (3) GemHVO-Doppik).

### **7.11.1.2 Rücklagen / Eigenkapital – Kontenklasse 2**

#### Kontenart 201 – Allgemeine Rücklage

Im kameralen Buchungswesen sind Rücklagen Werte, auf die bei Bedarf für vorübergehende Schwankungen von Einnahmen und Ausgaben oder für die Unterhaltung und Erneuerung von Vermögensgegenständen im Verwaltungshaushalt zurückgegriffen werden kann. Sozusagen wie ein Sparbuch im privaten Bereich. Die Rücklagen im kameralen Sinne werden auf der Aktivseite der Bilanz dargestellt. So z. B. über den Posten Wertpapiere oder ggf. liquide Mittel.

In der Bilanz wird die Begrifflichkeit Rücklage anders verstanden. Hier steht den Rücklagen kein aktiver Bilanzposten entgegen. Die Rücklagen sind „nur“ eine rechnerische Größe. Sie sind getrennt ausgewiesenes Eigenkapital und werden zusammen mit den anderen Passivposten durch die Gesamtheit der Vermögensgegenstände gedeckt. Rücklagen im „doppischen“ Sinne werden erst nach der Feststellung des Jahresergebnisses gebildet. Es können Defizite damit verrechnet werden. Es stellt sich allerdings die Frage, ob dies genehmigungspflichtig sein sollte.

Die Rücklage ergibt sich aus dem Saldo der bereits vorhandenen Vermögens- und Schuldenwerte und ggf. bei den zu bildenden Sonderrücklagen. Die Rücklagenhöhe hängt von der Bewertung der sonstigen Bilanzpositionen ab, weil es sich ja um eine rechnerische Größe handelt. Die Veränderung der Rücklage ergibt sich in den Folgejahren aus der Zuführung der Ergebnisvorträge und den Entnahmen zur Abdeckung von Jahresfehlbeträgen.

#### Kontenart 202 – Sonderrücklage

- Zuschüsse und Zuweisungen, die die Gemeinde für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erhalten hat, die nicht aufgelöst werden sollen, und
- Mittel, die nach baurechtlichen Bestimmungen anstatt der Herstellung von Stellplätzen durch Bauherrinnen oder Bauherren geleistet worden sind,

sind als Sonderrücklage zu erfassen.

Sobald die Mittel der Sonderrücklage zweckentsprechend verwendet worden sind, sind sie in die Allgemeine Rücklage umzubuchen.

### Kontenart 203 – Ergebnisrücklage

Die Ergebnisrücklage nimmt eine Pufferfunktion zum Ausgleich von Fehlbeträgen wahr. Sie soll mindestens 10% und darf höchstens 15% der Allgemeinen Rücklage betragen. Die Entscheidung über die Höhe innerhalb dieses Rahmens trifft die Gemeindevertretung bei der Beschlussfassung über die Eröffnungsbilanz.

Jahresüberschüsse, die nicht zum Ausgleich eines vorgetragenen Jahresfehlbetrages benötigt werden, sind nach § 26 (2) GemHVO-Doppik der Ergebnisrücklage oder der Allgemeinen Rücklage zuzuführen.

### Kontenart 204 – Vorgetragene Jahresfehlbetrag

Jahresfehlbeträge sollen durch Umbuchung aus Mitteln der Ergebnisrücklage ausgeglichen werden (§ 26 (3) GemHVO-Doppik). Soweit ein solcher Ausgleich nicht möglich ist weil der Jahresfehlbetrag höher als die Ergebnisrücklage ist, ist der verbleibende Jahresfehlbetrag auf neue Rechnung vorzutragen (§ 26 (4) GemHVO-Doppik). Dieses erfolgt unter der vorgenannten Bilanzposition. Ein vorgetragener Jahresfehlbetrag kann nach 5 Jahren zu Lasten der Allgemeinen Rücklage ausgeglichen werden (§ 26 (4) Satz 2 GemHVO-Doppik).

### Kontenart 205 – Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Hier wird der Abschluss des Ergebnisrechnungskontos eingestellt. Das kann ein Überschuss, aber auch ein Fehlbetrag sein. Im Rahmen der Eröffnungsbilanz sind nach § 54 (4) GemHVO-Doppik Fehlbeträge aus Vorjahren unter dieser Bilanzposition zu erfassen.

