

FAQ

1. Eröffnungsbilanz – Vermögenserfassung – Vermögensbewertung

1.1. Aktivseite

1.1.1. Immaterielle Vermögensgegenstände

Wann sind Lizenzen und Konzessionen als Sofortaufwand im Ergebnishaushalt zu buchen und wann in der Bilanz zu aktivieren?

Immaterielle Vermögensgegenstände sind Vermögensgegenstände, die physisch nicht existent sind, ggf. jedoch durch einen körperlichen Träger (z.B. CD) vermittelt werden. Dazu zählen z.B. EDV-Programme, Software, Lizenzen, Konzessionen, etc.

Immaterielle Vermögensgegenstände sind nur aktivierungsfähig, wenn es sich auch um „Vermögensgegenstände“ handelt. Das bedeutet, dass alle immateriellen Vermögensgegenstände, die nach § 38 Abs. 4 GemHVO nicht erfasst werden (siehe § 46 Abs. 2 Satz 2 GemHVO), als ordentlicher Aufwand im Ergebnishaushalt zu buchen sind. Lizenzen, Konzessionen, etc. mit Anschaffungskosten über der nach § 38 Abs. 4 GemHVO festgelegten Wertgrenze sind in der Vermögensrechnung (Bilanz) zu aktivieren. Des Weiteren dürfen diese nach § 40 Abs. 3 GemHVO nur aktiviert werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Somit ist bspw. eine selbst hergestellte Software nicht aktivierungsfähig (Aktivierungsverbot). Bei immateriellen Vermögensgegenständen kann gem. § 62 Abs. 1 Satz 3 GemHVO in der Eröffnungsbilanz auf die Inventarisierung und Bilanzierung verzichtet werden, wenn deren Anschaffungszeitpunkt länger als sechs Jahre vor der dem Stichtag der Eröffnungsbilanz liegt.

Maßgebend für den Bilanzansatz sind die jeweiligen Anschaffungskosten, abzüglich der planmäßigen Abschreibungen (§ 91 Abs. 4 GemO). Zu den Anschaffungskosten zählen auch die Anschaffungsnebenkosten. Bei Softwaresystemen sind das neben den Kosten der einzelnen Lizenzen auch nach der Kaufentscheidung anfallende Planungs-, Beratungs- und Implementierungskosten einschließlich des Customizing. Dagegen zählen nicht dazu z.B. die Kosten der Anwenderschulungen, für Updates zur Softwarewartung sowie für die Datenmigration, die sofort abzugsfähigen Aufwand im Ergebnishaushalt darstellen.

1.1.2. Grundstücke

Wie ist ein Leitungsrecht bei einem Grundstück zu beurteilen? Hat dies eine Wertminderung zur Folge?

Bei bebauten Grundstücken kann es vorkommen, dass sie durch ein Leitungsrecht für Wasserleitungen, Abwasserkanäle, Elektrizitäts- und Gasversorgungsleitungen, Fernmeldekabel u. Ä. belastet sind (i.d.R. beschränkte persönliche Dienstbarkeit). Dies hat zur Folge, dass bei der Wertermittlung die mit dem Leitungsrecht belasteten Teilflächen des Grundstücks nur noch eingeschränkt nutzbar und im Verhältnis zu den übrigen unbelasteten

Grundstücksflächen im Wert gemindert sind. Bei der Ermittlung dieser Wertminderungen kann folgendermaßen vorgegangen werden:

1. Wertminderung aufgrund der Wertermittlungsrichtlinie 2006

- Ermittlung des Bodenwerts ohne Berücksichtigung des Leitungsrechts
z.B. $3.000 \text{ m}^2 \times 150 \text{ €/m}^2$ 450.000 €
- Ermittlung der Wertminderung durch das Leitungsrecht
(hier 15% laut Wertermittlungsrichtlinie 2006)
 $15\% \times 300 \text{ m}^2 \times 150 \text{ €/m}^2$ - 6.750 €
- Bodenwert des belasteten Grundstücks 443.250 €

2. Wertminderung aufgrund von Erfahrungswerten

Sofern für die Einräumung von Leitungsrechten in der Kommune bereits Entschädigungszahlungen von den begünstigten Unternehmen und Einrichtungen an die Grundstückseigentümer geleistet worden sind, können diese als Erfahrungswerte herangezogen werden. Gegebenenfalls ist aus den Entschädigungszahlungen ein sachgerecht ermittelter Betrag pro qm Grundstücksfläche zu ermitteln und entsprechend der beeinträchtigten Fläche anzuwenden.

Wie ist ein Gesamtkaufpreis für ein Grundstück mit Gebäude aufzuteilen?

Es kommt des öfteren vor, dass Kommunen Gebäude zu einem Gesamtkaufpreis für Grundstück und Gebäude erworben haben und auch im Kaufvertrag keine Hinweise für die Zusammensetzung des Gesamtkaufpreises enthalten sind. In diesen Fällen empfiehlt sich, den Gesamtkaufpreis auf das Grundstück und das Gebäude nach dem Verhältnis der Erfahrungswerte für Grundstück und Gebäude aufzuteilen. Dazu ist der Gebäudewert mithilfe des Gebäudeversicherungswertes und der Grundstückswert mit dem örtlichen Bodenrichtwert jeweils zum Erwerbszeitpunkt zu berechnen. Im Verhältnis der beiden Erfahrungswerte zueinander wird anschließend der Gesamtkaufpreis aufgeteilt.