### Kontengruppe 23 – Sonderposten

Sonderposten (mit Rücklagenanteil) sind für zweckgebundene Zuwendungen (Zuschüsse und Zuweisungen), zweckgebundene Beiträge und Kostenüberdeckungen in den Gebührenhaushalten zu bilden. Sie sind auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen und grundsätzlich über die Jahre ergebniswirksam aufzulösen. Sie haben weder einen eindeutigen Eigenkapitalcharakter, noch einen eindeutigen Fremdkapitalcharakter, da sie jeweils im Rahmen einer Zweckbindung bewilligt und gezahlt werden und oft mit Auflagen und Bedingungen verknüpft sind, bei deren Nichtbeachtung sie zurückzahlen wären. Sie sollen in der Ergebnisrechnung nicht direkt erfolgswirksam vereinnahmt werden. Aus diesem Grund werden sie zunächst in einem solchen Sonderposten „geparkt“.

Es sind Investitions- und Aufwandszuwendungen zu unterscheiden. Investitionszuwendungen werden über mehrere Jahre aufgelöst und Aufwandszuwendungen werden im laufenden Jahr verbucht. Da gemäß § 10 GemHVO-Doppik das Prinzip der Brutto-Veranschlagung besteht, sind auch Zuwendungen für Investitionsausgaben, für die diese gewährt wurden, jeweils einzeln zu veranschlagen und über den selben Zeitraum wie das geförderte Anlagegut aufzulösen. Wird der Vermögensgegenstand, für den eine Zuwendung empfangen wurde, ausgebucht, ist der Sonderposten im gleichen Haushaltsjahr aufzulösen.

Bei Sachzuwendungen wird der Zeitwert des zugewendeten Vermögensgegenstandes entsprechend aufgelöst.

Eine ertragswirksame Auflösung eines Sonderpostens geht folgendermaßen vonstatten:

Es wird eine Investition, z. B. der Kauf eines Fahrzeugs, getätigt. Dies hat 25.000 Euro gekostet. Es soll über 5 Jahre abgeschrieben werden und daher beträgt die jährliche Abschreibungsrate 5.000 Euro. Es wird eine Zuwendung in Höhe von 10.000 Euro gewährt. Dieser Betrag ist als Sonderposten in die Bilanz einzustellen. Da das durch die Zuwendung geförderte Fahrzeug über 5 Jahre abgeschrieben wird, muss der Sonderposten über den gleichen Zeitraum ertragswirksam aufgelöst werden. Pro Jahr muss also 2.000 Euro von den Sonderposten abgebucht werden. Im Ergebnis müssen jedes Jahr nur noch 3.000 Euro für die Abschreibungen aufgebracht werden.

Bei der Ersterfassung müssen auch die erhaltenen Zuwendungen aufgenommen werden. Zum Zeitpunkt der (erstmalig) Eröffnungsbilanz können die erhaltenen Zuweisungen und Zuschüsse als Sonderposten mit Rücklagenanteil passiviert werden. Mit Einführung der Doppik sind diese Zuschüsse und Zuweisungen zu passivieren (Pflicht). Es empfiehlt sich, die Zuwendungen an den jeweiligen Vermögensgegenstand zu koppeln, für den die Zuwendung empfangen wurde (wegen der an die Abschreibungsdauer gekoppelten Auflösung). Insofern sollte geklärt werden, welche Organisationseinheit über die entsprechenden Informationen verfügt. Hier empfiehlt es sich, erhaltene Zuwendungsbescheide, Beitragsbescheide, entsprechende Haushaltspositionen (Gruppierungen 35 und 36) und Erfahrungswerte über die übliche Zuschussquote für bestimmte Vermögensgegenstände heranzuziehen, um die entsprechenden Zuwendungsbeträge zu recherchieren.

#### Kontenart 234 – Gebührenaussgleich

Das Prinzip der Gebührenaussgleichsrücklage wird aus dem kameralen System übertragen.

Gemäß § 50 (1) GemHVO-Doppik sind Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach Kommunalabgabengesetz in den folgenden drei Jahren ausgeglichen müssen, als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen. Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.

#### Kontenart 235 – Treuhandvermögen:

Gemäß § 50 (2) GemHVO-Doppik ist für Mittel der Treuhandvermögen, die von der Gemeinde verwaltet werden, ein Sonderposten anzusetzen

#### Kontenart 236 – Dauergrabpflege

Bezahlte Entgelte für die Grabpflege sind in einen Sonderposten einzustellen und über die Ruhefrist ertragswirksam aufzulösen. Tritt eine Verlängerung der Ruhefrist ein, so sind der

Restbuchwert des Sonderpostens und das gezahlte Nach-Entgelt zu addieren und über die neue Ruhefrist aufzulösen.

#### Kontenart 239 – Sonstige Sonderposten

Es können weitere Sonderposten gebildet werden. So z. B. für einmalige Entgelte Nutzungsberechtigter.

Weiterhin für unentgeltlich erbrachte Leistungen von Bürgern. Dies könnte zum Beispiel der Bau eines Dorfgemeinschaftshauses sein, bei dessen Errichtung die Bürger unentlohnt mitgearbeitet haben. Der Wert dieser Arbeit ist in einem Sonderposten aufzunehmen und über die Nutzungsdauer des errichteten Gebäudes aufzulösen.

Dann könnten noch Geld- und Sachgeschenke als sonstiger Sonderposten in die Bilanz eingestellt werden. Dies können erhaltene Zuwendungen sein, deren Verwendung noch nicht geklärt ist. Sie sind im folgenden Jahr auf das entsprechende Konto umzubuchen.

#### **7.11.1.3 Bildung von Rückstellungen<sup>4</sup>**

Rückstellungen werden gebildet, wenn eine Verpflichtung dem Grunde nach vorliegt, die Höhe und der Zeitpunkt jedoch ungewiss sind. Rückstellungen sind insbesondere zu bilden für am Bilanzstichtag bestehende ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und darüber hinaus für bestimmte im abgelaufenen Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungen. Rückstellungen werden gewinnmindernd auf der Passivseite der Bilanz gebildet. Die spätere Inanspruchnahme wird dann erfolgsneutral gegen die gebildete Rückstellung verrechnet.

Eine Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit ist unter folgenden Voraussetzungen zu bilden:

- am Bilanzstichtag liegt eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten oder eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung vor,
- die Verpflichtung ist am Bilanzstichtag wirtschaftlich bereits verursacht,
- es ist mit der künftigen Inanspruchnahme aus der Verpflichtung zu rechnen und

#### **7.11.1.4 Pensionsrückstellungen**

Pensionsrückstellungen stellen ungewisse Verbindlichkeiten dar. Sie sind bilanzielle Darstellung der Erfüllung zukünftig wahrscheinlich anfallender Pensionszahlungen und ähnlicher Versorgungsleistungen. Sie können z.B. durch Tarifvertrag, versorgungsrechtliche Bestimmungen, Betriebsvereinbarung entstehen, die rechtliche Wirkung entfalten. Dieser Bilanzposten beinhaltet sowohl die Aufwendungen für Pensionszahlungen als auch die Zahlung von Zusatzversorgungsrenten.

---

<sup>4</sup> vgl. § 24 GemHVO-Doppik

Hierzu gibt es die Zusage der Versorgungsausgleichskasse an die kommunalen Landesverbände Schleswig-Holsteins, die Pensionsrückstellung für Kommunen bis 2007 zu berechnen (für die Mitglieder der Versorgungsausgleichskasse).

#### **7.11.1.5 Rückstellungen für später entstehende Kosten**

Bei der Abwasserbeseitigung sind für die Beseitigung des in Abwasserteichen, Schlammstapelteichen, Schlammfeldern (aber auch in Regenrückhalte und Regenklärbecken und Sandfängen) angesammelten Schlammes in der Gebührenkalkulation entsprechende Kosten zu veranschlagen und in einer Rückstellung anzusammeln (§ 31 Abs. 3, Satz 2 LWG). Bei Abwasserteichen ist erfahrungsgemäß ein Betrag von 10,00 bis 15,00 Euro pro Einwohner und Jahr anzusetzen. Entsprechende Rückstellungen sind auch für die Deponienachsorge nach dem Abfallrecht vorzunehmen. Diese Rückstellungen entsprechen der bisherigen „Sonderrücklage“ nach § 19 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO.

Ein vergleichbarer Fall ergibt sich bei der Wasserversorgung. Bei diesen Einrichtungen sind nach den eichrechtlichen Vorschriften die Kaltwasserzähler alle 6 Jahre zu beglaubigen. Dies erfolgt üblicherweise durch den Ausbau der alten Wasserzähler und den Einbau neuer beglaubigter Zähler. Die Rückstellung beträgt jährlich 1/6 der voraussichtlichen Austauschkosten.