Wie werden Sportanlagen bewertet?

Zunächst gilt für die Vermögensbewertung immer der Grundsatz der Einzelbewertung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 91 Abs. 4 GemO). Nur wenn die tatsächlichen AHK nicht ermittelbar sind, können die Vereinfachungsregeln nach § 62 GemHVO herangezogen werden. In § 62 Abs. 2 Satz 2 GemHVO wird geregelt, dass für den vor dem Stichtag der

Aufstellung der Eröffnungsbilanz liegenden Zeitraum von sechs Jahren vermutet wird, dass die tatsächlichen AHK ermittelt werden können.

Bei der Bewertung von Sportanlagen werden dem Grundsatz nach die Aufbauten (z.B. Laufbahn, Hoch- oder Weitsprunganlage, Fußballfeld oder Flutlichtanlage) separat bewertet. Es wird also zum einen der Grund/Boden und zum anderen werden die Aufbauten bewertet.

Bei der Bewertung des Aufwuchses von Sportanlagen kann keine pauschale Aussage getroffen werden. In diesem Fall müssen die örtlichen Gegebenheiten näher betrachtet und der Aufwuchs im Allgemeinen auch gesondert bewertet werden. Wird als Aufwuchs die Rasenfläche oder Hartplatzfläche des Sportplatzes selbst gemeint, ist dies bei der Bewertung des Sportplatzes inbegriffen. Gegebenenfalls gibt es auf der Sportanlage auch Flächen, die in ihrer Nutzung als Grünfläche ausgewiesen sind und dann auch als solche zu bewerten sind.

Müssen Zuschüsse für Sportplätze den jeweiligen Aufbauten zugeordnet werden oder genügt die Bruttodarstellung mit einer allgemeinen Zuordnung zum jeweiligen Sportplatz?

Bei einem bezuschussten Vermögensgegenstand kann nach § 40 Abs. 4 Satz 2 GemHVO ein Sonderposten in der Vermögensrechnung ausgewiesen und entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer aufgelöst werden. Diese sog. Bruttomethode ist zwar für die Vermögensrechnung nicht verpflichtend, wird aber gegenüber der Nettomethode aus Transparenzgründen empfohlen. Bei der Bruttomethode wird der Vermögensgegenstand in Höhe der Anschaffungskosten (ohne Abzug des Zuschusses) aktiviert. Auf der Passivseite der Bilanz wird folglich ein Sonderposten in Höhe des Zuschusses gebildet, der entsprechend dem Abschreibungszeitraum und dem Abschreibungssatz des zugeordneten Vermögensgegenstandes aufgelöst wird. Für Sportplätze bedeutet dies, dass die Zuschüsse, wenn möglich, immer den jeweiligen Aufbauten eindeutig zugeordnet werden sollten. Der Sonderposten wird dann entsprechend der Abschreibungsdauer und dem Abschreibungssatz des bezuschussten Aufbaus aufgelöst.

Wie wird der kommunale Wald bewertet?

Beim Wald sind die Grundstücksflächen getrennt vom Aufwuchs zu erfassen und zu bewerten. Dabei sollten die zu erfassenden Flächen mit der zuständigen Forsteinrichtung abgeglichen werden. Grundsätzlich erfolgt die Bewertung der Grundstücke nach den Anschaffungskosten und die des Aufwuchses nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Allerdings wird es schon aus Altersgründen unzumutbar sein, für die vorhandenen Wälder die tatsächlichen Kosten zu ermitteln. Deshalb werden die Wälder üblicherweise nach den vorgegebenen Pauschalwerten der GemHVO bewertet, wobei die Grundstücksflächen mit 2.600 Euro je Hektar und der Aufwuchs entsprechend der Qualität der angebauten Holzarten und der örtlichen Lage des Waldes zwischen 7.200 und 8.200 Euro je Hektar angesetzt werden (§ 62 Abs. 4 Satz 2 GemHVO). Dabei sind Wege, Schneisen, Lichtungen, Waldwiesen, Leitungslinien,

Waldarbeiterhütten u. Ä. in den Pauschalwerten bereits enthalten. Für die zu bewertende Fläche ist dabei die forstwirtschaftliche Betriebsfläche und nicht die Holzbodenfläche maßgebend.

Tatsächlich vorliegende Anschaffungskosten beziehen sich i.d.R. auf die Grundstücksfläche und den Aufwuchs. Sie können im Verhältnis von $\frac{1}{4}$ auf die Grundstücksfläche und von $\frac{3}{4}$ auf den Aufwuchs aufgeteilt werden. Dieses Verhältnis orientiert sich an den Pauschalwerten des § 62 Abs. 4 Satz 2 GemHVO. Der Wert des Aufwuchses unterliegt keiner planmäßigen Abschreibung und bleibt aufgrund der nachhaltigen Waldbewirtschaftung als fester Wert unverändert in der Bilanz stehen.

1.1.3. Gebäude

Sind Einbaumöbel Gebäudebestandteile oder bewegliche Vermögensgegenstände?