(Für die Wasserzählerrückstellung sollte eine Ermächtigung in § 24 GemHVO-Doppik aufgenommen werden, andernfalls müssten die angesammelten Beträge als Sonderposten für den Gebührenaussgleich gebucht werden)

#### **7.11.1.6 Rückstellungen für Altlasten**

Nach dem Bundes-Boden-Schutzgesetz wird der Begriff Altlasten verwendet im Zusammenhang mit

- stillgelegten Abfallbeseitigungsanlagen und entsprechenden Grundstücken,
- Grundstücken, auf denen Abfälle behandelt, gelagert oder abgelagert wurden,
- sonstigen Grundstücken, auf denen mit umweltgefährdeten Stoffen umgegangen worden ist,

sofern dadurch schädliche Bodenveränderungen verursacht wurden. Ist die Bildung einer Rückstellung für Altlastensanierung zu bejahen, sind alle Aufwendungen – sowohl eigene wie fremde – zu berücksichtigen, die voraussichtlich in diesem Zusammenhang anfallen werden. Liegt zwischen Bildung der Rückstellung und der Ausführung der Arbeiten ein Zeitraum von den mehr als 12 Monaten, ist die Rückstellung abzuzinsen.

#### **7.11.1.7 Steuerrückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten**

im Rahmen von Schuldenverhältnissen (entspricht der bisherigen Sonderrücklage nach § 19 Abs. 4 Nr. 8 GemHVO)



#### **7.11.1.8 Verfahrensrückstellungen / Prozesskostenrückstellungen**

für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren (entspricht der bisherigen Sonderrücklage nach § 19 Abs. 4 Nr. 9 GemHVO).

#### **7.11.1.9 Finanzausgleichsrückstellungen**

für erwartete Mehraufwendungen bei den Umlagen aufgrund überdurchschnittlich hoher Gewerbesteuererträge im Vergleich zu den beiden Vorjahren, soweit in einer der beiden Folgejahre ohne diese Mittel ein Fehlbedarf im Ergebnisplan erwartet wird oder ein erwarteter Fehlbedarf sich erhöht. Hohe Gewerbesteuernachzahlungen im letzten Quartal eines Jahres (zur Berechnung dient das Ist-Aufkommen), führen im Folgejahr zu einer höheren Gewerbesteuerumlage.

Solche Mehreinnahmen bei der Gewerbesteuer führen zeitversetzt (der Berechnung der Schlüsselzuweisungen wird das Ist-Aufkommen der „eigenen Steuereinnahmen“ im Zeitraum vom 1.7. des vorvergangenen Jahres bis zum 30.06. des vergangenen Jahres zugrunde gelegt) zu einer Verringerung der Schlüsselzuweisungen. Solche Mindereinnahmen aus Schlüsselzuweisungen sind entgegen dem bisherigen Haushaltsrecht (vgl. § 19 Abs. 4 Nr. 4 GemHVO) nicht mehr als Rückstellung zu berücksichtigen.

#### **7.11.1.10 Instandhaltungsrückstellungen / Aufwandsrückstellungen**

Nach § 24 Nr. 9 GemHVO-Doppik sind Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen zu bilden, die im nächsten Haushaltsjahr nachgeholt werden. Bei der unterlassenen Instandhaltung darf es sich nur um Erhaltungsaufwand handeln, der bis zum Bilanzstichtag bereits erforderlich gewesen wäre, aber erst nach dem Bilanzstichtag durchgeführt wird.

Die Einstellung von Mitteln in die Instandhaltungsrückstellung ist grundsätzlich denkbar

- für Maßnahmen, die im Jahr der Erstellung des Jahresabschlusses nachgeholt werden und
- für die die Gemeinde im Haushalt Mittel bereitgestellt hatte, die aber wegen dringender anderer Maßnahmen anderweitig eingesetzt worden sind, so dass eine Mittelübertragung nach § 23 GemHVO-Doppik nicht erfolgen kann, sowie
- für Maßnahmen, deren Notwendigkeit erst im Laufe des Jahres erkannt worden ist und man annehmen kann, dass die Gemeindevertretung bei Kenntnis dieses Bedarfs in jedem Fall für diese Maßnahme Mittel bereitgestellt hätte.