Bei Einbauschränken handelt es sich in der Regel um sog. unselbständige Gebäudebestandteile. Ein unselbständiger Bestandteil steht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude. In der Regel handelt es sich dabei um alle zweckentsprechenden, gewöhnlichen Installationen und Einbauten des Gebäudes. Ohne den unselbständigen Bestandteil erscheint das Gebäude unvollständig. Unselbständige Bestandteile sind in der Regel fest mit dem Gebäude verbunden. Die feste Verbindung ist anzunehmen, wenn der unselbständige Bestandteil nach seinem Ausbau nicht ohne weitere Nachbearbeitung selbstständig verwendbar ist. Zu den unselbständigen Bestandteilen gehören z.B. Heizungs-, Wasser- und Strominstallationen, Lüftungs- und Klimaanlage, Beleuchtungsanlagen, Personenaufzüge, Türen, Fenster und eben auch die Einbauschränke. Die Nutzungsdauer für Einbauschränke wird in der Abschreibungstabelle Baden-Württemberg mit 25 Jahren angenommen.

Wann dürfen Abbruchkosten eines Gebäudes aktiviert werden?

Die Kosten für den Abbruch eines Gebäudes dürfen nur aktiviert werden, wenn der Abbruch im Zusammenhang mit einem Investitionsvorhaben steht, und somit neues Vermögen geschaffen wird.

1.1.4. Infrastrukturvermögen

Wie kann der Herstellungszeitpunkt von Straßen sachgerecht ermittelt werden?

Für die Ermittlung des Herstellungsjahres einer Straße können z.B. folgende Quellen dienen:

- Geo-Informationssystem (GIS)

- Straßenverzeichnisse / Straßenkarten
- Erschließungsbeitragsabrechnungen

Darüber hinaus können als fiktives Herstellungsjahr auch das Widmungsjahr einer Straße oder das Baujahr der Kanäle herangezogen werden.

Die Ermittlung aufgrund des Zustands nach "Augenschein" kommt nach Auffassung der GPA weniger in Frage, weil damit nicht der ursprüngliche Herstellungszeitpunkt gesichert ermittelt werden kann. Das Herstellungsjahr beurteilt nach dem optischen Zustand einer Straße und das tatsächliche Herstellungsjahr werden nach Erneuerung des Straßenbelags differieren.

Eine Schätzung des tatsächlichen Herstellungsjahres nach sachgerechten Kriterien, evtl. anhand der Straßenumgebung o. Ä., ist jedoch möglich.

Wo ist eine Lärmschutzwand, die auf einem fremden Grundstück steht, zu aktivieren?

Die Lärmschutzwand ist unter der Bilanzposition „Infrastrukturvermögen“ (Kontenart 032) zu bilanzieren. Unter den Bauten auf fremden Grund und Boden sind "lediglich" Bauten, die sonst nicht zuordenbar sind und auf fremdem Eigentum stehen, zuzuordnen (z. B. Trafostationen). Sobald eine Zuordnung wie hier zum Infrastrukturvermögen vorliegt, sollten diese Anlagen auch dort aktiviert werden.

Werden Kosten einer Kanalsanierung anteilig auch der Straße zugeordnet?

Sind bei einer Kanalsanierung auch Straßenbauarbeiten notwendig, die aber nur aufgrund der Kanalsanierung selbst anfallen und danach einfach der ursprüngliche Zustand der Straße wieder hergestellt ist, sind die gesamten Kosten dem Kanal zuzurechnen. Eine Kostenaufteilung müsste nur erfolgen, wenn parallel zur Sanierung des Kanals auch gleichzeitig die Straße (wesentlich) verbessert wird.

Ist bei der Bewertung eine Abschnittsbildung zulässig?

Straßen sind mit all ihren Aufbauschichten ein Vermögensgegenstand. Es wird aber für zulässig gehalten, dass Straßen abschnittsweise bewertet werden, weil die Abschnitte möglicherweise in unterschiedlichen Zeiträumen gebaut worden sind. Wenn Abschnitte für sich aktiviert werden, können auch Teilumbauten wie Abschnitte gesehen werden – es fehlt allerdings an einer konkreten Bestimmung z.B. ab welcher Größe ein Teilumbau oder eine komplette Erneuerung eines Teilstücks aktiviert werden kann.

Hinweis: In der Versorgungswirtschaft ist es gängige Praxis, dass Erneuerungen der

Leitungsnetze ab einer bestimmten Größenordnung aktiviert werden. Für Straßen könnte ein solcher Wert (100 – 200 m) betragen.

Können Straßen generell mit 25 Jahren Nutzungsdauer angesetzt werden?

Straßen werden entsprechend ihrer unterschiedlichen Beschaffenheit und Nutzung in einzelne Straßenarten mit unterschiedlichen Nutzungsdauern zwischen 15 Jahren (nicht asphaltierte/betonierte Wege) und 50 Jahren (Anliegerstraßen, befahrbare Wohnwege, asphaltierte/betonierte Feldwege) eingeteilt (vgl. Bilanzierungsleitfaden). Bedenken bestehen, wenn für alle Straßen einer Kommune eine einheitliche Nutzungsdauer von beispielsweise 25 Jahren angesetzt wird. Dies verstößt nach Auffassung der GPA gegen die Anforderungen des § 46 Abs. 1 Satz 4 GemHVO, nach denen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf der Grundlage von Erfahrungswerten und unter Berücksichtigung der Beschaffenheit und der Nutzung des Vermögensgegenstands zu bestimmen ist.

Erfahrungsgemäß gibt es in allen Kommunen Straßen, deren Herstellung weiter als 25 Jahre, teilweise sogar weiter als 50 Jahre zurückliegt. Außerdem unterliegen Straßen üblicherweise unterschiedlichen Geschwindigkeits- und Gewichtsbeschränkungen, deren Berücksichtigung im Rahmen der Einzelbewertung i. d. R. auch zu differenzierteren Zuordnungen zu den einzelnen Straßenarten und damit auch zu unterschiedlichen Abschreibungszeiträumen führt.

Wird die Erneuerung einer Straßendeckschicht als nachträgliche Herstellung oder als Erhaltungsaufwand gesehen?

Die Abgrenzung zwischen aktivierungsfähigen nachträglichen Herstellungskosten und als Aufwand in der Ergebnisrechnung zu behandelndem Erhaltungsaufwand bereitet oftmals Schwierigkeiten. Zwar ist nun durch die VwV Produkt- und Kontenrahmen geklärt, dass die Erneuerung einer Straßendeckschicht Erhaltungsaufwand darstellt. Zur Abgrenzung für darüber hinausgehende Erhaltungsmaßnahmen auch in den darunter liegenden Aufbausichten bis hin zu neuen Teilausbauten von Straßenabschnitten gibt es bisher aber keine Hinweise. Nach Auffassung der GPA können komplette Straßenerneuerungen über einen Straßenabschnitt nachträgliche Herstellungskosten darstellen, wenn sich die Maßnahme mindestens über zwei verkehrsnotwendige Kreuzungs- oder Einmündungsbereiche erstreckt.

1.1.5. Bewegliches Vermögen

Sind Anschaffungsnebenkosten, wie z.B. Verpackungs- und Versandpauschalen, die für mehrere Vermögensgegenstände angefallen sind, auf die einzelnen Vermögensgegenstände aufzuteilen?

Anschaffungsnebenkosten sind zusätzliche Kosten zum Anschaffungspreis, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben bzw. ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Werden nun mehrere Vermögensgegenstände gemeinsam erworben, ist eine Aufteilung des Kaufpreises erforderlich. Sinn hierbei ist, dass jeder Vermögensgegenstand einzeln mit seinen Anschaffungskosten bewertet wird. In der gestellten Rechnung ergeben sich oftmals Hinweise zur Aufteilung (Stückzahl, etc.). Dies ist besonders bei beweglichen Vermögensgegenständen der Fall. Wichtige Voraussetzung der Anschaffungsnebenkosten ist, dass sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Daher dürfen Gemeinkosten nicht aktiviert werden. Die Verpackungs- und Versandpauschale ist somit auf die Vermögensgegenstände aufzuteilen.

Ab welchem Betrag ist die selbst festzulegende Grenze im Rahmen der Gruppenbewertung bzw. des Festwertverfahrens anwendbar?

Entscheidet sich die Gemeinde im Rahmen ihrer Eröffnungsbilanz für die Bildung eines Fest-/ bzw. Gruppenwerts, ist die GPA der Meinung, dass Vermögensgegenstände zu einem Festwert oder einer Gruppe zusammengefasst werden können, wenn die **Gesamtsumme** der in einer Gruppe bzw. in einem Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände **über** der von der Gemeinde festgelegten Grenze nach § 38 Abs. 4 GemHVO liegt. Das bedeutet, dass der Wert des **einzelnen** Vermögensgegenstandes somit auch **unter** dieser Grenze liegen kann. De facto hat die Kommune hierbei also ein Wahlrecht, wenn die selbst festgelegte Grenze des § 38 Abs. 4 GemHVO nicht in Anspruch genommen werden soll. In einer Inventurrichtlinie sind diese Einzelheiten zu regeln (z.B. welche Vermögensgegenstände als Gruppen- bzw. Festwerte zusammengefasst werden können).

Wann kommt eine Gruppenbewertung in Betracht?

Für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie für andere gleichartige (u.a. Funktionsgleichheit) **oder** annähernd gleichwertige (Preisspanne von ± 20 v.H.) bewegliche Vermögensgegenstände können nach § 37 Abs. 3 GemHVO Gruppenwerte gebildet werden. Dabei wird ein gewogener Durchschnittswert ermittelt und der Bewertung zu Grunde gelegt. Nach Auffassung der GPA kommt die Gruppenbewertung hauptsächlich im Bereich des Vorratsvermögens in Frage (z.B. Streusalzbestände, Heizölvorrat). Bei abnutzbaren beweglichen Vermögensgegenständen können wegen

abweichender Nutzungsdauern nur solche zusammengefasst werden, die im selben Jahr angeschafft worden sind. Für die Eröffnungsbilanz stellt sich nach Ansicht der GPA die Gruppenbewertung als eher ungeeignet dar.

Wann kommt ein Festwertverfahren in Betracht?