Für Maßnahmen deren Notwendigkeit bereits bekannt war und für die die Gemeindevertretung gleichwohl im Haushaltsplan keine Mittel bereitgestellt hat, dürfen keine Rücklagen gebildet werden, da dies dem Budgetrecht der Gemeindevertretung nicht entsprechen würde.

Dies zeigt, dass die Anwendungsfälle für die Instandhaltungsrückstellung sehr begrenzt sind.

#### **7.11.1.11 Altersteilzeitrückstellungen**

Bei der Altersteilzeit besteht das Arbeitsverhältnis formal weiter. Für die Beurteilung und Zuordnung einer Zusage ist der Inhalt der jeweils getroffenen schriftlichen Vereinbarung maßgebend.

Die Vereinbarung kann nach dem Altersteilzeitgesetz (ATG) für Arbeitnehmer ab dem 55. Lebensjahr geschlossen werden.

Die Arbeitszeitreduzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach dem ATG beträgt 50 %. Die Bundesversicherungsanstalt für Angestellte und Arbeitnehmer erstattet im ATG die Mehraufwendungen aus Altersteilzeitverhältnissen längstens für die Dauer von 6 Jahren jedoch unter der Voraussetzung, dass der Arbeitgeber das Altersteilzeitentgelt mindestens um 20 % des Altersteilzeitentgelts auf mindestens 70 % des letzten Vollzeitnettoeinkommens vor Altersteilzeit („Mindestaufstockungsbetrag“) und die Rentenversicherungsbeiträge auf mindestens 90 % des letzten Vollzeitarbeitsentgelts (höchstens bis zur Beitragsbemessungsgrenze) des sog. „Rentenzuschussbeitrags“ aufstockt.

Die Altersteilzeitverhältnisse führen für den Arbeitgeber zu zusätzlichen Belastungen durch die Aufstockungsbeiträge und den Rentenzuschussbetrag, sofern diese nicht durch die Bundesversicherungsanstalt erstattet werden. Die Betriebsvereinbarungen können darüber hinaus noch weitere Leistungen (zusätzliche Aufstockungsbeiträge, Einmalabfindungen usw.) vorsehen die nicht erstattungsfähig sind.

Nach dem Blockmodell wird die Altersteilzeit in eine Beschäftigungsphase und eine Freistellungsphase gleicher Dauer aufgeteilt. Im Gegensatz zu der nur während der Beschäftigungsphase erbrachten Arbeitsleistung erfolgt die Auszahlung des Arbeitsentgelts gleichmäßig während der gesamten Altersteilzeitdauer in Höhe des abgesenkten Bruttogehalts zuzüglich des Aufstockungsbetrags.

Nach dem Gleichverteilungsmodell kann der Arbeitnehmer seine Arbeitszeit über den gesamten Zeitraum der Altersteilzeitdauer gleichmäßig bis zur Hälfte herabsenken. Als Entgelt erhält er während der Altersteilzeitdauer sein prozentual verringertes bisheriges Bruttoentgelt zuzüglich des Aufstockungsbetrags.

Beide Modelle werden längstens für einen Zeitraum 6 Jahren durch die Bundesversicherungsanstalt bezuschusst. Der Anreiz für den Arbeitnehmer ergibt sich aus den steuer- und sozialversicherungsfreien Aufstockungsbeträgen, den steuerfreien

Rentenzuschussbeträgen sowie eventuell zusätzlicher steuer- und sozialversicherungspflichtiger Sonderzahlungen.

Die Aufstockungszahlungen, Rentenversicherungszuschüsse sowie Sonderzahlungen stehen – nach Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis, sondern stellen eine selbstständige Abfindungsverpflichtung des Arbeitgebers wie bei einer Änderungskündigung mit Abfindungszahlung dar, die als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 (1) Nr. 1 HGB zu passivieren ist. Alternativ zum Ausweis der sonst. Rückstellungen kann auch ein Ausweis unter „ähnlichen Pensionsrückstellungen nach § 266 (3) B Nr. 1 HGB erfolgen Verpflichtungen zusammen mit den Pensionsrückstellungen nach § 266 (3) B Nr. 1 HGB erfolgen.

Nach dem Blockmodell ist der „Erfüllungsrückstand“ sowie „Aufstockungsbetrag, Rentenschuss und zusätzliche Leistungen“ auszuweisen. Im Gleichverteilungsmodell werden zusätzlich noch „Modelle aufgrund von Betriebsvereinbarung oder Tarifvertrag“ berücksichtigt. Im Blockmodell sind die Auszahlungen beim Erfüllungsrückstand als Verbrauch der Rückstellungen darzustellen. Aufstockungsbeiträge und dergleichen sind in diesem Modell ungewisse Verbindlichkeiten und als sonst. Rückstellung zu passivieren. Im Gleichverteilungsmodell ergibt sich für den Arbeitgeber kein Erfüllungsrückstand. Aufstockungsbeträge und dergleichen sind ebenfalls als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten auszuweisen. Für weitere Modelle kommt eine Rückstellung nur für Aufstockungsbeträge, Rentenschüsse und zusätzliche Leistungen in Betracht<sup>5</sup>.

Zur Berechnung der Altersteilzeitrückstellung ist desweiteren auf das Beispiel in der Anlage 9 zu verweisen:

## **7.12 Kontengruppen 30 bis 39: Verbindlichkeiten und Passive Rechnungsabgrenzung**

### **7.12.1 Allgemeines**

Verbindlichkeiten sind Schulden deren Eintritt, Höhe und Fälligkeit feststehen (§ 246 (1) HGB). Für diese besteht ein Passivierungsgebot bzw. eine Passivierungspflicht. Ebenso besteht ein Passivierungsgebot für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 (1) Satz 1 HGB).

### **7.12.2 Verbindlichkeiten**

Im kameralistischen Rechnungswesen weisen Verbindlichkeiten einen anderen Charakter auf. Verbindlichkeiten fallen dort zum Zeitpunkt der Fälligkeit und mit der Sollstellung, d.h. der Verbuchung als Soll-Ausgabe an. In der Kameralistik wird das Thema Verbindlichkeiten

---

<sup>5</sup> Vgl. M. Wulf und K. Petzold (2001), Bilanzierung von einzelvertraglichen oder durch Betriebsvereinbarung vereinbarten sowie von tarifvertraglichen Altersteilzeitverhältnissen, in: Der Betrieb vom 12.10.2001, Heft 41, S. 2137 ff.

unter dem Begriff Schulden geführt. Hierbei ist aber zu berücksichtigen, dass der Begriff Schulden in der Kameralistik wesentlich enger gefasst ist als im HGB, d.h. als im zivilrechtlichen Bereich. Demnach sind lediglich Kredite, kreditähnliche Verpflichtungen und Kassenkredite unter dem kommunalen Schuldenbegriff zu subsumieren. Zivilrechtlich umfasst er aber alle Verbindlichkeiten, welche die Gemeinde im Verhältnis zu Dritten eingeht, also z.B. auch Verpflichtungen aus Lieferung und Leistung. Diese oder auch Transferverbindlichkeiten werden vom Kommunalrecht nicht als Schulden qualifiziert, weil sie aus laufenden Einnahmen des Verwaltungshaushalts erwirtschaftet und dafür entsprechende Ausgabeansätze im Haushaltsplan gebildet werden. Ferner unterscheidet das kommunale Recht zwischen äußeren (Kredite, kreditähnliche Verpflichtungen und Kassenkredite) und inneren (keine Rechtsbeziehung mit Dritten, sondern Umschichtung öffentlichen Vermögens) Schulden.<sup>6</sup>

Gemäß § 40 (1) GemHVO-Doppik hat die Kommune in ihrer Bilanz das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital, Sonderposten und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten vollständig auszuweisen.

Dabei sieht § 48 GemHVO-Doppik eine Untergliederung der Verbindlichkeiten wie folgt vor:

- Anleihen
- Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen
  - von verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen
  - vom öffentlichen Bereich
  - vom privaten Kreditmarkt
- Verbindlichkeiten aus Kassenkrediten
- Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Verbindlichkeiten aus Transferleistungen
- Sonstige Verbindlichkeiten.

Der Begriff Schulden umfasst alle gegenwärtigen und künftigen Belastungen einer Kommune, die dem Grunde nach bestehen oder hinreichend sicher erwartet werden, auch wenn sie der Höhe nach ungewiss sind.

Schulden umfassen somit sowohl die Verbindlichkeiten als auch die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Im bilanzrechtlichen Sinne ist eine Verbindlichkeit durch 3 Merkmale gekennzeichnet:

- Zwang zur Leistung
- eindeutige Quantifizierbarkeit dieser Leistung
- eine wirtschaftliche Belastung für den Leistenden.