Für Vermögensgegenstände des Sachvermögens können nach § 37 Abs. 2 GemHVO Festwerte gebildet und in die Bilanz übernommen werden. Die Festwerte **unterliegen keiner Abschreibung**, sondern werden über mehrere Jahre unverändert fortgeführt. Voraussetzung für die Bildung eines Festwertes ist, dass es sich um Vermögensgegenstände des Sachvermögens handelt, die regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist (i.d.R. unter 10% der Bilanzsumme). Des Weiteren darf ihr Bestand in seiner Größe, Wert und Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegen. Somit werden z.B. immaterielle Vermögensgegenstände sowie nicht abnutzbare (mit Ausnahme der Vorräte) bzw. langlebige Vermögensgegenstände von der Bildung eines Festwertes ausgeschlossen. Ersetzte Vermögensgegenstände werden im Jahr der Beschaffung als Aufwand der Ergebnisrechnung behandelt. In Betracht kommen bspw. Bücher- und Medienbestände, Ausstattung von Schulräumen, etc. Sofern sich der Bestand um mehr als 10 v.H. verändert, ist der Festwert entsprechend fortzuschreiben.

Gibt es die „Sachgesamtheit“ im NKHR noch?

Im NKHR gibt es den kameralen Begriff „Sachgesamtheit“ nach § 37 Abs. 2 Nr. 2 bzw. § 38 Abs. 4 GemHVO -kameral- so nicht mehr. Die Möglichkeit der Gruppenbewertung kommt diesem jedoch sehr nahe (Funktionsgleichheit). Des Weiteren kann aufgrund fehlender spezieller Regelung das Handelsrecht zu Rate gezogen werden. Danach ist es möglich, Wirtschaftsgüter, die in einem betrieblichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, zu einer Bewertungseinheit zusammenzufassen. Insoweit kann z.B. ein Feuerwehrfahrzeug mit Ausstattung oder eine Telefonanlage eine Bewertungseinheit darstellen.

1.1.6. Beteiligungen, Sondervermögen, Ausleihungen

Wie sind Anteile an verbundenen Unternehmen zu bewerten?

Grundsätzlich sind bei der Bewertung von Beteiligungen als Vermögensgegenstände die Anschaffungskosten maßgebend (§ 91 Abs. 4 GemO). In der Eröffnungsbilanz kann als Wert der Beteiligung auch das anteilige Eigenkapital angesetzt werden, wenn die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten nicht ohne unverhältnismäßigen Aufwand möglich ist (§ 62 Abs. 5 GemHVO). Das anteilige Eigenkapital wird durch die sogenannte

„Spiegelbildmethode“ ermittelt. Als ansatzfähiges Eigenkapital gilt hier das anteilige Stammkapital zzgl. der anteiligen Kapitalrücklage.

Gewinnrücklagen, Gewinne und Verluste dürfen nicht in die Berechnung einfließen. Verlustvorträge sind bei der Ermittlung nach der „Spiegelbildmethode“ zu berücksichtigen. Die Beteiligung ist demnach bei Bedarf außerplanmäßig wertzubereichtigen.

Wie erfolgt die Bewertung von sonstigen Beteiligungen und Kapitaleinlagen in Zweckverbänden, Stiftungen oder anderen kommunalen Zusammenschlüssen?

Die Behandlung der Mitgliedschaft in einem Zweckverband richtet sich hauptsächlich nach den jeweiligen Finanzierungsstrukturen des Zweckverbands, die abhängig von der Aufgabenwahrnehmung sehr unterschiedlich sein können. Dazu wird auf die Ausführungen im Bilanzierungsleitfaden verwiesen, die im Wesentlichen von der GPA verfasst worden sind.

Was sind Ausleihungen und wie sind diese zu bewerten?

Nach den Zuordnungsvorschriften zum Kontenrahmen Baden-Württemberg ist eine Ausleihung eine unbedingte Verbindlichkeit gegenüber der Kommune, die bei Fälligkeit zurückgezahlt werden muss und verzinslich ist. Dementsprechend dürfen zinsfrei gewährte Darlehen nicht den Ausleihungen (Kontenart 131), sondern müssen den übrigen privatrechtlichen Forderungen (Konto 1691) zugeordnet werden. Gegebene Darlehen der Kommune an deren Eigenbetrieb werden bei der Kommune als Auszahlung aus Investitionstätigkeit behandelt. Bilanziell werden diese dann unter den Ausleihungen ausgewiesen.

1.1.7. Forderungen

Wie sind die Forderungen für die Eröffnungsbilanz zu bewerten?

Im NKHR sind Vermögensgegenstände grundsätzlich einzeln wirklichkeitsgetreu zu bewerten (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 und 3 GemHVO) und im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung entsprechend außerplanmäßig abzuschreiben (§ 46 Abs. 3 GemHVO).

Somit sind die in der kommunalen Bilanz auszuweisenden Forderungen (Aktivposten 1.3.6 – 1.3.8) am Abschlussstichtag auf ihre Werthaltigkeit zu prüfen. Für die auf den Zeitpunkt der Umstellung auf das NKHR aufzustellende einmalige Eröffnungsbilanz gilt dasselbe (Art. 13 Abs. 5 Satz 2 HHRRefG). Liegen Anhaltspunkte vor, dass der Eingang einzelner Forderungen ungewiss ist oder deren Ausfall sogar ganz oder teilweise droht, ist der jeweilige Wert ggf. entsprechend zu berichtigen (sog. Einzelwertberichtigung). Das darüber hinaus üblicherweise bestehende, nicht zuordenbare allgemeine Ausfallrisiko ist sachgerecht nach

Erfahrungswerten aus den Vorjahren zu beurteilen und durch eine pauschale Berichtigung des einzelwertberechtigten Gesamtforderungsbestands zu berücksichtigen (sog. Pauschalwertberichtigung). Bei einer vorangegangenen sorgfältigen Einzelwertberichtigung wird dieses allgemeine Ausfallrisiko i.d.R eher gering einzuschätzen sein. Allerdings sollten die Quoten der Pauschalwertberichtigung getrennt nach zusammengefassten Forderungsarten ermittelt werden, da das allgemeine Ausfallrisiko, z.B. bei Erstattungsansprüchen im Bereich der Jugend- und Sozialhilfe, höher anzunehmen ist, als z.B. bei Steuern, Gebühren und Beiträgen.

1.1.8. Liquide Mittel

Gehören Handvorschüsse in den Tagesabschluss?

Die Geldbestände der Handvorschüsse sind aus dem Kassenbestand der Gemeindekasse ausgeschieden und somit auch **nicht mehr zwingend im Tagesabschluss** zu berücksichtigen. Die betraute Dienststelle oder der betraute Bedienstete verwaltet die Handvorschüsse eigenverantwortlich. D. h. es besteht u. E. keine Pflicht zur Aufnahme der Handvorschüsse in den Tagesabschluss, allerdings kann man es durchaus so einstellen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass lediglich der "Wert" des Handvorschusses eingestellt wird. Dieser ändert sich so gut wie nie, solange die Handkasse nicht „erhöht“ bzw. „reduziert“ wird.

1.1.9. Abgrenzungsposten

Wann ist ein geleisteter Zuschuss als Investitionszuschuss und wann als verlorener Zuschuss (Transferaufwand) zu behandeln?

Der "Investitionszuschuss" ist als Begriff nicht näher definiert. In § 61 Nr. 22 GemHVO werden aber die Investitionsförderungsmaßnahmen als Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen Dritter definiert.

Daher liegt der Verdacht nahe, dass es sich auch bei Zuschüssen für z. B. ein Musikinstrument an den örtlichen Musikverein um Investitionsförderungsmaßnahmen handelt, weil der Dritte (in diesem Fall der Verein) ja eine Investition tätigt. Es kann allerdings nicht sein, dass dieser "Vereinszuschuss" über Kredite finanziert werden darf.

In § 61 Nr. 39 GemHVO werden Transferaufwendungen dadurch definiert, dass keine unmittelbar zusammenhängende Gegenleistung damit zusammenhängt. Das lässt den Umkehrschluss zu, dass bei Investitionsförderungsmaßnahmen (Zuschüssen) eine Gegenleistung vorhanden sein muss.

Im Übrigen konkretisiert sich der wirtschaftliche Wert für die Bilanzierung von Zuschüssen in der Regel in Form einer Gegenleistung.

Als Gegenleistung kommt eben z. B. ein Nutzungsrecht, ein Belegungsrecht oder das wirtschaftliche Eigentum in Frage.

Wird also ein Zuschuss im Rahmen der Vereinsförderung geleistet und damit keine Gegenleistung "erworben", dann handelt es sich um einen verlorenen Zuschuss und ist als Transferaufwand im Ergebnishaushalt zu sehen.

Für die Vermögensrechnung (Bilanz) ist in § 40 Abs. 4 GemHVO geregelt, dass geleistete Investitionszuschüsse als Sonderposten auf der Aktivseite ausgewiesen werden sollen. In der Eröffnungsbilanz ist dagegen ein Verzicht auf den Ansatz geleisteter Investitionszuschüsse im Sinne von § 62 Abs. 6 GemHVO möglich.

1.2. Passivseite

1.2.1. Kapitalposition

1.2.2. Sonderposten

Wie sind erhaltene Zuschüsse zuzuordnen bzw. aufzuteilen?

Die GPA empfiehlt, die Zuschüsse grundsätzlich prozentual auf die Ausgaben zu verteilen, die bezuschusst wurden.

1.2.3. Rückstellungen

Welche Rückstellungen sind abzuzinsen und welche nicht?

Bezüglich der Abzinsung von Rückstellungen hat man sich darauf verständigt, dass nur die "langfristigen" Rückstellungen (Laufzeit länger als 5 Jahre) abzuzinsen sind. Hierunter fallen folglich die Rückstellungen für die Stilllegung und Nachsorge von Abfalldeponien und die für die Sanierung von Altlasten.

1.2.4. Verbindlichkeiten

1.2.5. Passive Rechnungsabgrenzungsposten

2. Sonstiges

Können die Werte aus bisherigen Anlagenachweisen bzw. Anlagebuchführungen in die Eröffnungsbilanz übernommen werden?

Die Werte vorhandener Vermögensgegenstände, die bereits früher in Anlagenachweisen bzw. Anlagebuchführungen zu den kameralen Jahresrechnungen fortgeschrieben worden sind, dürfen grundsätzlich in die NKHR-Eröffnungsbilanzen übernommen werden (§ 62 Abs. 1 Satz 2 GemHVO). Das dürfte zwar vor allem bei den Kommunen in Frage kommen, die die kameralistische Vermögensrechnung bis zur Vollvermögensrechnung ausgebaut und das Vermögen buchhalterisch in Anlagenachweisen dargestellt haben. Allerdings ist nach unseren Erkenntnissen die Übernahme dieser Werte meistens problematisch, weil das jeweilige Anlagevermögen oftmals nur in einer Jahressumme aus den Vermögenshaushalten erfasst und infolge dessen auch nur summarisch fortgeführt worden ist. Dagegen ist davon auszugehen, dass die Anlagenachweise der kostenrechnenden Einrichtungen (§ 38 Abs. 1 GemHVO-kameral) wegen ihrer bisherigen Bedeutung für die Gebührenkalkulation ordnungsgemäß geführt worden sind und deren Buchwerte i.d.R. NKHR-konform sein dürften, so dass sie grundsätzlich auch in die Eröffnungsbilanz übernommen werden können.