Das wesentliche Merkmal einer Verbindlichkeit „Zwang zur Leistung“ ist in der Regel in einer rechtlichen Verpflichtung aufgrund eines Kauf-, Miet-, Dienst- oder Werkvertrages begründet.

---

<sup>6</sup> Vgl. auch in der elektronischen Version vom Haufe Doppik-Office, 11/2005

Bei den öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen handelt es sich insbesondere um Abgaben, die von den öffentlich-rechtlichen Körperschaften in Form von Steuern, Gebühren und Beiträgen erhoben werden.

Nur eindeutig quantifizierbare und selbständig bewertbare Verpflichtungen können als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden. Der Schuldner muss die Höhe seiner Verpflichtungen, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, eindeutig feststellen können.

Weitere Voraussetzung für die Passivierung einer Verbindlichkeit ist das Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung für die Kommune. Die Erfüllung der Verpflichtung muss bei der Kommune zu einer Vermögensminderung führen. Der geschuldeten Leistung darf keine Gegenleistung gegenüberstehen.

Eine Verpflichtung ohne Gegenleistung (z.B. öffentliche Abgaben) stellt in Höhe der Leistungsabgabe eine wirtschaftliche Belastung für die Kommune dar. Diese Verbindlichkeit ist dann einzubuchen, wenn der für die Entstehung maßgebliche Tatbestand verwirklicht ist.

Grundsätzlich sind alle passivierungsfähigen Verbindlichkeiten auch passivierungspflichtig.

Gemäss § 41 (6) sind Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag zu bewerten.

Hierbei handelt es sich um den Betrag einer Verbindlichkeit, der zur Erfüllung der Verbindlichkeit aufgebracht werden muss.

Der § 40 (3) GemHVO-Doppik schreibt vor, dass Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden dürfen, Forderungen also nicht mit Verbindlichkeiten saldiert werden (Saldierungsverbot).

### **7.12.3 Passive Rechnungsabgrenzung (PRA)**

Erträge, die bereits im abzuschließenden Haushaltsjahr im Voraus einbezahlt und gebucht wurden, aber eventuell ganz oder zum Teil dem folgenden Haushaltsjahr zuzurechnen sind, müssen zum Bilanzstichtag durch eine passive Rechnungsabgrenzung berichtigt werden.

Die Bildung der PRA erfolgt mit dem Betrag, der sich wirtschaftlich auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag bezieht. Die Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzung und das Buchen des Ertrages erfolgt in dem wirtschaftlich zuzurechnenden Haushaltsjahr (Stichwort: Zinsen, Miete oder Pacht).

Die PRA stellen Leistungsverbindlichkeiten dar. Eine geleistete Zinsvorauszahlung aus zum Beispiel Arbeitnehmerdarlehen begründen eine Verpflichtung auf weitere Überlassung des gewährten Darlehens im neuen Haushaltsjahr.

## 8. Schlussbetrachtung und Ausblick

Die vorliegende Veröffentlichung stellt die erste Veröffentlichung der Handlungsempfehlungen des Innovationsrings NKR-SH dar. Sie wird in vierteljährlichen Abständen durch die Projektgruppe überprüft. Sofern sich aus Sicht der Praxis neue Erkenntnisse ergeben sollten, werden diese in eine neue Version eingearbeitet und veröffentlicht.

Diese Handlungsempfehlung trägt den zahlreichen Umstellungsbemühungen der schleswig-holsteinischen Kommunen Rechnung und basiert auf den Festlegungen der Arbeitsgruppe „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“.

Für Hinweise zur Verbesserung ist die Projektgruppe sehr dankbar und greift diese gern in den weiteren Veröffentlichungen auf.

| <b>Ansprechpartner:</b>   | <b>Ansprechpartner:</b>   |
|---|---|
| Volker Bensch, Projektleiter dieser Projektgruppe   | Frank Dieckmann, Hauptkoordinator   |
| Gemeinde Scharbeutz   | Innovationsring NKR-SH  |
| Bahnhofstraße 2   | Düsternbrooker Weg 77a  |
| 23683 Scharbeutz  | 24105 Kiel  |
| Email: <a href="mailto:volker.bensch@gemeinde-scharbeutz.de">volker.bensch@gemeinde-scharbeutz.de</a> | Email: <a href="mailto:frank.dieckmann@nkr-sh.de">frank.dieckmann@nkr-sh.de</a> |
| Tel.: 04503/770950  | Tel.: 0431/5705714  |
|   | Fax: 0431/5705720   |
|   | Im Internet: <a href="http://www.nkr-sh.de">www.nkr-sh.de</a>                   |