Kamerale Werte erfüllen die NKHR-Anforderungen und sind zur Übernahme geeignet, wenn die Vermögensgegenstände insbesondere einzeln nachgewiesen sind (Grundsatz der Einzelbewertung, § 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO). Ebenso müssen die bisherigen Abschreibungen der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des jeweiligen Vermögensgegenstands unter Berücksichtigung der Beschaffenheit und Nutzung entsprechen (§ 46 Abs. 1 GemHVO). Dabei sind die Erfahrungswerte wegen des Ressourcenverbrauchs wirklichkeitsgetreu darzustellen (§ 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO). Des Weiteren dürfen nur Buchwerte auf der Grundlage von Anschaffungs- und Herstellungskosten übernommen werden (§ 91 Abs. 4 GemO). Dabei ist davon auszugehen, dass nach der VwV Gliederung und Gruppierung auch in den kameralen Jahresrechnungen bisher schon die Anschaffungs- und Herstellungskosten vom Unterhaltungs- bzw. Instandhaltungsaufwand durch Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien im Wesentlichen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen abzugrenzen waren, die inhaltsgleich ins NKHR übernommen worden sind. Lediglich für die Belagserneuerungen bei Straßen ist entsprechend der Sonderregelung die Veranschlagung als Herstellungskosten im Vermögenshaushalt zulässig. Insofern kann deren Überleitung, wenn diese in bestehenden Anlagenachweisen aktiviert wurden, ins NKHR hingenommen werden.

Können die kameralen Haushaltsreste ins NKHR übertragen werden?

Generell wird empfohlen weitestgehend auf die Übertragung von **Haushaltsausgaberesten des Verwaltungshaushalts** zu verzichten, auch mit der Auswirkung, dass demnach der letzte kameraler Haushalt schlechter dargestellt wird.

Weiterhin wird lediglich der Standardfall (SOLL im alten kameralen Jahr, IST im neuen doppeljährigen Jahr) behandelt. In der Eröffnungsbilanz sind die noch offenen Zahlungen als

Verbindlichkeiten anzusetzen. Der Ergebnishaushalt wird nicht berührt, da die Aufwendungen im alten kameralen Jahr entstanden sind. Im Finanzhaushalt erfolgt keine Veranschlagung von Haushaltsmitteln, allerdings wird die Finanzrechnung mit der Auszahlung belastet.

Es wird empfohlen in der letzten kameralen Jahresrechnung vollständig auf die Bildung von **Haushaltseinnahmeresten im Vermögenshaushalt** zu verzichten, da das NKHR dies so nicht kennt. Nicht ausgeschöpfte Kreditermächtigungen gelten auch weiter, obwohl dafür keine Reste im letzten kameralen Jahr gebildet wurden.

Die Überleitung **von Haushaltsausgaberesten im Vermögenshaushalt** erfolgt, indem das Anlagegut in der Eröffnungsbilanz aktiviert wird und die noch offenen Zahlungen als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden. Im Ergebnishaushalt sollten demnach bereits die Aufwendungen für die Abschreibungen berücksichtigt werden.

Für **nicht ausgeschöpfte kamerale Haushaltsansätze** wird empfohlen, hierfür keine Haushaltsreste zu bilden, sondern diese Ansätze bei Bedarf im ersten doppischen Haushalt neu zu veranschlagen.

Wie können die kameralen Kassenreste ins NKHR übertragen werden?

Es wird empfohlen vor Umstellung auf das NKHR sämtliche Reste auf ihre Werthaltigkeit zu überprüfen und gegebenenfalls noch kameral mittels Niederschlagung oder Erlass zu bereinigen. Ebenfalls sollten sämtliche Kleinbeträge am Ende des letzten kameralen Jahres ausgebucht werden.

Die **Kasseneinnahmereste** (Verwaltungs- und Vermögenshaushalt) sind als Forderungen in der Eröffnungsbilanz anzusetzen. Handelt es sich um Einzahlungen ohne Soll-Stellung oder um Soll-Absetzungen, sind diese als sonstige Verbindlichkeiten gem. dem Vorsichtsprinzip zu veranschlagen. Der Ergebnishaushalt wird dem Grunde nach nicht berührt, es sei denn die Forderung wird aufgrund Niederschlagung oder Erlass ausgebucht. Der Finanzhaushalt wird mit der Eingangszahlung bedient.

Die **Kassenausgabereste** (Verwaltungs- und Vermögenshaushalt) sind als Verbindlichkeiten in der Eröffnungsbilanz anzusetzen. Handelt es sich um Auszahlungen ohne Soll-Stellung oder um Soll-Absetzungen, sind diese im Rahmen des Vorsichtsprinzips als sonstige Forderungen auszuweisen. Der Ergebnishaushalt wird nicht berührt; im Finanzhaushalt werden die Auszahlungen dargestellt.

Können Werte aus dem ShV ins NKHR übertragen werden?

Das ShV gibt es in der kommunalen Doppik nicht mehr. Die Abwicklung erfolgt künftig direkt über die Verbindlichkeiten und Forderungen. Die Finanzrechnung wird über die haushaltsunwirksamen Ein- und Auszahlungen angesprochen.

Beispiele:

- Ungeklärte Einzahlungen
1711 Bank an 2791 Sonstige Verbindlichkeiten
- Ungeklärte Einzahlung wird einer Grundsteuerforderung zugeordnet
2791 Sonstige Verbindlichkeiten an 1511 Forderung

Wie stellt sich ein Mietkauf im NKHR dar?

Beim Mietkauf handelt es sich im Prinzip um eine Form von Leasing, bei der festgelegt wird, dass der Vermögensgegenstand am Ende in das Eigentum der Kommune übergehen soll. Es handelt sich also zunächst einmal um ein kreditähnliches Rechtsgeschäft.

Beim Mietkauf (Leasing) ist nun entscheidend, ob der Leasingnehmer auch wirtschaftlicher und juristischer Eigentümer wird.

In der kameralen Welt wurden Leasingraten im Vermögenshaushalt gebucht, wenn der Vermögensgegenstand in das Eigentum der Stadt übergehen soll (vgl. GPA-Mitteilung 5/2007).

Im NKHR ändert sich hierbei eigentlich nichts: Auch hier handelt es sich um ein kreditähnliches Rechtsgeschäft. Wird die Kommune also auch wirtschaftlicher Eigentümer, muss sie den Vermögensgegenstand aktivieren und darüber hinaus muss sie eine Leasingverbindlichkeit in Höhe der insgesamt eingegangenen Verpflichtung (Leistungssumme) passivieren (Kontenart 243).

Die laufenden Leasingraten (Mietzahlungen) werden dementsprechend bis auf die Zinsen aufwandsneutral erfasst. Die Zahlungen mindern dann jährlich die Verbindlichkeit. Bezüglich der Veranschlagung/Planung werden die Mietzahlungen pro Jahr im Finanzhaushalt geplant. Die Zinsen werden wie gewöhnlich im Ergebnishaushalt abgewickelt.

Wann und wie ist die Eröffnungsbilanz zu berichtigen?

Soweit in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände, Schulden, Rückstellungen, Sonder- und Rechnungsabgrenzungsposten nicht oder mit einem zu niedrigen Wert, zu Unrecht oder mit einem zu hohen Wert angesetzt worden sind, ist in einer späteren Bilanz der unterlassene Ansatz nachzuholen oder der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um wesentliche Beträge handelt (§ 63 Abs. 1 GemHVO). Für die Beurteilung der Wesentlichkeit kommen das Bilanzvolumen, der jeweilige Bilanzansatz und vor allem die Auswirkungen auf die Erträge und Aufwendungen der nachfolgenden Ergebnisrechnungen in Frage. Alle Sachverhalte, die den Aussagewert der Rechnungslegung beeinträchtigen, sind wesentlich und somit zu berichtigen, denn der Jahresabschluss hat die tatsächliche Vermögens, Finanz- und

Ertragslage darzustellen (§ 95 Abs. 1 Satz 4 GemO). Dabei sind die Berichtigungswerte in einem nachfolgenden Jahresabschluss unmittelbar mit dem Basiskapital zu verrechnen. Dieses vereinfachte Berichtigungsverfahren (ohne Ertrags- und Aufwandsbuchungen in der Ergebnisrechnung) ist aber nur bis zum vierten Jahresabschluss möglich, der auf die Eröffnungsbilanz nachfolgt. Danach sind Berichtigungen nur noch über die Ergebnisrechnung als ordentlicher Aufwand oder Ertrag zulässig. Dagegen ist die nachträgliche Änderung der Eröffnungsbilanz ausgeschlossen (§ 63 Abs. 2 Satz 2 GemHVO). Sie ist von der Bilanzberichtigung zu unterscheiden und stellt eine andere Ausübung eines wahrgenommen Bilanzierungswahrscheinlichkeits dar. Damit ist klargestellt, dass z.B. der Verzicht auf den Ansatz von gegebenen Investitionszuschüssen in der Eröffnungsbilanz später nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (vgl. Nr. 1.2 – Aufstellung der Eröffnungsbilanz – und Nr. 1.5.3).

Diese Berichtigungsvorschrift ist auch im Zusammenhang mit den Erleichterungsvorschriften für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz zu sehen. Auch bei deren Anwendung können Mängel bei der Vermögens Erfassung und der Vermögensbewertung für die Umstellung der Haushaltswirtschaft auf das NKHR nicht ausgeschlossen werden. Es ist somit konsequent, für die Bereinigung wesentlicher Mängel zumindest in einem vierjährigen Übergangszeitraum ein einfaches Korrekturverfahren zuzulassen.

Welchen Abschreibungsbeginn wähle ich, wenn kein genaues Herstellungsdatum vorliegt?

Die GPA sieht es als zulässige Vereinfachung an, wenn in der Eröffnungsbilanz im Jahr der Herstellung der Abschreibungsbeginn einheitlich auf den 01.01. des Herstellungsjahres gelegt wird.