Weitere Veröffentlichungen des Innovationsrings NKR-SH:

- Produktbildung
- Kosten- und Leistungsrechnung und Steuerung, Prozesse
- Softwareeinsatz/-implementierung
- Ergebnis-, Vermögens-, Finanzrechnung, Abschlüsse, Rückstellungen
- Haushaltsplanung und Umstellungsszenarien
- Fort- und Ausbildung
- Organisation des Rechnungswesens
- Verwaltungsmanagement und Kommunalpolitik
- Rechnungsprüfung: wird im 1. Quartal 2008 veröffentlicht

Viel Erfolg bei der Umsetzung dieser Handlungsempfehlung zur Umstellung in Ihrer Verwaltung wünschen

Volker Bensch, Projektleiter dieser Projektgruppe  
Frank Dieckmann, Hauptkoordinator Innovationsring NKR-SH

Kiel, im Dezember 2007

## **ANHANG**

### Anlage 1

Leitfaden Berechnung der Bruttogrundfläche

(Übernahme der Empfehlung aus Rheinland-Pfalz, siehe auch unter [www.rlp-doppik.de](http://www.rlp-doppik.de))

### Anlage 2

Ausstattungsstandards

(Übernahme der Empfehlung aus Rheinland-Pfalz, siehe auch unter [www.rlp-doppik.de](http://www.rlp-doppik.de))

### Anlage 3

Preisindices (mit Preisindices für Bauland aus Schleswig-Holstein)

### Anlage 4

Bereinigter Gebäudewert

(In Anlehnung an Rheinland-Pfalz, siehe auch unter [www.rlp-doppik.de](http://www.rlp-doppik.de))

### Anlage 5

Erfassungsbogen Straßenzustand

(In Anlehnung an Rheinland-Pfalz, siehe auch unter [www.rlp-doppik.de](http://www.rlp-doppik.de))

### Anlage 6

Erfassungsbogen Gehwege und Plätze

(In Anlehnung an Rheinland-Pfalz, siehe auch unter [www.rlp-doppik.de](http://www.rlp-doppik.de))

### Anlage 7

Ermittlung von Katalogpreisen zur Verkehrsflächenbewertung

(Übernahme der Empfehlung aus Rheinland-Pfalz, siehe auch unter [www.rlp-doppik.de](http://www.rlp-doppik.de))

### Anlage 8

Bewertung nach Bodenrichtwerten

(In Anlehnung an Rheinland-Pfalz, siehe auch unter [www.rlp-doppik.de](http://www.rlp-doppik.de))

### Anlage 9

Beispielrechnung zur Altersteilzeitrückstellung – Arbeitsphase und Ruhephase –

### Anlage 10

Beispielrechnung zur Altersteilzeitrückstellung – u.a. Aufstockungsbetrag -

## LITERATURVERZEICHNIS

Entwurfsunterlagen zum neuen Haushaltsrecht in Schleswig-Holstein, z.B. doppische GemHVO, GO, AfA-Tabellen, Kontenrahmen, Produktrahmen

<http://landesregierung.schleswig-holstein.de/coremedia/generator/Aktueller20Bestand/IM/Information/Kommunales2C20Sport/gemeindehaushaltsrecht.html>

Vgl. auch in der elektronischen Version vom Haufe Doppik-Office, 11/2005

Projektergebnisse Rheinland-Pfalz unter: [www.rlp-doppik.de](http://www.rlp-doppik.de)

M. Wulf und K. Petzold (2001), Bilanzierung von einzelvertraglichen oder durch Betriebsvereinbarung vereinbarten sowie von tarifvertraglichen Altersteilzeitverhältnissen, in: Der Betrieb vom 12.10.2001, Heft 41, S. 2137 ff.

*Die Nutzung der Handlungsempfehlungen des Innovationsrings NKR-SH ist grundsätzlich frei.*

*Die Handlungsempfehlungen sind urheberrechtlich geschützt.*

*Vervielfältigung, Änderung, Verbreitung, Nutzung oder öffentliche Wiedergabe der Informationen oder Daten, insbesondere von Texten, ist nur mit vorheriger Zustimmung des Innovationsrings NKR-SH oder der Kommunalen Landesverbände Schleswig-Holsteins gestattet.*